

2025

Srf Redovisning

En bok fullmatad med aktuella
lagar och rekommendationer
inom redovisning



Srf
konsulterna



Srf konsulterna

Digitala böcker

Du vet väl att våra böcker finns i digitalt format.

Läs mer på srfkonsult.se

Srf Redovisning 2025

Förord	3
Redovisningsförfattningar	7
Aktiebolagslag	81
Bokföringsnämnden (BFN)	299
Srf konsulternas företagsanalys med redovisningsinformation	1551
Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut	1579
Srf U – Srf konsulternas uttalanden i redovisningsfrågor	1653
Kontoplan BAS 2025	1683
Sökordsregister	1737

Tänk på att lagar och rekommendationer förändras och att det kan finnas övergångsbestämmelser som kan gälla under en viss tid. Vid minsta tveksamhet om lydelsen kontrollera med det officiella material som utgivits av respektive organisation eller myndighet.

Uppdatering har skett fram till den 1 januari 2025.

Eventuella väsentliga rättelser och kompletteringar av Srf Redovisning 2025 kommer i förekommande fall att publiceras i e-biblioteket på Mina sidor på srfkonsult.se. Bokens innehåll med de senaste uppdateringarna hittar du alltid på srfredovisning.se.

Vi reserverar oss för eventuella tryckfel.

Srf konsulterna AB
Drottninggatan 89
113 60 Stockholm
Telefon: 010-483 80 00
E-post: info@srfkonsult.se
Webbplats: www.srfkonsult.se

Srf Redovisning

Utgåva 2025

ISSN 2002-0996

ISBN: 978-91-988418-3-1 (tryckt bok)

ISBN: 978-91-988418-4-8 (e-bok)

© Srf konsulterna AB och författarna 2025

Produktion: eddy.se ab, Visby 2025

Tryck: CPI books GmbH, Leck, Tyskland 2025

Förord

Srf Redovisning 2025 innehåller aktuella lagar och rekommendationer inom redovisning. Boken innehåller även Srf konsulternas mallar för upprättande av årsredovisning och årsbokslut, Srf konsulternas uttalanden i redovisningsfrågor, ett avsnitt om företagsanalys samt BAS-kontoplanen.

Boken är uppdaterad med de ändringar som gjorts i Bokföringsnämndens (BFN) normering till och med december 2024.

BFNs normering

Alla företag som upprättar årsredovisning ska göra det enligt ett K-regelverk och alla företag som upprättar årsbokslut ska göra det enligt regelverket om Årsbokslut.

Normeringen från BFN är indelad i flera flikar. Det finns en flik för varje K-regelverk samt regelverket för Årsbokslut och en flik för all annan normgivning från BFN. I BFN-fliken finns en beskrivning av BFNs regler samt en beskrivning av BFNs K-regelverk. BFN-fliken innehåller bland annat BFNs regler om löpande bokföring och arkivering samt regelverket om fusioner.

Under 2024 har K-regelverken uppdaterats bland annat med anledning av de lagändringar som skett i årsredovisningslagen. Ändringarna i lagen och K-regelverken ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2024. Ändringarna gäller till exempel de nya reglerna om att årsredovisningen ska dateras och ändringarna av uppställningsformen för eget kapital för vissa företagsformer (stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar). I Srf Redovisning 2025 återges de uppdaterade reglerna från BFN. Eget kapital i en årsredovisning eller ett årsbokslut per 2024-12-31 för en stiftelse, en ideell förening eller en samfällighetsförening ska upprättas enligt de regler som finns i förra årets utgåva av Srf Redovisning.

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Srf konsulternas mallar har uppdaterats enligt gällande redovisningsregler. Direkt efter mallarna finns exempel på formuleringar, kommentarer avseende värderingsfrågor, med mera.

Srf konsulternas uttalanden i redovisningsfrågor

Srf konsulternas redovisningsgrupp formulerar och publicerar uttalanden i redovisningsfrågor. Uttalandena presenteras i serien Srf U med löpande numrering. I denna bok återges de som hittills antagits. Uttalandena finns tillgängliga för alla på Srf konsulternas webbplats www.srfkonsult.se. På webbplatsen presenteras löpande även nya uttalanden och eventuella uppdateringar av de befintliga.

Tack till alla som deltagit i det praktiska arbetet med årets upplaga av Srf Redovisning.

Stockholm, januari 2025

Lena Lind
Vd och Förbundsdirektör

Maria Albanese
Redovisningsexpert



Den ledande branschorganisationen inom redovisning, lön och rådgivning

Srf konsulterna är Sveriges ledande branschorganisation inom redovisning, lön och rådgivning.

Srf konsulterna grundades 1936 och verkar för en sund branschutveckling med fokus på nytta för företag och samhälle.

Srf konsulterna erbjuder professionell utveckling via auktorisation, branschinformation och ett stort utbud kurser med landets bästa lärare.

Srf konsulterna har 7 000 medlemmar, varav 3 600 är Srf Auktoriserade Redovisningskonsulter och Srf Auktoriserade Lönekonsulter, som hjälper 300 000 svenska och utländska företag att utvecklas.

Auktorisationen är en kvalitetsstämpel som står för rätt kompetens, vägledning och affärsnytta. Genom auktorisationen tydliggörs kvalitetssäkrade redovisnings- och lönetjänster till nytta för företagen.

Läs mer på www.srfkonsult.se

Innehåll

Förord 3

Redovisningsförfattningar 7

Bokföringslag (1999:1078) 9

Årsredovisningslag (1995:1554) 25

Förordning (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor 77

Aktiebolagslag 81

Aktiebolagslag (2005:551) 83

Aktiebolagsförordning (2005:559) 275

Bokföringsnämnden (BFN) 299

Bokföringsnämndens K-regelverk 301

BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning 309

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion 329

BFNAR 2019:3 Bokföring i konkurs 425

BFNAR 2013:2 Bokföring 427

BFNAR 2012:4 Uttalande om byte mellan K-regelverk 525

BFNAR 2012:3 Tillämpning av RFR 527

BFNAR 2006:11 Gränsvärden 529

BFNAR 2004:2 Uttalande om bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet 543

BFNAR 2002:12 Uttalande om tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen 547

BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1) 553

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar m.fl. som upprättar förenklat årsbokslut (K1) 623

BFNAR 2017:3 Årsbokslut 701

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) 957

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) 1273

Srf konsulternas företagsanalys med redovisningsinformation 1551

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut 1579

Srf U – Srf konsulternas uttalanden i redovisningsfrågor 1653

Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln 1656

Srf U 3 Klassificering av checkräkningskredit och factoringkredit 1659

Srf U 4 Avskrivningar på maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar – femårsregeln 1661

Srf U 5 Redovisning av utgifter för publicering av annons på Internet samt av utgifter för införande av samma annons vid flera tillfällen i en tryckt produkt 1663

Srf U 6 Omprövning av avskrivningsplan 1665

Srf U 7 En eller flera anläggningstillgångar 1666

Srf U 8 Vad är att betrakta som kort- respektive långfristig del av ett lån 1668

Innehåll

Srf U 9 Förskott enligt femtusenkronorsregeln	1671
Srf U 10 Uppskrivning av byggnad och mark	1673
Srf U 11 Årligen återkommande utgifter – Frivillig återgång till korrekt periodisering	1674
Srf U 12 Kravet att kommentera en variation av nettoomsättningen med mer än 30 procent mellan åren då förkortad resultaträkning tillämpas	1676
Srf U 13 Hänvisning från tillgångspost i balansräkningen till not om ställd säkerhet	1677
Srf U 14 Bruttoredovisning av pågående arbeten	1679
Srf U 15 Innebörden av att arbetet väsentligen är fullgjort enligt färdigställandemetoden	1681
 Kontoplan BAS 2025	 1683
 Sökordsregister	 1737

Redovisningsförfattningar

BFL,
ÅRL

Bokföringslag (1999:1078) 9

Årsredovisningslag (1995:1554) 25

Förordning (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor 77

Bokföringslag (1999:1078)

BFL,
ÅRL

Innehåll

1 kap. Inledande bestämmelser	9
2 kap. Kretsen av bokföringsskyldiga	10
3 kap. Räkenskapsår	12
4 kap. Bokföringsskyldighetens innebörd	13
5 kap. Löpande bokföring och verifikationer	15
6 kap. Hur den löpande bokföringen avslutas	16
7 kap. Arkivering av räkenskapsinformation m.m.	19
8 kap. Utvecklandet av god redovisningssed samt bemyndiganden	21
9 kap. Överklagande	22
Övergångsbestämmelser	22

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

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

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

Definitioner

2 § I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag,
2. verksamhet: näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt denna lag,
3. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),
4. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,
5. filial: ett sådant avdelningskontor med självständig förvaltning som omfattas av lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. eller ett kontor som tillhör en europeisk ekonomisk intressegruppering med säte utomlands,
6. bokföringspost: varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen,
7. affärshändelser: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat,
8. verifikation: de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen,

9. räkenskapsinformation:

- a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i
 - 4 kap. 3 § (balansräkning),
 - 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),
 - 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),
 - 5 kap. 6 § (verifikation),
 - 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
 - 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
 - 6 kap. 2 § (årsredovisning),
 - 6 kap. 4 och 5 §§ (årsbokslut),
 - 6 kap. 6 § (förenklat årsbokslut), samt
 - 6 kap. 8 § (specifikation av balansräkningspost),
- b) avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt
- c) sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen,

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

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § ska vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag som hänför sig till nettoomsättning, till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. *Lag (2017:437).*

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

Språk

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

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

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

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

2 kap. Kretsen av bokföringsskyldiga**När juridiska personer är bokföringsskyldiga**

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

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

- 1. ideella föreningar,
- 2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,

3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
4. viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

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

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

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

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

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

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

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

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

1. stiftelser som bedriver näringsverksamhet,
2. stiftelser som är moderstiftelser,
3. insamlingsstiftelser enligt 11 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220),
4. kollektivavtalsstiftelser enligt 11 kap. 3 § samma lag,
5. stiftelser som har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller en region,
6. pensionsstiftelser enligt 9 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
7. personalstiftelser enligt 27 § samma lag. *Lag (2019:905).*

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

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

1. staten, kommunerna, regionerna, kommunalförbunden och regionförbunden,
2. konkursbon, samt
3. stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer. *Lag (2019:905).*

När fysiska personer är bokföringsskyldiga

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

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

När utländska juridiska personer och utomlands bosatta fysiska personer är bokföringsskyldiga

7 § En utländsk juridisk person som ska bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom en filial är bokföringsskyldig för verksamheten.

En utomlands bosatt fysisk person som bedriver näringsverksamhet i Sverige är bokföringsskyldig för verksamheten. Det som sägs i 6 § andra stycket om förfogandet över vissa fastigheter gäller även i fråga om sådana personer. *Lag (2017:437).*

8 § Utländska försäkringsgivare och utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver verksamhet som avser skadeförsäkring eller återförsäkring av skadeförsäkring genom en sådan generalagent eller generalrepresentation som avses i 1 kap. 9 eller 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige, är bokföringsskyldiga för verksamheten under förutsättning att verksamheten bedrivs från ett sådant fast driftställe som avses i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229). *Lag (2017:437).*

3 kap. Räkenskapsår

Normalt räkenskapsår

1 § Ett räkenskapsår ska omfatta tolv kalendermånader.

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

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

Annat tolv månaders räkenskapsår

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

Förkortat eller förlängt räkenskapsår

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

Gemensamt räkenskapsår för flera verksamheter

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

Gemensamt räkenskapsår för koncernföretag

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

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

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

Omläggning av räkenskapsår

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

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

Föreläggande om rättelse

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

Räkenskapsår i finansiella företag

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

4 kap. Bokföringsskyldighetens innebörd

Allmänt om vad bokföringsskyldigheten innebär

1 § Ett företag ska

1. löpande bokföra alla affärshändelser enligt 5 kap. 1–5 §§,
2. se till att det finns verifikationer enligt 5 kap. 6–9 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §,
3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1,
4. upprätta en balansräkning enligt 3 §, och
5. avsluta den löpande bokföringen enligt 6 kap. *Lag (2024:342).*

God redovisningssed

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

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

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

Vid upprättandet av öppningsbalansräkningen gäller 6 kap. 4 § andra stycket eller, om företaget är ett sådant företag som avses i 6 kap. 3 § andra stycket andra meningen, 6 kap. 6 § i tillämpliga delar. *Lag (2010:1514).*

Bokföring för flera verksamheter

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

Trots första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Ett företag som avses i 6 kap. 1 § ska i så fall löpande bevara uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på ett sätt som möjliggör en överblick av den samlade verksamhetens ställning och resultat. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, ska uppgifterna bevaras i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet. *Lag (2024:342).*

Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga

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

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

Redovisningsvaluta

6 § Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro.

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

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

Trots första–tredje styckena får ett avdelningskontor som är beläget utomlands och som har självständig förvaltning ha sin redovisning i en valuta som i det andra landet godtas som redovisningsvaluta. *Lag (2020:669).*

Utländska företags verksamhet i Sverige

7 § Bokföringsskyldighetens innebörd är densamma för en filial som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

Filialen ska ha en egen bokföring som är skild från det utländska företags bokföring i övrigt. *Lag (2017:437).*

8 § Bestämmelserna i 7 § ska tillämpas även på försäkringsverksamhet som omfattas av 2 kap. 8 §.

Ett skadeförsäkringsföretag som bedriver sin verksamhet genom generalrepresentation ska anses utgöra en självständig filial i förhållande till ett annat skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet genom samma generalrepresentation. *Lag (2017:437).*

9 § Näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av en utomlands bosatt fysisk person ska ha en egen bokföring som är skild från den fysiska personens bokföring i övrigt. *Lag (2017:437).*

5 kap. Löpande bokföring och verifikationer

Grundbokföring och huvudbokföring

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

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

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

Tidpunkten för bokföring

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

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

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

Tredje stycket gäller inte företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Inte heller gäller tredje stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna. *Lag (2010:1514).*

Bokslutstransaktioner

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

Sidoordnad bokföring

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

Rättelse av bokföringspost

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

Verifikationer

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

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

Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en

dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar. *Lag (2010:1514)*.

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

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

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

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

Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser

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

Systemdokumentation och behandlingshistorik

11 § Företaget skall upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Företaget skall också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

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

Kassaregister

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

6 kap. Hur den löpande bokföringen avslutas

När den löpande bokföringen ska avslutas med en årsredovisning

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

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
- 3 a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),
- 3 b. konsortier enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium),

3 c. europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 1141/2014 av den 22 oktober 2014 om stadgar för och finansiering av europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser,

4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,

6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

8. företag som har licens enligt spellagen (2018:1138), dock inte sådana företag med licens enligt 6 kap. spellagen vars balansomslutning för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren inte uppgått till 5 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. *Lag (2018:1142).*

Årsredovisningens innehåll m.m.

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

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

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

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

3 a § Skyldigheten enligt 1 § att upprätta en årsredovisning gäller inte för en filial, om det utländska företaget lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och

1. har en rättslig form som är jämförbar med aktiebolaget,
2. är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag,
3. är ett försäkringsföretag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller
4. är ett europakooperativ.

Om filialen till följd av första stycket inte upprättar någon årsredovisning, ska den i stället upprätta ett årsbokslut. För årsbokslutet tillämpas

1. i en filial till ett företag som avses i första stycket 1 eller 4 och som inte är ett sådant företag som avses i samma stycke 2 eller 3, bestämmelserna i 4, 5, 7 och 8 §§,
2. i en filial till ett företag som avses i första stycket 2, bestämmelserna i 2 kap. 2 § och 3–5 kap. lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, med undantag för hänvisningen till 3 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554), och
3. i en filial till ett företag som avses i första stycket 3, bestämmelserna i 2 kap. 2 § och 3–5 kap. lagen om årsredovisning i försäkringsföretag, med undantag för hänvisningen till 3 kap. 5 § årsredovisningslagen. *Lag (2018:172).*

3 b § Bestämmelserna i 3 a § ska tillämpas även på försäkringsverksamhet som omfattas av 2 kap. 8 §.

Ett skadeförsäkringsföretag som bedriver sin verksamhet genom generalrepresentation ska anses utgöra en självständig filial i förhållande till ett annat skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet genom samma generalrepresentation.

När bestämmelserna om årsbokslut i 3 a § andra stycket 3 tillämpas, gäller inte de föreskrivna begränsningarna i första stycket i den paragrafen till företag som lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och till vissa slag av försäkringsföretag. *Lag (2017:437).*

Årsbokslut

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

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

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,

1 kap. 4–6 §§ om koncern, intresseföretag m.m.,

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

2 kap. 3 a § om väsentlighet,

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

2 kap. 7 § om undertecknande,

3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,

3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,

3 kap. 9 § om redovisning av avsättningar,

3 kap. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,

4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

4 kap. 3 § första stycket om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,

4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,

4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,

- 4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,
- 4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
- 4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta, och
- 4 kap. 15 a § om värdering av avsättningar. *Lag (2015:821).*

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

Upplysningar ska lämnas om:

1. vilka principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder som har tillämpats,
2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats,
3. hur stor del av de totala skulderna som ska betalas senare än ett år efter balansdagen,
4. ställda säkerheter, med angivande av säkerheternas omfattning, art och form, och
5. summan av garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser).

Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, ska en upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen ska anges. *Lag (2015:821).*

Förenklat årsbokslut

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

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

Tidpunkten för färdigställande av årsbokslutet

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

Specifikation till årsredovisning eller årsbokslut

8 § För varje sammandraget post i den balansräkning som skall ingå i årsredovisningen eller årsbokslutet skall, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i posten specificeras i en särskild förteckning, som inte behöver offentliggöras. *Lag (2010:1514).*

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

10–12 §§ *ny beteckning 6–8 §§ genom lag (2010:1514).*

7 kap. Arkivering av räkenskapsinformation m.m.

Former för bevarande

1 § Räkenskapsinformation ska bevaras i

1. vanlig läsbar form (pappershandling), eller
2. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniska hjälpmedel (elektronisk handling) och som kan tas fram i en pappershandling genom en omedelbar utskrift.

Pappershandlingar med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan eller som företaget självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget respektive fick när räkenskapsinformationen sammanställdes av företaget.

Elektroniska handlingar med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan eller som företaget självt har upprättat ska bevaras i det format och med det innehåll de hade när de kom till företaget respektive fick när räkenskapsinformationen sammanställdes av företaget. *Lag (2024:342).*

Tid och plats för förvaring

2 § De pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (bevarandetid). De ska förvaras i Sverige, i ett ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt.

Den utrustning och de system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i en pappershandling ska hållas tillgängliga i Sverige under hela bevarandetiden. *Lag (2024:342).*

Tillfällig förvaring av verifikation utomlands

3 § Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, får en pappershandling som innefattar en verifikation, trots 2 §, tillfälligt förvaras utomlands. *Lag (2024:342).*

Utomlands placerad utrustning m.m.

3 a § Trots 2 § får ett företag förvara elektroniska handlingar och hålla utrustningen och systemen tillgängliga i ett annat land inom Europeiska unionen om

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

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

– rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, i den ursprungliga lydelsen,

– rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, i lydelsen enligt rådets direktiv 2014/107/EU, och

– rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, i lydelsen enligt rådets förordning (EU) nr 517/2013. *Lag (2024:342).*

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

Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn. *Lag (2024:342).*

Förvaring av handlingar, utrustning och system som hör till en verksamhet utomlands

5 § Bestämmelserna i 2 § om förvaring i Sverige gäller inte pappershandlingar, elektroniska handlingar, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom ett avdelningskontor som är beläget utomlands och som har självständig förvaltning, om företaget är bokföringsskyldigt i det andra landet. *Lag (2024:342).*

Överföring av räkenskapsinformation

6 § Ett företag får förstöra pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen överförs till en annan pappershandling eller elektronisk handling. Handlingarna får dock endast förstöras om överföringen med hänsyn till tekniska metoder, organisatoriska åtgärder och övriga omständigheter inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. *Lag (2024:342).*

Tillstånd att förstöra räkenskapsinformation

7 § Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket i enskilda fall tillåta att pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av bevarandetiden.

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

Även om ett tillstånd har meddelats, får pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. inte förstöras förrän tidigast fem år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Handlingarna får dock förstöras om informationen bevaras på annat sätt. *Lag (2024:342).*

8 kap. Utvecklandet av god redovisningssed samt bemyndiganden

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

Av 1 kap. 5 § lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, 1 kap. 4 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag och 23 kap. 15 § 3 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden följer att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om redovisning för finansiella företag. *Lag (2007:551).*

2 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om bokföringsskyldighetens fullgörande enligt 4 kap. 7 § och om utformning av och innehåll i den redovisning som enligt 6 kap. 3 a § ska lämnas för verksamhet i en filial till

1. ett utländskt kreditinstitut eller värdepappersbolag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, och

2. ett utländskt försäkringsföretag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Rätten att meddela föreskrifter gäller även sådan verksamhet som avses i 4 kap. 8 § och 6 kap. 3 b §. *Lag (2018:172).*

9 kap. Överklagande

- 1 § En myndighets beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Övergångsbestämmelser

1999:1078

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om juridiska personer som avses i 2 kap. 2 § första stycket skall dock lagen tillämpas först från och med det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2000. Detsamma gäller fysiska personer som vid utgången av år 1999 inte var bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1976:125) och som skulle vara bokföringsskyldiga enligt den nya lagen endast därför att de äger eller brukar en näringsfastighet.
2. Bokföringslagen (1976:125) skall upphöra att gälla vid utgången av år 1999. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt. I fråga om juridiska personer som avses i 2 kap. 2 § första stycket, med undantag av Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar, skall lagen även tillämpas för räkenskapsår som inleds före utgången av år 2000. Lagen skall vidare tillämpas på understödsföreningar som med stöd av punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1999:1114) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag alltså tillämpar 29 och 30 §§ lagen (1972:262) om understödsföreningar.
Bestämmelsen i 16 § andra stycket bokföringslagen får tillämpas även för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.
3. Jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall upphöra att gälla vid utgången av år 2000. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt.
4. Om det i en lag eller i en annan författning hänvisas till någon föreskrift i bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) som har ersatts av en föreskrift i denna lag, tillämpas i stället den nya föreskriften.

1999:1304

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas på räkenskapsår som avslutas efter utgången av år 2000.

2000:31

1. Denna lag träder i kraft den 1 mars 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2000.
2. Försäkringsbolag som avses i punkt 2 eller 5 i övergångsbestämmelserna till lagen (1999:600) om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713) får, trots bestämmelsen i 4 kap. 6 § första stycket tredje meningen, inte ha euro som redovisningsvaluta.

2003:1135

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.
2. Villkor och begränsningar som följer av ett tillstånd som har lämnats enligt 7 kap. 4 § i sin äldre lydelse behöver inte längre tillämpas om de maskinläsbara medier som tillståndet avser får förvaras med stöd av 7 kap. 3 a §.

2006:874

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

2007:134

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

2009:249

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2009.

2010:849

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

2010:1514

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

2015:821

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2020:669

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
2. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande i fråga om medlemsbanker som är registrerade i bankregistret den 31 december 2020 avseende det räkenskapsår som avslutas närmast efter detta datum.

2024:342

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2024.
2. Räkenskapsinformation som vid ikraftträdandet bevaras i mikroskrift får fortsatt bevaras i den formen.

Innehåll

1 kap. Inledande bestämmelser	25
2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning	28
3 kap. Balansräkning och resultaträkning	31
4 kap. Värderingsregler	33
5 kap. Noter	38
6 kap. Förvaltningsberättelse m.m.	46
7 kap. Koncernredovisning	54
8 kap. Offentliggörande	62
9 kap. Delårsrapport	68
10 kap. Överklagande	69
Bilaga 1	69
Bilaga 2	72
Bilaga 3	72
Övergångsbestämmelser	73

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens tillämpningsområde

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

Lagen är, om inte annat föreskrivs i 2 §, tillämplig på sådana företag som avses i 6 kap.

1 § bokföringslagen (1999:1078). *Lag (1999:1112).*

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

Företag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § tredje stycket lagen om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna är inte skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt denna lag. *Lag (2022:645).*

Allmänna definitioner

3 § I denna lag betyder

1. *företag*: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,

2. *andelar*: aktier och andra andelar i juridiska personer,

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

4. *större företag*:

- företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller
- företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

5. *mindre företag*: företag som inte är större företag,

6. *större koncerner*:

– koncerner där moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– koncerner där något av dotterföretagen är ett sådant företag som avses i 1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. *mindre koncerner*: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:

– balansomslutning 48 miljoner kronor,

– nettoomsättning 96 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. *Lag (2015:813).*

Koncern, intresseföretag m.m.

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

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

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

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

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

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern. Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. *Lag (1999:1112).*

4 a § Med ägarintresse avses i denna lag 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. *Lag (2015:813).*

5 § Om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger.

Innehar företaget minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagens dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna. *Lag (2015:813).*

5 a § Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över. *Lag (2015:813).*

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

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

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

Närstående

8 § En juridisk person anses i denna lag som närstående till ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning (rapporterande företag) om

1. den ingår i samma koncern som det rapporterande företaget,
2. den är ett intresseföretag till det rapporterande företaget eller till ett företag i en koncern som det rapporterande företaget ingår i,
3. det rapporterande företaget är ett intresseföretag till den juridiska personen, eller till ett företag i en koncern som den juridiska personen ingår i,

4. den är ett gemensamt styrt företag som samägs av det rapporterande företaget eller av ett företag i en koncern som det rapporterande företaget ingår i,

5. det rapporterande företaget är ett gemensamt styrt företag som samägs av den juridiska personen, eller av ett företag i en koncern som den juridiska personen ingår i,

6. den och det rapporterande företaget båda är gemensamt styrda företag som samägs av samma tredje företag,

7. den eller det rapporterande företaget är ett gemensamt styrt företag som samägs av ett tredje företag, och den andra av dem är ett intresseföretag till det tredje företaget,

8. den är ett dotterföretag till en juridisk person som avses i 2, 4, 6 eller 7,

9. den har som huvudsaklig verksamhet att förvalta tillgångar som det rapporterande företaget har avsatt för ersättningar till personer som har avslutat sin anställning antingen i det rapporterande företaget eller i en juridisk person som är närstående till det rapporterande företaget,

10. den har avsatt tillgångar till förvaltning av ett rapporterande företag som är en sådan juridisk person som avses i 9,

11. den står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som är närstående enligt 9 §,

12. den annars står under betydande inflytande av en person som avses i 9 § 1 eller 4–6,

13. den eller dess moderföretag har en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare som är en person som avses i 9 § 1, eller

14. den eller ett företag i en koncern som den ingår i tillhandahåller tjänster för företagsledning åt det rapporterande företaget eller åt dess moderföretag.

Vid tillämpningen av första stycket ska

– med koncern jämföras en företagsgrupp som kontrolleras av ett företag eller ett annat rättssubjekt som inte är ett moderföretag i denna lags mening, och

– med intresseföretag jämföras företag som endast uppfyller det krav på betydande inflytande som anges i 5 §. *Lag (2015:813).*

9 § En fysisk person anses i denna lag som närstående till ett rapporterande företag om han eller hon

1. själv eller gemensamt med någon annan utövar ett bestämmande inflytande över företaget,

2. annars har ett betydande inflytande över företaget,

3. är en styrelseledamot, den verkställande direktören eller någon annan ledande befattningshavare i företaget eller dess moderföretag,

4. är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till en person som avses i 1–3,

5. är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av en person som avses i 1–3 eller av hans eller hennes make eller sambo, eller

6. annars ingår i samma familj som en person som avses i 1–3 och kan förväntas påverka den personen i hans eller hennes kontakter med företaget eller påverkas av honom eller henne i sina egna kontakter med företaget. *Lag (2015:813).*

2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Årsredovisningens delar

1 § En årsredovisning ska bestå av

1. en balansräkning,

2. en resultaträkning,

3. noter, och

4. en förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för ett större företag eller en bostadsrättsförening ska det även ingå en kassaflödesanalys. *Lag (2022:1028).*

BFL,
ÅRL

Överskådlighet och god redovisningssed

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

Rättvisande bild

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

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

Väsentlighet

3 a § Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följderna av avvikelsen inte är väsentliga.

Följden av en avvikelse ska anses vara väsentliga om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. *Lag (2015:813).*

Andra grundläggande redovisningsprinciper

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

1. Företaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet.
 2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
 3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
 - a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
 - b) hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
 - c) hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
 4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
 5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.
 6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
 7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.
- Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket. *Lag (2015:813).*

Form m.m.

5 § Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska.

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte.

Om företaget är i likvidation, ska detta anges. *Lag (2015:813).*

Valuta

6 § Beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Vid byte av redovisningsvaluta ska balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen ska utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret. *Lag (2015:813).*

| Årsredovisningens undertecknande och datering

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

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

I en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga ledamöter i grupperingens församling och av direktören. I ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter eller av direktören. Om både en styrelse och en direktör är utsedda i konsortiet, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av direktören.

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

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

Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med en sådan avancerad elektronisk underskrift som avses i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG, i den ursprungliga lydelsen.

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

Årsredovisningen ska dateras och innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. *Lag (2024:347).*

3 kap. Balansräkning och resultaträkning

Balansräkningens innehåll

1 § Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. *Lag (2015:813).*

Resultaträkningens innehåll

2 § Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Uppställningsformer

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

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. *Lag (2015:813).*

4 § Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

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

Mindre företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror. *Lag (2015:813).*

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

Första stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, och

2. andra företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. *Lag (2015:813).*

Kortfristiga och långfristiga balansposter

4 b § För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar ska den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen anges.

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

Första och andra styckena gäller även fordringsposter och skuldposter som har tagits in i sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2.

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. *Lag (2015:813).*

Jämförelsetal

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

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

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelser göras från andra stycket.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. *Lag (2015:813).*

Överkursfonder

5 a § 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. *Lag (2020:987).*

Särskilda poster i en ekonomisk förenings balansräkning och resultaträkning

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

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

7 § I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska en sådan värdeöverföring som avses i 12 kap. 1 § 2 lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost. *Lag (2018:717).*

Större periodiseringsposter

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

Avsättningar

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

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

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

Ett aktiebolags eget kapital

10 a § Ett aktiebolags eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande tas upp: aktiekapital, bunden överkursfond, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter.

Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter. *Lag (2020:987).*

En ekonomisk förenings eget kapital

10 b § En ekonomisk förenings eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande 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 följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

Det som sägs i andra stycket om insatser gäller också upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. *Lag (2015:813).*

Resultaträkning i förkortad form

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

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

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

13 § *har upphävts genom lag (2015:813).*

4 kap. Värderingsregler

Vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

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

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet. *Lag (1999:1112).*

2 § Utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgångar. *Lag (2015:813).*

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

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

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, 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 skäligen 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 som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. *Lag (2015:813).*

Avskrivning av anläggningstillgångar

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

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om goodwill.

Avskrivningar ska redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. *Lag (2015:813).*

Nedskrivning av anläggningstillgångar

5 § Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, 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 enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. *Lag (2015:813).*

Uppskrivning av anläggningstillgångar

6 § Ett aktiebolags eller en ekonomisk föreningens anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 §

första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. *Lag (2015:813)*.

Ianspråktagande av uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter

7 § Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter i anspråk för

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

Ett beslut att ta uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter det att revisorerna har hörts. 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 belopp från fonden. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar. *Lag (2015:813)*.

8 § Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
 2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
 3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.
- Lag (2015:813)*.

Värdering av omsättningstillgångar

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

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

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

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

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel värderas till det värde som fastställs av Skatteverket. *Lag (2011:1554)*.

Värdering av pågående arbeten

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

Varulagrets anskaffningsvärde

11 § Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas. *Lag (2015:813).*

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

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

Omräkning av fordringar och skulder

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

Redovisning enligt kapitalandelsmetoden

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

Egna aktier

14 § Egna aktier får inte tas upp som tillgång.

Vid värdering av ett moderföretags andelar i ett dotterföretag ska andelar som dotterföretaget äger i moderföretaget inte anses ha något värde.

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. *Lag (2015:813).*

Värdering av finansiella instrument

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

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

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

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

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

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

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

1. det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, och
2. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.

Lag (2015:813).

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

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

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

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

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

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

Ett företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får redovisa en värdeförändring på en finansiell skuld i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen, om

1. värdeförändringen kommer från förändringar i kreditrisk för skulden,
2. redovisningen överensstämmer med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och
3. företaget lämnar upplysningar i överensstämmelse med de standarder som avses i 2.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, ska fonden justeras. *Lag (2024:347).*

Värdering av säkrade poster

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

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

Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån

15 § Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån skall periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild.

Avsättningar

15 a § En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. *Lag (2015:813).*

Omräkning av förlagsinsatser

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

5 kap. Noter

Allmänna bestämmelser

Krav på noter för olika kategorier av företag

1 § Mindre och större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–24 §§.

Ytterligare bestämmelser för mindre och större företag om upplysningar i noter finns i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §.

Bestämmelser för mindre företag om upplysningar i noter finns dessutom i 3 kap. 5 §. *Lag (2015:813).*

2 § Större företag ska i noter även lämna upplysningar enligt 25–48 §§.

Ytterligare bestämmelser för större företag om upplysningar i noter finns i 3 kap. 8 och 10 §§. *Lag (2015:813).*

Noternas ordningsföljd

3 § Om inte något annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänförs till. *Lag (2015:813).*

Krav på noter för mindre och större företag*Värderingsprinciper*

4 § Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges.
Lag (2015:813).

4 a–4 c §§ *har upphävts genom lag (2015:813).*

Avvikelser från grundläggande redovisningsprinciper

5 § Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

Består avvikelsen i att kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra. *Lag (2015:813).*

Byte av uppställningsform

6 § Om ett företag med stöd av 3 kap. 3 § andra stycket har bytt uppställningsform för resultaträkningen, ska det lämna en upplysning om skälen för bytet. *Lag (2015:813).*

Jämförelsetal

7 § Om ett företag med stöd av 3 kap. 5 § tredje stycket avviker från det som sägs i den paragrafen om jämförelsetal, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen. *Lag (2015:813).*

Anläggningstillgångar

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

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

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.
Lag (2015:813).

Goodwill

9 § Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna. *Lag (2015:813).*

Finansiella instrument

10 § Om ett företag har finansiella instrument som värderas enligt 4 kap. 14 a §, ska det för varje kategori lämna upplysningar om

1. bokfört värde, och
2. de värdeförändringar som har redovisats i resultaträkningen respektive fonden för verkligt värde.

För varje kategori av derivatinstrument som värderas enligt 4 kap. 14 a § ska upplysningar även lämnas om

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

Om värderingen har gjorts enligt 4 kap. 14 a § andra stycket tredje meningen, ska väsentliga antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de använda värderingsmodellerna och värderingsmetoderna anges.

Paragrafen tillämpas även på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument. *Lag (2015:813).*

Uppskrivningsfond

11 § Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp. *Lag (2015:813).*

11 a § *har upphävts genom lag (2015:813).*

Fond för verkligt värde

12 § Om storleken eller sammansättningen av fonden för verkligt värde har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret, och
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts. *Lag (2015:813).*

12 a–12 b §§ *har upphävts genom lag (2015:813).*

Långfristiga skulder

13 § Om ett företag har skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen, ska det lämna en upplysning om summan av dessa. *Lag (2015:813).*

Ställda säkerheter

14 § Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form. *Lag (2015:813).*

Eventualförpliktelser

15 § Om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det lämna en upplysning om summan av dessa. *Lag (2015:813).*

Åtaganden till förmån för koncernföretag m.fl.

16 § Om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska det lämna särskilda upplysningar om detta. *Lag (2015:813).*

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

17 § Om ett företag har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, och uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysningar om

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

Första stycket 2 gäller inte mindre företag. *Lag (2015:813).*

Lån till ledande befattningshavare

18 § Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om lånet som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget befattningshavaren har. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta. *Lag (2015:813).*

18 a–18 b §§ har upphävts genom lag (2015:813).

Exceptionella intäkter och kostnader

19 § Om ett företag har haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, ska det lämna upplysningar om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad. *Lag (2015:813).*

Medelantalet anställda under räkenskapsåret

20 § En upplysning ska lämnas om medelantalet av de personer som har varit anställda under räkenskapsåret. *Lag (2015:813).*

Moderföretag

21 § Ett företag som är dotterföretag ska lämna upplysningar om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i. *Lag (2015:813).*

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

22 § Om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen, ska företaget lämna upplysningar om dessa. Upplysningarna ska omfatta arten och den ekonomiska effekten av händelserna. *Lag (2015:813).*

Transaktioner med närstående

23 § Om ett större företag har genomfört transaktioner på andra än marknadsmässiga villkor med närstående enligt 1 kap. 8 eller 9 §, ska det lämna upplysningar om transaktionerna. Upplysningar behöver dock inte lämnas om transaktioner

1. mellan ett moderföretag och dess helägda dotterföretag, eller
2. mellan två eller flera dotterföretag, om samtliga aktier eller andelar ägs av andra företag inom samma koncern.

Skyldigheten att lämna upplysningar gäller även ett mindre företag, om det är ett publikt aktiebolag och transaktionerna har genomförts med någon som har ett betydande aktieinnehav eller är styrelseledamot i bolaget. *Lag (2015:813).*

24 § Upplysningarna enligt 23 § ska omfatta

1. uppgift om transaktionernas art och det totala belopp som transaktionerna omfattar,
2. uppgift om vilket slag av närstående förhållande som det är fråga om, och
3. andra uppgifter om transaktionerna som är nödvändiga för att bedöma företagets ställning.

Uppgifter om flera transaktioner får lämnas i samlad form, om de avser samma typ av transaktioner och uppgifter om de enskilda transaktionerna inte är nödvändiga för att bedöma vilken inverkan de har på företagets ställning. *Lag (2015:813).*

Särskilda krav på noter för större företag

Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar

25 § Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Större företag ska för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna upplysningar om

1. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
3. ackumulerade uppskrivningar, och
4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Om ett större företag har skrivit av, skrivit ned eller skrivit upp en anläggningstillgång uteslutande av skatteskäl, ska företaget lämna en upplysning om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek. *Lag (2015:813).*

Omsättningstillgångar

26 § Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång med stöd av 4 kap. 9 § andra stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Om en omsättningstillgång varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskäl, ska ett större företag lämna en upplysning om detta med angivande av justeringens storlek.

Om det värde som framkommer när ett större företag beräknar varulagrets anskaffningsvärde enligt 4 kap. 11 § avviker väsentligt från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska företaget lämna en upplysning om skillnadsbeloppet. Nettoförsäljningsvärdet ska då beräknas enligt 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen. Skillnadsbeloppet ska fördelas på de poster som är upptagna i balansräkningen. *Lag (2015:813).*

Ytterligare upplysningar om finansiella instrument

27 § Större företag ska för varje kategori av derivatinstrument som inte värderas enligt 4 kap. 14 a § lämna upplysningar om

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

2. omfattningen och typen av instrument.

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

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och

2. skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ned och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

Första och andra stycket ska även tillämpas på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument. *Lag (2015:813).*

Inköp och försäljningar mellan koncernföretag

28 § Om ett större företag ingår i en koncern, ska det lämna en upplysning om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Moderföretag som är större företag och som med stöd av 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning ska lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen. *Lag (2015:813).*

Dotterföretag och vissa andra företag

29 § Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,

2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,

3. företags ägarandel i det andra företaget, och

4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företags balansräkning.

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

Om företags rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. *Lag (2015:813).*

30 § En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,

2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och

3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller

2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. *Lag (2015:813).*

Ytterligare upplysningar om långfristiga skulder

31 § Större företag ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna en upplysning om den del av skulden som ska betalas senare än fem år efter balansdagen. *Lag (2015:813).*

Ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare

32 § Större företag ska lämna sådana upplysningar som anges i 18 § andra stycket om

1. lån som har lämnats till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i ett annat koncernföretag,
2. panter, andra säkerheter eller garantiåtaganden som har ställts eller andra ekonomiska åtaganden som har gjorts till förmån för en sådan befattningshavare, och
3. lån till eller säkerhet som har ställts till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551). *Lag (2015:813).*

Konvertibla lån

33 § Om ett större företag har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning eller har gett ut liknande värdepapper, ska företaget för varje lån eller liknande rättighet lämna en upplysning om utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska det utestående lånebeloppet och räntebestämmelserna anges. *Lag (2015:813).*

Aktiekapitalet

34 § Aktiebolag som är större företag ska lämna en upplysning om antalet aktier och aktiernas kvotvärde. Om aktiekapitalet består av aktier av olika slag, ska motsvarande upplysning lämnas för varje aktieslag. *Lag (2015:813).*

Disposition av vinst eller förlust

35 § Större företag ska lämna en upplysning om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om dispositionen. *Lag (2015:813).*

Skatter

36 § Om ett större företag i balansräkningen har tagit upp en fordrings- eller skuldpost avseende uppskjuten skatt, ska det lämna en upplysning om beloppet av den uppskjutna skatten och om förändringar i detta belopp sedan föregående balansdag. *Lag (2015:813).*

Ytterligare upplysningar om anställda

37 § Större företag ska lämna upplysningar om

1. andelen kvinnor och andelen män av medelantalet anställda under räkenskapsåret, och
2. medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land, om företaget har anställda i flera länder. *Lag (2015:813).*

Könsfördelningen bland ledande befattningshavare

38 § Ett större företag ska lämna upplysningar om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företags ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Upplysningarna ska avse förhållandena på balansdagen.

Ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad och som har minst 250 anställda och en redovisad årsomsättning på minst 550 miljoner kronor eller en redovisad balansomslutning på minst 480 miljoner kronor per år, ska även lämna upplysningar om vilken förändring som har skett i fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöterna sedan föregående balansdag. *Lag (2024:347).*

Löner, andra ersättningar och sociala kostnader

39 § Större företag ska lämna upplysningar om storleken av följande personalkostnader för räkenskapsåret:

1. löner och andra ersättningar, och
2. sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader. *Lag (2015:813).*

40 § Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

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

Tantien och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, den verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.

I ett publikt aktiebolag ska vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen ska anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. *Lag (2015:813).*

Pensioner och liknande förmåner

41 § Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som avser pensioner och liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktör och motsvarande befattningshavare.

I ett publikt aktiebolag ska upplysningar som avses i första stycket omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. *Lag (2015:813).*

Tidigare styrelse och verkställande direktör

42 § Bestämmelserna i 40 och 41 §§ om upplysningar om styrelseledamöter och verkställande direktör gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör. *Lag (2015:813).*

Suppleanter och vice verkställande direktör

43 § Vid tillämpningen av 40–42 §§ ska styrelsesuppleanter jämställas med styrelseledamöter och vice verkställande direktör jämställas med verkställande direktör. *Lag (2015:813).*

Avtal om avgångsvederlag

44 § Större företag som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, den verkställande direktören eller andra personer i företags ledning ska lämna upplysningar om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen. *Lag (2015:813).*

Ytterligare upplysningar om moderföretag

45 § Större företag ska lämna sådana upplysningar som anges i 21 § även i fråga om det moderföretag som upprättat koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Om ett moderföretag som avses i första stycket eller 21 § är utländskt, ska en upplysning också lämnas om var det går att få tillgång till företagets koncernredovisning. *Lag (2015:813).*

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

46 § Större företag ska, när de enligt 14 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller i noter enligt 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 som säkerheterna avser.

I fråga om säkerheter som inte motsvarar en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen ska det vidare anges om säkerheten har ställts till förmån för företaget självt eller till förmån för någon annan. *Lag (2015:813).*

Nettoomsättningens fördelning

47 § Om ett större företags verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, ska företaget lämna upplysningar om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra ska göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster. *Lag (2015:813).*

Ersättningar till revisorer och revisionsföretag

48 § Aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska lämna upplysningar om räkenskapsårets sammanlagda ersättning till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Det ska vidare anges hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster. *Lag (2015:813).*

Särskilt om europabolag och europakooperativ

49 § I fråga om europabolag och europakooperativ med ett sådant förvaltningsystem som avses i artiklarna 39–42 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 517/2013, eller artiklarna 37–41 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar), i den ursprungliga lydelsen, ska bestämmelserna om styrelseledamöter i 18, 23, 32, 38 och 40–44 §§ tillämpas på ledamöter eller suppleanter i europabolagens eller europakooperativets tillsynsorgan.

Av 16 § andra stycket och 22 § lagen (2004:575) om europabolag samt 21 § andra stycket och 26 § lagen (2006:595) om europakooperativ följer att första stycket ska tillämpas också på ledamöter eller suppleanter i ett europabolags eller europakooperativs lednings- eller förvaltningsorgan. *Lag (2015:813).*

6 kap. Förvaltningsberättelse m.m.

Förvaltningsberättelse

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

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,

3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,

7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,

8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har tagits emot, och

9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

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

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning och, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och

2. exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

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

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

Lag (2024:347).

1 a § I ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska förvaltningsberättelsen även innehålla

1. de senast beslutade riktlinjerna av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551), och

2. i förekommande fall, styrelsens förslag till nya riktlinjer.

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 40 eller 41 §. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats. *Lag (2019:286).*

1 b § Ett bolag som avses i 10 § ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om immateriella nyckelresurser och förklara hur bolagets affärsmodell är beroende av sådana resurser och hur resurserna bidrar till värdeskapande för bolaget. *Lag (2024:347).*

2 § I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

Andra företag än handelsbolag och enskilda näringsidkare ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. *Lag (2024:347).*

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

1. det totala antalet aktier i bolaget, antalet aktier av olika slag och, för varje aktieslag, vilka rättigheter aktierna ger i bolaget,

2. begränsningar i aktiernas överlåtbarhet på grund av bestämmelse i lag eller bolagsordning,

3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,

4. anställdas aktieinnehav i bolaget genom pensionsstiftelser eller liknande, om rösträtten för dessa aktier inte kan utövas direkt av de anställda,

5. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,

6. av bolaget kända avtal mellan aktieägare som kan medföra begränsningar i rätten att överlåta aktierna,

7. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,

8. av bolagsstämman lämnade bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget skall ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,

9. väsentliga avtal som bolaget är part i och som får verkan eller ändras eller upphör att gälla om kontrollen över bolaget förändras som följd av ett offentligt uppköpserbjudande,

10. effekter av avtal som avses i punkt 9, dock inte när avtalen är av sådan art att ett offentliggörande sannolikt skulle skada bolaget allvarligt och bolaget inte uttryckligen är skyldigt att lämna ut sådana uppgifter på grund av andra rättsliga krav, och

11. sådana avtal mellan bolaget och styrelseledamöter eller anställda som föreskriver ersättningar om dessa säger upp sig, sägs upp utan skälig grund eller om deras anställning upphör som följd av ett offentligt uppköpserbjudande avseende aktier i bolaget.

Lag (2007:541).

3 § Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,

2. summorna av belopp som ska betalas ut under nästa räkenskapsår enligt 10 kap. 11 och 16 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,

3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och

4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och ska lösas in under de nästföljande två räkenskapsåren.

Första stycket 2 gäller också lösenbelopp för en medlems andel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar. *Lag (2018:1161).*

3 a § En bostadsrättsförening ska i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om sådana nyckeltal som kan underlätta förståelsen av föreningens verksamhet, ställning och resultat, däribland

1. årsavgift per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt,

2. skuldsättning per kvadratmeter,

3. sparande per kvadratmeter,
4. räntekänslighet, och
5. energikostnad per kvadratmeter.

Om verksamhetens resultat innebär en förlust ska bostadsrättsföreningen också lämna en upplysning om vad förlusten innebär för föreningens möjlighet att finansiera sina framtida ekonomiska åtaganden. *Lag (2022:1028).*

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

Kassaflödesanalys

5 § I kassaflödesanalysen ska företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas. *Lag (2014:542).*

Bolagsstyrningsrapport

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

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om

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

Om bolaget är ett bolag som avses i 10 § första stycket ska bolagsstyrningsrapporten även innehålla upplysningar om den mångfaldspolicy som tillämpas i fråga om styrelsen samt målet med policyn, hur policyn har tillämpats under räkenskapsåret och resultatet av den. Upplysningarna om mångfaldspolicyn får lämnas i en hållbarhetsrapport i stället för i bolagsstyrningsrapporten. Bolagsstyrningsrapporten ska i så fall innehålla en hänvisning till hållbarhetsrapporten. Om bolaget inte tillämpar någon mångfaldspolicy, ska skälen för detta anges i bolagsstyrningsrapporten.

Om bolaget inte tillämpar någon kod för bolagsstyrning, ska skälen för detta anges. Om bolaget tillämpar en kod för bolagsstyrning, ska det i förekommande fall anges vilka delar av koden som bolaget avviker från och skälen för detta. *Lag (2024:347).*

7 § Ett aktiebolag som endast har andra överlåtbara värdepapper än aktier upptagna till handel på en reglerad marknad behöver inte i bolagsstyrningsrapporten lämna de upplysningar som anges i 6 § andra stycket 1, 7 och 8 samt i tredje och fjärde styckena i samma paragraf. Detta gäller dock inte om bolagets aktier handlas på en MTF-plattform enligt 1 kap. 4 b § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. *Lag (2024:347).*

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

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

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

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

Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och peka på vilka slags fel det rör sig om.

Revisorns yttrande ska lämnas till bolagets styrelse inom samma tid som revisionsberättelsen och sedan fogas till bolagsstyrningsrapporten. *Lag (2015:813).*

Hållbarhetsrapport

10 § Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag ska, som ett eget avsnitt, innehålla en hållbarhetsrapport, om bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 280 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 550 miljoner kronor.

Om aktiebolaget har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad gäller det som sägs i första stycket om bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 10,
2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 5 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 10 miljoner kronor.

Det som sägs i första och andra styckena gäller även för ett handelsbolag vars samtliga direkta eller indirekta ägare är aktiebolag eller utländska företag som motsvarar aktiebolag. *Lag (2024:347).*

11 § Skyldigheten att upprätta en hållbarhetsrapport gäller inte ett moderföretag som upprättar en hållbarhetsrapport för koncernen enligt 7 kap. 31 a §. *Lag (2024:347).*

11 a § Skyldigheten att upprätta en hållbarhetsrapport gäller inte ett dotterföretag om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen. Undantaget gäller dock inte ett bolag som avses i 10 § första stycket och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Det dotterföretag som inte är skyldigt att upprätta en hållbarhetsrapport ska upplysa om detta i förvaltningsberättelsen samt lämna uppgift om namn och säte för det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen. Förvaltningsberättelsen ska också innehålla länkar till moderföretagets förvaltningsberättelse och granskningsberättelse för koncernen.

För att ett dotterföretag vars moderföretag har sitt säte utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska vara undantaget skyldigheten att upprätta en hållbarhetsrapport gäller även att

1. hållbarhetsrapporten för koncernen har upprättats i enlighet med de europeiska standarder för hållbarhetsrapportering som har antagits med stöd av artikel 29b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG eller på ett sätt som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdigt med dessa standarder enligt artikel 23.4 tredje stycket i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG,

2. de upplysningar om dotterföretagets verksamhet som anges i artikel 8 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852 av den 18 juni 2020 om inrättande av en ram för att underlätta hållbara investeringar och om ändring av förordning (EU) 2019/2088 tas in i dotterföretagets förvaltningsberättelse eller i den hållbarhetsrapport för koncernen som upprättas av moderföretaget, och

3. hållbarhetsrapporten för koncernen och granskningsberättelsen för koncernen offentliggörs i enlighet med 8 kap. *Lag (2024:347).*

12 § Hållbarhetsrapporten ska innehålla den information som behövs för förståelsen av bolagets inverkan på frågor som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption och mutor samt på frågor som uppstår med anledning av hur bolaget styrs. Rapporten ska också innehålla den information som behövs för förståelsen av hur sådana hållbarhetsfrågor påverkar bolagets utveckling, ställning och resultat. *Lag (2024:347).*

12 a § Hållbarhetsrapporten ska innehålla en beskrivning av bolagets affärsmodell och strategi, inbegripet

1. vilka möjligheter som hållbarhetsfrågor ger bolaget,
2. motståndskraften i affärsmodellen och strategin när det gäller de risker för bolaget som är kopplade till hållbarhetsfrågor,

3. hur affärsmodellen och strategin tar hänsyn till berörda parterers intressen och bolagets inverkan på hållbarhetsfrågor, och

4. hur strategin har genomförts i de delar bolagets verksamhet inverkar på och påverkas av hållbarhetsfrågor.

Hållbarhetsrapporten ska också innehålla en beskrivning av bolagets planer, inbegripet genomförandeåtgärder och tillhörande finansieringsplaner och investeringsplaner, för att säkerställa att dess affärsmodell och strategi är förenliga med omställningen till en hållbar ekonomi, begränsningen av den globala uppvärmningen till 1,5 °C i enlighet med Parisavtalet till Förenta nationernas ramkonvention om klimatförändringar, och målet att uppnå klimatneutralitet senast 2050 i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2021/1119 av den 30 juni 2021 om inrättande av en ram för att uppnå klimatneutralitet och om ändring av förordningarna (EG) nr 401/2009 och (EU) 2018/1999 (europeisk klimatlag). I beskrivningen ska det även ingå uppgifter om bolagets exponering för kol-, olje- och gasrelaterad verksamhet. *Lag (2024:347).*

12 b § Hållbarhetsrapporten ska även innehålla en beskrivning av

1. de tidsbundna mål för hållbarhetsfrågor som har fastställts av bolaget, inbegripet absoluta mål för minskningen av växthusgasutsläpp för åtminstone 2030 och 2050, de framsteg som bolaget har gjort för att uppnå målen och om målen kopplade till miljöfaktorer är baserade på entydiga vetenskapliga bevis,

2. den roll som bolagets ledning har när det gäller hållbarhetsfrågor samt dess tillgång till sådan sakkunskap och kompetens som krävs för att fullgöra denna roll,

3. bolagets policy för hållbarhetsfrågor,

4. incitamentsystem kopplade till hållbarhetsfrågor som gäller för personer i bolagets ledning,

5. det förfarande för tillbörlig aktsamhet som bolaget genomför med avseende på hållbarhetsfrågor,

6. den huvudsakliga negativa inverkan på hållbarhetsfrågor som bolagets verksamhet och dess värdekedja har samt de åtgärder som har vidtagits för att identifiera och övervaka denna inverkan,

7. de åtgärder som har vidtagits av bolaget för att förebygga, begränsa, avhjälpa eller sätta stopp för sådan inverkan som avses i 6 och resultatet av dessa åtgärder,

8. de huvudsakliga riskerna för bolaget kopplade till hållbarhetsfrågor och hur bolaget hanterar dessa risker, och

9. de indikatorer som är relevanta för den information som avses i 1–8 och i 12 a §. *Lag (2024:347).*

12 c § Informationen i hållbarhetsrapporten ska lämnas för tidshorisonter om kort, medellång och lång sikt. Av rapporten ska det framgå hur informationen har identifierats.

Informationen ska omfatta bolagets verksamhet och dess värdekedja.

Rapporten ska innehålla hänvisningar till och ytterligare redogörelser för annan information som ingår i förvaltningsberättelsen och förklaringar av de belopp som tas upp i årsredovisningen. *Lag (2024:347).*

12 d § Ytterligare bestämmelser om innehållet i hållbarhetsrapporten finns i artikel 8 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852. *Lag (2024:347).*

12 e § Den information som avses i 12–12 c §§ ska ha det närmare innehåll som anges i de europeiska standarder för hållbarhetsrapportering som har antagits med stöd av artikel 29b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU. *Lag (2024:347).*

12 f § Bolaget ska lämna hållbarhetsinformation till arbetstagarföreträdare och med dem diskutera relevant information och metoder för att få och verifiera hållbarhetsinformation samt se till att arbetstagarföreträdarnas uppfattning meddelas ledningen. *Lag (2024:347).*

12 g § Andra bolag än sådana som avses i 10 § första stycket får begränsa innehållet i sin hållbarhetsrapport till en beskrivning av

1. bolagets affärsmodell och strategi,
2. bolagets policy för hållbarhetsfrågor,
3. den huvudsakliga negativa inverkan som bolagets verksamhet har och alla åtgärder som har vidtagits för att identifiera, övervaka, förebygga, begränsa eller avhjälpa sådan inverkan,
4. de huvudsakliga riskerna för bolaget kopplade till hållbarhetsfrågor och hur bolaget hanterar dessa risker, och
5. indikatorer som är centrala för den information som avses i 1–4.

Den information som avses i första stycket ska ha det närmare innehåll som anges i de europeiska standarder för hållbarhetsrapportering som har antagits med stöd av artikel 29c i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU. *Lag (2024:347).*

13 § Upplysningar om förestående utveckling eller om frågor som är under förhandling behöver inte tas in i hållbarhetsrapporten om det bedöms att ett offentliggörande skulle skada bolagets marknadsposition allvarligt och utelämnandet inte hindrar förståelsen av bolagets utveckling, ställning eller resultat eller konsekvenserna av verksamheten. *Lag (2024:347).*

14 § En förvaltningsberättelse som ska innehålla en hållbarhetsrapport ska upprättas i det enhetliga elektroniska rapporteringsformat som avses i artikel 3 i kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/815 av den 17 december 2018 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG vad gäller tekniska tillsynsstandarder för specifiering av ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat. Hållbarhetsrapporten ska märkas i det format som anges i den förordningen. *Lag (2024:347).*

15 § Det som sägs i 10–14 §§ gäller inte ett bolag som utgör en alternativ investeringsfond. *Lag (2024:347).*

16 § En filial till ett företag ska upprätta en hållbarhetsrapport för företaget, om

1. företaget har sitt säte utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
2. företaget motsvarar ett aktiebolag,
3. företagets nettoomsättning inom EES för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 1,7 miljarder kronor, och
4. filialens nettoomsättning under det senaste räkenskapsåret har uppgått till mer än 450 miljoner kronor.

För hållbarhetsrapporten gäller i övrigt 7 kap. 31 f § andra stycket första meningen och tredje–femte styckena. Det som där sägs om moderföretaget och dotterföretaget ska i stället avse företaget och filialen.

Paragrafen gäller inte om en hållbarhetsrapport för koncernen ska upprättas av företagets dotterföretag eller filial enligt 7 kap. 31 f § respektive 31 g §. *Lag (2024:347).*

7 kap. Koncernredovisning

Allmänna bestämmelser

Skyldighet att upprätta koncernredovisning

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

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

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och

2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt

a) lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/102/EU,

b) internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 297/2008, eller

c) redovisningsstandarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder enligt b.

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

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

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en ägarandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att en koncernredovisning ska upprättas, eller

2. om andelarna i moderföretaget eller överlåtbara värdepapper som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen. *Lag (2021:1216).*

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

3 a § Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning om samtliga dotterföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse.

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag inte behöver omfattas av en koncernredovisning av skäl som anges i 5 § andra stycket. *Lag (2015:813).*

Koncernredovisningens delar

4 § Koncernredovisningen ska bestå av

1. en koncernbalansräkning,
2. en koncernresultaträkning,
3. noter,
4. en förvaltningsberättelse, och
5. en kassaflödesanalys. *Lag (2014:542).*

Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen

5 § Koncernredovisningen ska omfatta samtliga dotterföretag, om inte något annat följer av andra stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om

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

Ett företag som tillämpar andra stycket ska i en not upplysa om skälen för detta.

Lag (2015:813).

Principer för upprättande av koncernredovisning

Överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild

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

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

Andra grundläggande redovisningsprinciper m.m.

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

- 3 a § om väsentlighet,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om form m.m.,
- 6 § om valuta, och
- 7 § om undertecknande och datering.

I koncernredovisningen ska beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning. *Lag (2024:347).*

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen

8 § Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen ska var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen ska göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–23 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag

än dotterföretag ska 25– 30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. med undantag för 10 a och 10 b §§. Det som sägs i 3 kap. om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner. *Lag (2016:113).*

Innehav utan bestämmande inflytande

9 § Den del av eget kapital i ett dotterföretag som är att hänföra till andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska i koncernbalansräkningen redovisas som innehav utan bestämmande inflytande. Den del av årets resultat i ett dotterföretag som är att hänföra till sådana andelar ska i koncernresultaträkningen redovisas som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande. *Lag (2015:813).*

Balansdag

10 § Koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag.

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

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före moderföretagets balansdag, ska upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar. *Lag (2015:813).*

Värderingsregler

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

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

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

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från andra stycket. En upplysning om skälen för avvikelserna ska anges i en not. *Lag (2015:813).*

Elimineringar mellan koncernföretag

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

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

Med internvinst avses en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången. *Lag (2015:813).*

Noter

Allmänna upplysningar

14 § En koncernredovisning ska, utöver det som följer av övriga bestämmelser i detta kapitel, innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 4–24 §§. Om koncernredovisningen avser en större koncern, ska den även innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–37 §§, 38 § första stycket och 39–49 §§.

Det som sägs i 5 kap. 3 § om noternas ordningsföljd ska tillämpas.

Trots första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 40 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 41 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av de nämnda bestämmelserna ska dock de lämnade uppgifterna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag. *Lag (2024:347).*

Förändringar i koncernens sammansättning

15 § Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. Detta ska ske i noter eller i en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning. *Lag (2015:813).*

Dotterföretag och vissa andra företag

16 § I en not ska upplysningar lämnas om namn, organisationsnummer, säte och koncernföretagets ägarandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, i fråga om

1. dotterföretag,
2. intresseföretag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§,
3. gemensamt styrda företag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§ eller 30 § andra stycket, och
4. andra företag som ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § har ett ägarintresse i.

I fråga om företag som avses i första stycket 4 ska upplysningar även lämnas om eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret.

I upplysningarna ska grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får dock utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och ägarandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen. Även grunden för att ett gemensamt styrt företag redovisas med tillämpning av 30 § ska anges. *Lag (2015:813).*

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

Hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen

18 § En sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag ska göras enligt 19–23 §§. *Lag (2015:813).*

Förvärvsmetoden

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

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

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

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

Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett negativt skillnadsbelopp, ska detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med 2 kap. 2–4 §§.

Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, ska upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not. *Lag (2015:813).*

22 a § *har upphävts genom lag (2015:813).*

23 § Om ett företag har förvärvat ett annat företag genom att betala med andelar som det självt har gett ut och kontrollen över det förvärvande företaget som en följd av det har övergått till nya ägare (omvänt förvärv), skall vid tillämpningen av 19–22 §§ det förvärvade företaget anses som moderföretag och det förvärvande företaget anses som dotterföretag. *Lag (2015:813).*

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

Hur andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska räknas in i koncernredovisningen

Kapitalandelsmetoden

25 § Andelar i intresseföretag ska redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av 26–29 §§, om inte något annat följer av tredje stycket.

Vid tillämpning av första stycket ska bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst ska avses den andel i vinsten som är att hänföra till moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. informationen om ägarintresset i företaget inte är väsentlig, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § andra stycket.

Om tredje stycket tillämpas, ska skälen för det anges i en not. *Lag (2015:813).*

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

Skillnaden mellan det värde som följer av första stycket och den andel av intresseföretagets eget kapital som belöper på andelarna skall anges särskilt i balansräkningen eller i en not. Skillnadsbeloppet skall beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid förvärvstid-

punkten. Om det finns särskilda skäl, får skillnadsbeloppet beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då kapitalandelsmetoden tillämpas första gången.

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

Det belopp som har räknats fram enligt första stycket skall vidare justeras med tillägg eller avdrag för den andel av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsåret som belöper på andelarna. Vidare skall avdrag göras för mottagen utdelning från intresseföretaget. Hänsyn skall också tas till andra förändringar i intresseföretagets eget kapital. Andelarna skall i koncernbalansräkningen tas upp till det värde som motsvarar återstående belopp. *Lag (1999:1112).*

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

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

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

29 § Vid redovisning enligt 26–28 §§ skall den andel av intresseföretagets vinst eller förlust som belöper på andelarna redovisas som intäkt eller kostnad i koncernresultaträkningen. Mottagen utdelning från intresseföretaget får inte redovisas som intäkt. *Lag (1999:1112).*

Klyvningsmetoden

30 § Ett företag som omfattas av en koncernredovisning, och som tillsammans med ett eller flera företag som inte omfattas av koncernredovisningen leder ett gemensamt styrt företag, ska redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket eller på det sätt som anges i 25–29 §§.

I koncernbalansräkningen får det tas upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagets tillgångar, avsättningar och skulder som avser ägarandelen. I koncernresultaträkningen får det tas upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagets intäkter och kostnader som avser ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke ska 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. Uppgift enligt 5 kap. 20 och 37 §§ ska anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf. *Lag (2015:813).*

Förvaltningsberättelse m.m.

31 § Förvaltningsberättelse och kassaflödesanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 §, 2 § andra stycket och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Om moderföretaget är ett aktiebolag och bolagets eller något av dess dotterföretags andelar eller överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning om de viktigaste inslagen i koncernens

system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättandet av koncernredovisningen.

Om moderföretaget har upprättat en bolagsstyrningsrapport som inte utgör en del av förvaltningsberättelsen och det i rapporten har tagits med sådana upplysningar om koncernen som avses i andra stycket, behöver upplysningarna inte lämnas också i koncernredovisningen. I sådana fall ska dock förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en uppgift om den plats i rapporten där upplysningarna lämnas. *Lag (2015:813).*

31 a § Om moderföretaget i en koncern är ett bolag av sådan form som avses i 6 kap. 10 §, ska förvaltningsberättelsen för koncernen, som ett eget avsnitt, innehålla en hållbarhetsrapport för koncernen, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 280 miljoner kronor,
3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 550 miljoner kronor.

Det som sägs i första stycket gäller inte ett moderföretag som är en alternativ investeringsfond. *Lag (2024:347).*

31 b § Det som sägs i 31 a § gäller inte ett moderföretag som även är ett dotterföretag om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen som har upprättats av ett överordnat moderföretag. Undantaget gäller dock inte ett bolag som avses i 6 kap. 10 § första stycket vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Det företag som är undantaget skyldigheten att upprätta en hållbarhetsrapport ska upplysa om detta i förvaltningsberättelsen samt lämna uppgift om namn och säte för det överordnade moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen. Förvaltningsberättelsen ska också innehålla länkar till den förvaltningsberättelse för koncernen som upprättas av det överordnade moderföretaget och till granskningsberättelsen för koncernen.

Om det överordnade moderföretaget har sitt säte utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet får undantaget tillämpas endast om

1. hållbarhetsrapporten för koncernen har upprättats i enlighet med de europeiska standarder för hållbarhetsrapportering som har antagits med stöd av artikel 29b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU eller på ett sätt som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdigt med dessa standarder enligt artikel 23.4 tredje stycket i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG,
2. de upplysningar om dotterföretagets verksamhet som avses i artikel 8 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852 har tagits in i dotterföretagets förvaltningsberättelse eller i den hållbarhetsrapport för koncernen som upprättas av det överordnade moderföretaget, och
3. hållbarhetsrapporten för koncernen och granskningsberättelsen för koncernen offentliggörs i enlighet med 8 kap. *Lag (2024:347).*

31 c § Hållbarhetsrapporten för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 12–12 c, 12 e, 13 och 14 §§. Det som där sägs om årsredovisningen, bolaget och hållbarhetsrapporten ska i stället avse koncernredovisningen, koncernen och hållbarhetsrapporten för koncernen.

I artikel 8 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852 finns ytterligare bestämmelser om innehållet i hållbarhetsrapporten för ett moderföretag som ska upprätta en hållbarhetsrapport för koncernen enligt 31 a §.

Moderföretaget ska lämna hållbarhetsinformation till arbetstagarföreträdare i koncernen och med dem diskutera relevant information och metoder för att få och verifiera hållbarhetsinformation samt se till att arbetstagarföreträdarnas uppfattning meddelas koncernledningen. *Lag (2024:347).*

31 d § Om ett moderföretag som ska upprätta en hållbarhetsrapport för koncernen identifierar betydande skillnader mellan koncernen och ett eller flera av dess dotterföretag vad gäller risker eller inverkan i förhållande till hållbarhetsfrågor, ska moderföretaget i hållbarhetsrapporten för koncernen beskriva det aktuella dotterföretagets eller dotterföretagens risker och inverkan. *Lag (2024:347).*

31 e § Ett moderföretag som ska upprätta en hållbarhetsrapport för koncernen ska i rapporten ange vilka dotterföretag som är undantagna från hållbarhetsrapportering enligt 31 b § respektive 6 kap. 11 a §. *Lag (2024:347).*

31 f § Ett dotterföretag ska upprätta en hållbarhetsrapport för koncernen, om

1. det yttersta moderföretaget motsvarar ett aktiebolag men har sitt säte utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och har en nettoomsättning inom EES som under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 1,7 miljarder kronor, och

2. dotterföretaget är ett bolag som avses i 6 kap. 10 §.

Hållbarhetsrapporten ska innehålla den information som avses i 6 kap. 12 a § första stycket 3 och 4 och andra stycket och 12 b § 1–7 och 9. Det som i de bestämmelserna sägs om bolaget ska i stället avse koncernen.

Den informationen som avses i andra stycket ska ha det närmare innehåll som anges i

1. de europeiska standarder för hållbarhetsrapportering som har antagits med stöd av artikel 29b eller 40b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU, eller

2. de standarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga enligt artikel 23.4 tredje stycket i direktiv 2004/109/EG.

Om den information som behövs för att upprätta hållbarhetsrapporten inte är tillgänglig, ska dotterföretaget begära att moderföretaget tillhandahåller den information som behövs för att dotterföretaget ska kunna upprätta rapporten.

Om ett dotterföretag inte får den information som behövs av moderföretaget, ska dotterföretaget upprätta hållbarhetsrapporten med de uppgifter som dotterföretaget har. *Lag (2024:347).*

31 g § Om ett moderföretag som avses i 31 f § bedriver näringsverksamhet genom en filial ska filialen upprätta en hållbarhetsrapport för koncernen, om

1. moderföretaget inte har ett sådant dotterföretag som anges i 31 f §, och

2. filialens nettoomsättning under det senaste räkenskapsåret har uppgått till mer än 450 miljoner kronor.

För en sådan hållbarhetsrapport ska 31 f § andra–femte styckena tillämpas. *Lag (2024:347).*

Koncernredovisning i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen

32 § Ett företag som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisnings-

standarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008, ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1–3 a §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 4 § 4 om förvaltningsberättelse,
3. 7 § när det gäller hänvisningarna till 2 kap. 5 § om form m.m. samt 2 kap. 7 § om undertecknande och datering,
4. 12 § första stycket om värderingsprinciper,
5. 14 § när det gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap.:
 - 18 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 20 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 32 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
 - 37 § om ytterligare upplysningar om anställda,
 - 38 § första stycket om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 40 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner och andra ersättningar,
 - 41 § om pensioner och liknande förmåner,
 - 42 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 - 43 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
 - 44 § om avtal om avgångsvederlag, och
 - 48 § om ersättningar till revisorer och revisionsföretag,
6. 31 § första stycket, när det gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a–4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll,
7. 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering, och
8. 31 a–31 g §§ om hållbarhetsrapport för koncernen.

Ett företag som avses i första stycket behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 §, om upplysningarna lämnas på någon annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats. *Lag (2024:347).*

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

8 kap. Offentliggörande

Registreringsmyndigheten

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

I fråga om stiftelser skall vid tillämpningen av denna lag tillsynsmyndigheten enligt 9 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220) anses som registreringsmyndighet. *Lag (2004:244).*

Årsredovisningens avlämnande till revisorerna

2 § I ett aktiebolag eller en ekonomisk förening ska årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna och, i förekommande fall, lekmannarevisorerna senast sex veckor före den ordinarie stämma där årsredovisningen ska behandlas. Övriga företag ska lämna årsredovisningen till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång. *Lag (2016:113).*

Ingivande till registreringsmyndigheten

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

1. Aktiebolag

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

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

2. Ekonomiska föreningar

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

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

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

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

4. Stiftelser

Kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Beträffande kollektivavtalsstiftelser samt stiftelser som avses i 9 kap. 10 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) gäller i stället att bestyrkta kopior ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Bestyrkta kopior av handlingarna ska efter föreläggande av registreringsmyndigheten ges in dit. Ett föreläggande ska utfärdas när någon begär det. Större företag och moderföretag i större koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

Med en bestyrkt kopia jämföras vid tillämpningen av denna lag ett elektroniskt original. *Lag (2024:347 och 2024:1115).*

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

Ett intyg om fastställelse enligt 3 § första stycket 1 eller 2 får undertecknas med en elektronisk underskrift.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till registreringsmyndigheten av sådana handlingar som avses i 3 §,

2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet, och

3. den elektroniska underskriften enligt andra stycket. *Lag (2024:347).*

Registrering i aktiebolagsregistret

3 b § Ett företag som ska upprätta en hållbarhetsrapport ska offentliggöra årsredovisningen i det enhetliga rapporteringsformat som avses i artikel 3 i kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/815. *Lag (2024:347).*

3 c § Registreringsmyndigheten ska registrera årsredovisning, revisionsberättelse och granskningsberättelse för aktiebolag i aktiebolagsregistret.

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

Den som begär att en registrering ska ske på annat språk än svenska ska, om Bolagsverket inte medger annat, lämna in en översättning till det språket av de uppgifter eller handlingar som ska registreras. Översättningen ska vara gjord av en översättare som har auktorisation eller motsvarande behörighet. *Lag (2024:347).*

Registrering i föreningsregistret

3 d § Registreringsmyndigheten ska registrera årsredovisning och revisionsberättelse för ekonomiska föreningar i föreningsregistret. *Lag (2024:1115).*

Kungörande

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

I fråga om aktiebolag ska en kungörelse vara på samma språk som registreringen i aktiebolagsregistret.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om sådant kungörande. *Lag (2024:347 och 2024:1115).*

Förseningsavgifter

5 § Om ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller en stiftelse inte ger in årsredovisning, revisionsberättelse eller granskningsberättelse enligt 3 § eller om årsredovisningen saknar sådant intyg som avses i 3 § första stycket, ska bolaget, föreningen eller stiftelsen betala förseningsavgift till staten enligt 6 och 6 a §§.

Beslut om förseningsavgift fattas av registreringsmyndigheten. *Lag (2024:347 och 2024:1115).*

Beslut om förseningsavgift fattas av registreringsmyndigheten

6 § Ett aktiebolag och en ekonomisk förening ska betala en förseningsavgift om de handlingar som anges i 5 § inte har kommit in till registreringsmyndigheten inom sju månader från räkenskapsårets utgång. Om bolaget eller föreningen inom denna tid har kommit in med anmälan enligt 7 kap. 14 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551) eller 6 kap. 13 § tredje stycket lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar, betalat den avgift som är föreskriven för registrering av en sådan anmälan och gett in en skriftlig försäkran från bolagets eller föreningens revisor om att revisionsberättelsen lämnats till styrelsen, ska dock bolaget eller föreningen betala förseningsavgift först om handlingarna inte har kommit in inom nio månader från räkenskapsårets utgång.

En stiftelse som ska ge in de handlingar som anges i 5 § ska betala en förseningsavgift om handlingarna inte har kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

Förseningsavgiften ska uppgå till 7 500 kronor för privata aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser och till 15 000 kronor för publika aktiebolag. *Lag (2024:1115).*

6 a § Om de handlingar som anges i 5 § inte har kommit in till registreringsmyndigheten inom två månader från det att en underrättelse skickades till aktiebolaget, den ekonomiska föreningen eller stiftelsen om beslut om förseningsavgift enligt 6 §, ska en ny förseningsavgift betalas. Den nya avgiften ska uppgå till 7 500 kronor för privata aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser och till 15 000 kronor för publika aktiebolag.

Om de handlingar som anges i 5 § inte har kommit in inom två månader från det att en underrättelse om beslut om förseningsavgift skickades enligt första stycket, ska ytterligare en förseningsavgift betalas. Den nya avgiften ska uppgå till 15 000 kronor för privata aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser och till 30 000 kronor för publika aktiebolag. *Lag (2024:1115).*

7 § Om ett beslut om att aktiebolaget, den ekonomiska föreningen eller stiftelsen har försatts i konkurs har registrerats, får beslut om förseningsavgift inte meddelas.

Om ett beslut om att bolaget, föreningen eller stiftelsen har gått i likvidation har registrerats, får beslut om förseningsavgift inte meddelas när det gäller redovisning för tiden före likvidationsbeslutet. *Lag (2024:1115).*

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

Första stycket gäller inte om registreringsmyndigheten har avregistrerat bolagets adress med stöd av 27 kap. 6 b § aktiebolagslagen (2005:551) och det inte finns något annat lämpligt sätt att sända underrättelsen till bolaget. *Lag (2024:1115).*

9 § En förseningsavgift ska efterges, om underlåtenheten att ge in handlingen är ursäktlig med hänsyn till omständigheter som aktiebolaget, den ekonomiska föreningen eller stiftelsen inte har kunnat råda över. Avgiften ska också efterges om det är uppenbart oskäligt att ta ut den.

Registreringsmyndigheten ska pröva om förseningsavgiften ska efterges även om något yrkande om det inte har framställts, om det föranleds av vad som har förekommit i ärendet. *Lag (2024:1115).*

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

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

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

Om ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller en stiftelse har rätt att få tillbaka en betalad förseningsavgift på grund av en domstols beslut, ska ränta betalas på den återbetalade förseningsavgiften från och med månaden efter den då förseningsavgiften betalades in till och med den månad då återbetalning görs. I fråga om räntans storlek tillämpas 65 kap. 4 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244). *Lag (2024:1115).*

Personligt betalningsansvar

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

En styrelseledamot eller verkställande direktör går dock fri från ansvar, om han eller hon visar att underlåtenheten att sända in årsredovisningen, revisionsberättelsen eller granskningsberättelsen inte beror på försummelse av honom eller henne. Ansvar inträder inte för förpliktelser som uppkommer efter det att handlingarna har kommit in till registreringsmyndigheten. *Lag (2024:347).*

Vite

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

Fråga om utdömande av vite prövas av registreringsmyndigheten.

I fråga om stiftelser tillämpas 9 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220) i stället för första och andra styckena. *Lag (2024:347).*

Publicering av årsredovisningen m.m.

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

I fråga om ett företag som ska upprätta en hållbarhetsrapport ska det som sägs i första stycket även gälla en granskningsberättelse. *Lag (2024:347).*

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

När en årsredovisning publiceras i ofullständigt skick, får den inte åtföljas av revisionsberättelsen eller granskningsberättelsen. Publikationen ska i stället innehålla revisorns uttalande om att den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag, liksom uppgift om anmärkningar enligt

1. 9 kap. 31, 33 och 34 §§ aktiebolagslagen (2005:551),
2. 8 kap. 34, 36 och 37 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,
3. 28–30 §§ revisionslagen (1999:1079), och
4. 4 kap. 11 § andra och tredje styckena stiftelselagen (1994:1220).

Om någon revisionsberättelse eller granskningsberättelse inte har lämnats, ska detta förhållande liksom skälen för det anges.

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

1. upplysningar enligt 5 kap. 37 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder, eller
2. uppgift enligt 5 kap. 38 § inte har lämnats. *Lag (2024:347).*

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

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

Andra stycket gäller inte om sådana uppgifter som avses i 7 kap. 31 § andra stycket med stöd av tredje stycket i samma paragraf har tagits in i moderbolagets bolagsstyrningsrapport i stället för i förvaltningsberättelsen för koncernen. *Lag (2024:347).*

15 b § Ett företag som ska upprätta en hållbarhetsrapport ska hålla förvaltningsberättelsen tillgänglig utan kostnad på företagets webbplats. Tillgängliggörandet på webbplatsen ska ske inom sex månader från balansdagen.

Om företaget inte har någon webbplats ska det hålla en kopia av förvaltningsberättelsen tillgänglig för den som begär det. *Lag (2024:347).*

15 c § Ett dotterföretag som avses i 7 kap. 31 f § ska offentliggöra hållbarhetsrapporten och den granskningsberättelse som har lämnats av någon som i Sverige eller tredjelandet är behörig att lämna en sådan. Offentliggörandet ska ske i enlighet med 3 §.

En filial som avses i 6 kap. 16 § eller 7 kap. 31 g § ska offentliggöra hållbarhetsrapporten och granskningsberättelsen. Offentliggörandet ska ske i enlighet med 13 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Om tredjelandsföretaget inte har tillhandahållit granskningsberättelsen eller den information som avses i 7 kap. 31 f § femte stycket, ska dotterföretaget eller filialen offentliggöra ett uttalande om detta. *Lag (2024:347).*

15 d § De handlingar som avses i 15 c § ska hållas tillgängliga utan kostnad på dotterföretagets eller filialens webbplats senast ett år efter balansdagen för det räkenskapsår som hållbarhetsrapporten avser. Tillgängliggörandet ska ske på ett av den Europeiska unionens officiella språk eller på norska eller isländska.

Första stycket gäller inte om handlingarna finns tillgängliga utan kostnad genom ett offentligt register. *Lag (2024:347).*

Koncernredovisning

16 § Detta kapitel ska tillämpas också i fråga om koncernredovisningen, koncernrevisionsberättelsen, hållbarhetsrapporten för koncernen och granskningsberättelsen för koncernen med följande avvikelser:

1. Trots 3 § första stycket 2 och 5 är moderföretag alltid skyldiga att ge in koncernredovisningen, koncernrevisionsberättelsen och granskningsberättelsen för koncernen till registreringsmyndigheten.
2. Trots 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen

och granskningsberättelsen för koncernen, om ofullständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § första stycket 4 och som inte är väsentliga har utelämnats. *Lag (2024:347).*

9 kap. Delårsrapport

Skyldighet att lämna delårsrapport

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

Delårsrapporten ska upprättas för en period mellan räkenskapsårets början och delårsperiodens utgång. Minst en delårsrapport ska, om inte något annat följer av 16 kap. 5 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. I 16 kap. lagen om värdepappersmarknaden finns ytterligare bestämmelser om vilka företag som ska lämna delårsrapport.

Delårsrapporten ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska. *Lag (2022:645).*

Tillhandahållande av delårsrapport

2 § Delårsrapporten ska hållas tillgänglig hos företaget för var och en som vill ta del av den. En kopia ska genast sändas till en sådan aktieägare, bolagsman eller medlem som begär det och uppger sin postadress. En delårsrapport som avses i 1 § andra stycket andra meningen och en delårsrapport som avses i 16 kap. 5 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden ska senast två månader efter rapportperiodens utgång lämnas till registreringsmyndigheten i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 3, 3 a och 3 c §§.

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

Ytterligare bestämmelser om offentliggörande av delårsrapporter finns i 17 kap. lagen om värdepappersmarknaden, för sådana företag som är skyldiga att upprätta delårsrapport enligt den lagen. *Lag (2013:436).*

Delårsrapportens innehåll

3 § Delårsrapporten skall bestå av

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

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

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

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

Ett moderföretag skall i delårsrapporten, utöver uppgifter om moderföretaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande det som sägs i första–fjärde styckena. *Lag (2007:367).*

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

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

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

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

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

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

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

Om delårsrapporten inte är granskad av en revisor, skall det anges i rapporten. *Lag (2007:367).*

10 kap. Överklagande

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

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten. *Lag (2024:1115).*

Bilaga 1

Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)

TILLGÅNGAR

A. Tecknat men ej inbetalt kapital

B. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

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

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Byggnader och mark

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

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Andelar i koncernföretag
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
5. Ägarintressen i övriga företag
6. Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
7. Andra långfristiga värdepappersinnehav
8. Lån till delägare och andra, till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551)
9. Andra långfristiga fordringar

C. Omsättningstillgångar

I. Varulager m.m.

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

II. Fordringar

1. Kundfordringar
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
5. Övriga fordringar
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

III. Kortfristiga placeringar

1. Andelar i koncernföretag
2. Övriga kortfristiga placeringar

IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

A. Eget kapital, med uppgift om vad som utgör fritt eget kapital och bundet eget kapital

Aktiebolag:

I. Aktiekapital

II. Överkursfonder

1. Bunden överkursfond
2. Fri överkursfond

III. Uppskrivningsfond

IV. Andra fonder

1. Reservfond
2. Kapitalandelsfond
3. Fond för verkligt värde
4. Fond för utvecklingsutgifter
5. Övrigt

V. Balanserad vinst eller förlust

VI. Årets resultat

Ekonomiska föreningar:***I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser***

1. Medlemsinsatser

2. Förlagsinsatser

II. Uppskrivningsfond***III. Andra fonder***

1. Reservfond

2. Kapitalandelsfond

3. Fond för verkligt värde

4. Fond för utvecklingsutgifter

5. Övrigt

IV. Balanserad vinst eller förlust***V. Årets resultat*****Handelsbolag och enskilda näringsidkare:*****I. Eget kapital vid räkenskapsårets början******II. Insättningar eller uttag under året******III. Förändringar i kapitalandelsfonden******IV. Förändringar i fonden för verkligt värde******V. Årets resultat******VI. Eget kapital vid räkenskapsårets slut*****Övriga företag:*****I. Kapital******II. Fonder***

1. Underhålls- och förnyelsefond

2. Kapitalinkomstfond

3. Kapitalandelsfond

4. Fond för verkligt värde

5. Övrigt

III. Balanserad vinst eller förlust***IV. Årets resultat*****B. Obeskattade reserver****C. Avsättningar**

1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

2. Avsättningar för skatter

3. Övriga avsättningar

D. Skulder

1. Obligationslån

2. Skulder till kreditinstitut

3. Förskott från kunder (får även redovisas som avdragspost under Varulager m.m.)

4. Leverantörsskulder

5. Växelskulder

6. Skulder till koncernföretag

7. Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag

8. Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i

9. Skatteskulder

10. Övriga skulder

11. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Lag (2024:347).

Bilaga 2

Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadsslagsindelning)

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

Lag (2015:813).

Bilaga 3

Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Kostnad för sålda varor
3. Bruttoresultat
4. Försäljningskostnader
5. Administrationskostnader
6. Övriga rörelseintäkter
7. Övriga rörelsekostnader
8. Intäkter från andelar i koncernföretag
9. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
10. Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
11. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
12. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
13. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
14. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader som avser koncernföretag)
15. Bokslutsdispositioner

16. Skatt på årets resultat
17. Övriga skatter
18. Årets resultat

Lag (2015:813).

BFL,
ÅRL

Övergångsbestämmelser

1995:1554

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

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

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

2014:542

1. Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2014.
2. Äldre föreskrifter får tillämpas för det räkenskapsår som har inletts närmast före ikraftträdandet.

2015:813

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2016:113

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2016.

2. De nya bestämmelserna i 3 kap. 7 §, 6 kap. 2 § och 7 kap. 8 och 32 §§ tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2016.

2016:947

1. Denna lag träder i kraft den 1 december 2016.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

2020:611

Denna lag träder i kraft den 3 september 2020.

2020:987

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

2020:1033

1. Denna lag träder i kraft den 2 januari 2021.
2. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande för aktiebolag och ekonomiska föreningar som omfattas av punkt 2 och 3 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (2020:1026) om upphävande av lagen (2004:299) om inlämningsverksamhet.

2021:1216

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2022:645

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

2022:1028

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023.
2. De nya reglerna tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2022.

2024:347

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2024.
2. För bolag som avses i 6 kap. 10 § första stycket, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och som under det senaste räkenskapsåret före ikraftträdandet i genomsnitt har haft fler än 500 anställda ska de nya bestämmelserna om hållbarhetsrapport tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024.
3. Det som sägs i punkten 2 gäller även bolag som avses i 7 kap. 31 a § första stycket, varvid det som sägs om antalet anställda i stället ska avse koncernen.
4. För bolag som avses i 6 kap. 10 § första stycket eller 7 kap. 31 a § första stycket, men som inte omfattas av punkterna 2 eller 3 ska de nya bestämmelserna om hållbarhetsrapport tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2024.
5. För bolag som avses i 6 kap. 10 § andra stycket ska de nya bestämmelserna om hållbarhetsrapport tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2025. Sådana bolag får dock, för räkenskapsår som inleds före utgången av 2027, underlåta att upprätta hållbarhetsrapport, förutsatt att bolaget i förvaltningsberättelsen anger varför en sådan rapport inte har upprättats.

6. Om information om ett bolags värdekedja inte finns tillgänglig, behöver den nya bestämmelsen om bolagets värdekedja i 6 kap. 12 c § andra stycket inte tillämpas av bolaget under de första tre räkenskapsåren från det att de nya bestämmelserna om hållbarhetsrapport blev tillämpliga i enlighet med punkterna 2–5. Om bolaget inte tillämpar bestämmelsen, ska det i hållbarhetsrapporten redogöra för de ansträngningar som har gjorts för att erhålla informationen, skälen till att informationen inte har kunnat erhållas och det sätt på vilket bolaget avser att i framtiden ta fram informationen.
7. Till och med det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2028 ska det som sägs om undantag från rapporteringsskyldighet i 6 kap. 11 a § första stycket och 7 kap. 31 b § första stycket även gälla om ett dotterföretag, vars moderföretag har sitt säte utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), upprättar en hållbarhetsrapport för koncernen som omfattar koncernens alla dotterföretag inom EES. Detta förutsätter dock att dotterföretaget är ett av de dotterföretag i koncernen som har genererat den största omsättningen inom EES under minst ett av de fem föregående räkenskapsåren. Om hållbarhetsrapporten för koncernen innehåller de upplysningar som avses i artikel 8 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852 för koncernens alla dotterföretag inom EES, ska kraven i 6 kap. 11 a § tredje stycket 2 och 7 kap. 31 b § tredje stycket 2 anses vara uppfyllda.
8. Ett bolag som var skyldigt att upprätta en hållbarhetsrapport före ikraftträdandet av denna lag ska tillämpa bestämmelserna om hållbarhetsrapport i den äldre lydelsen, dock längst till dess de nya bestämmelserna om hållbarhetsrapport ska börja tillämpas av bolaget enligt punkterna 2–5.
9. Den nya bestämmelsen i 5 kap. 38 § ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2024.
10. De nya bestämmelserna i 6 kap. 16 § och 7 kap. 31 f och 31 g §§ ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2027.
11. Lagen ska i övrigt tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024.

2024:1115

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
2. De nya bestämmelserna i 8 kap. 3 d och 6 a §§ och bestämmelserna i 8 kap. 3 och 4–6 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024.

Förordning (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor

Innehåll

Registreringsmyndigheten	77
Elektronisk ingivning	77
Kungörande	77
Förvaring av ingivna handlingar	77
Påminnelser	78
Underrättelser om förseningsavgifter	78
Prövning av tillståndsfrågor	78
Avgifter	78
Indrivning av förseningsavgifter	78
Övergångsbestämmelser	78

Registreringsmyndigheten

1 § Med registreringsmyndigheten avses i denna förordning Bolagsverket. I fråga om stiftelser avses med registreringsmyndigheten dock tillsynsmyndigheten enligt 9 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220). *Förordning (2024:1121)*.

Elektronisk ingivning

1 a § Bolagsverket får meddela föreskrifter enligt 8 kap. 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554). *Förordning (2015:830)*.

Kungörande

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

Kungörelsen skall innehålla uppgift om

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

Förvaring av ingivna handlingar

3 § Årsredovisningar, revisionsberättelser, granskningsberättelser över hållbarhetsrapporter, bolagsstyrningsrapporter, koncernredovisningar, koncernrevisionsberättelser, granskingsberättelser över hållbarhetsrapporter för koncerner och delårsrapporter som har getts in till registreringsmyndigheten enligt 8 kap. 3 §, 15 a § första stycket och 16 § och 9 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) får föras över till elektroniska handlingar. Handlingarna ska hållas tillgängliga hos registreringsmyndigheten. *Förordning (2024:362)*.

Påminnelser

4 § Om ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller en stiftelse som omfattas av 8 kap.

5 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte har gett in årsredovisning, revisionsberättelse eller, i förekommande fall, granskningsberättelse över en hållbarhetsrapport, bolagsstyrningsrapport, koncernredovisning, koncernrevisionsberättelse eller granskningsberättelse över en hållbarhetsrapport för koncernen för föregående räkenskapsår, ska registreringsmyndigheten påminna om skyldigheten att ge in sådana handlingar. Påminnelsen ska i fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar skickas senast sex månader efter utgången av föregående räkenskapsår och i fråga om stiftelser senast fem månader efter utgången av föregående räkenskapsår. *Förordning (2024:1121).*

Underrättelser om förseningsavgifter

5 § Om registreringsmyndigheten har fattat ett sådant beslut som avses i 8 kap. 6, 6 a eller 9 § årsredovisningslagen (1995:1554), ska den genast skriftligen underrätta aktiebolaget, den ekonomiska föreningen eller stiftelsen om beslutet. *Förordning (2024:1121).*

Prövning av tillståndsfrågor

6 § Registreringsmyndigheten ska pröva frågor om tillstånd som avses i 3 kap. 11 § andra stycket, 5 kap. 30 § första stycket och 7 kap. 17 § årsredovisningslagen (1995:1554). *Förordning (2015:830).*

Avgifter

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

- a) medgivande att utelämna uppgift om nettoomsättningen i resultaträkningen (3 kap. 11 § andra stycket), 1 500 kronor, och
- b) medgivande att utelämna upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag (5 kap. 30 § första stycket och 7 kap. 17 §), 1 500 kronor.

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

Avgift ska betalas när ansökan eller årsredovisningen ges in. Avgiften återbetalas inte om handläggningen har påbörjats. *Förordning (2015:8630).*

Indrivning av förseningsavgifter

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

Indrivning behöver inte begäras för en fordran som understiger 100 kronor om indrivning inte krävs från allmän synpunkt. *Förordning (2024:1121).*

Övergångsbestämmelser

1999:1169

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2000. Bestämmelserna gäller fortfarande i sina äldre lydelse i fråga om ärenden enligt 3 kap. 7 § första stycket och 7 kap. 16 § årsredovisningslagen (1995:1554) i deras lydelse vid utgången av år 1999.

2004:357

1. Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2004.
2. Ärenden som har kommit in till Patent- och registreringsverket men i vilka verket inte har fattat beslut före ikraftträdandet skall överlämnas till Bolagsverket för fortsatt handläggning.

BFL,
ÅRL

2024:362

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2024.

2024:1121

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2025.

Aktiebolagslag

Aktiebolagslag (2005:551) 83
Aktiebolagsförordning (2005:559) 275

ABL

Aktiebolagslag (2005:551)

ABL

Innehåll

1 kap. Inledande bestämmelser	83
2 kap. Bildande av aktiebolag	88
3 kap. Bolagsordning	93
4 kap. Aktierna	94
5 kap. Aktiebok	103
6 kap. Aktiebrev	107
7 kap. Bolagsstämma	108
8 kap. Bolagets ledning	122
9 kap. Revision	132
10 kap. Allmän och särskild granskning	143
11 kap. Ökning av aktiekapitalet, utgivande av nya aktier, upptagande av vissa penninglån, m.m.	147
12 kap. Fondemission	149
13 kap. Nyemission av aktier	152
14 kap. Emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier	160
15 kap. Emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier	168
16 kap. Vissa riktade emissioner m.m.	176
16 a kap. Vissa närståendetransaktioner	178
17 kap. Värdeöverföringar från bolaget	180
18 kap. Vinstutdelning	181
19 kap. Förvärv av egna aktier m.m.	184
20 kap. Minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden och reservfonden	190
21 kap. Lån från bolaget till aktieägare m.fl.	197
22 kap. Inlösen av minoritetsaktier	199
23 kap. Fusion	205
24 kap. Delning	222
24 a kap. Gränsöverskridande ombildning	238
25 kap. Likvidation och konkurs	246
26 kap. Byte av bolagskategori	256
27 kap. Registrering	257
28 kap. Aktiebolagets företagsnamn	260
29 kap. Skadestånd	261
30 kap. Straff och vite	263
31 kap. Överklagande	264
32 kap. Aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning	265
Övergångsbestämmelser	268

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

- 1 § Denna lag innehåller bestämmelser om aktiebolag. Bestämmelserna avser
- bildande av aktiebolag (2 kap.),
 - bolagsordning (3 kap.),
 - aktierna (4 kap.),
 - aktiebok (5 kap.),

- aktiebrev (6 kap.),
- bolagsstämma (7 kap.),
- bolagets ledning (8 kap.),
- revision (9 kap.),
- allmän och särskild granskning (10 kap.),
- ökning av aktiekapitalet, utgivande av nya aktier, upptagande av vissa penninglån, m.m. (11 kap.),
- fondemission (12 kap.),
- nyemission av aktier (13 kap.),
- emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier (14 kap.),
- emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier (15 kap.),
- vissa riktade emissioner m.m. (16 kap.),
- vissa närståendetransaktioner (16 a kap.),
- värdeöverföringar från bolaget (17 kap.),
- vinstutdelning (18 kap.),
- förvärv av egna aktier m.m. (19 kap.),
- minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden och reservfonden (20 kap.),
- lån från bolaget till aktieägare m.fl. (21 kap.),
- inlösen av minoritetsaktier (22 kap.),
- fusion av aktiebolag (23 kap.),
- delning av aktiebolag (24 kap.),
- likvidation och konkurs (25 kap.),
- byte av bolagskategori (26 kap.),
- registrering (27 kap.),
- aktiebolagets företagsnamn (28 kap.),
- skadestånd (29 kap.),
- straff och vite (30 kap.),
- överklagande (31 kap.), samt
- aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning (32 kap.). *Lag (2020:985).*

Privata och publika aktiebolag

2 § Ett aktiebolag är ett privat aktiebolag eller ett publikt aktiebolag.

Ett privat aktiebolag kan vara ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning enligt bestämmelserna i 32 kap.

Lagen gäller alla aktiebolag, om inte annat föreskrivs. *Lag (2005:812).*

Aktieägarnas betalningsansvar

3 § I ett aktiebolag har aktieägarna inte något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser.

I 25 kap. 19 § finns bestämmelser om personligt betalningsansvar för aktieägare i samband med likvidationsskyldighet på grund av kapitalbrist. *Lag (2007:317).*

Aktiekapital

4 § Ett aktiebolag skall ha ett aktiekapital. Aktiekapitalet skall vara bestämt i bolagets redovisningsvaluta. Av 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) framgår att redovisningsvalutan får vara antingen svenska kronor eller euro.

5 § Om aktiekapitalet är bestämt i kronor, ska det uppgå till minst 25 000 kronor.

Om aktiekapitalet är bestämt i euro och har varit bestämt i euro sedan bolaget bildades, ska det uppgå till minst det belopp i euro som enligt den av Europeiska centralbanken då

fastställda växelkursen motsvarade 25 000 kronor. Har aktiekapitalet tidigare varit bestämt i kronor, ska det uppgå till minst det belopp i euro som vid bytet av redovisningsvaluta motsvarade 25 000 kronor.

I fråga om publika aktiebolag gäller 14 § i stället för första och andra styckena. *Lag (2019:1264).*

6 § Om aktiekapitalet är fördelat på flera aktier, representerar varje aktie en lika stor andel av aktiekapitalet. Aktiens andel i aktiekapitalet utgör aktiens kvotvärde.

ABL

Förbud mot spridning av aktier m.m. i privata aktiebolag

7 § Ett privat aktiebolag eller en aktieägare i ett sådant bolag får inte genom annonsering försöka sprida aktier eller teckningsrätter i bolaget eller skuldebrev eller teckningsoptioner som bolaget har gett ut.

Ett privat aktiebolag eller en aktieägare i ett sådant bolag får inte heller på annat sätt försöka sprida i första stycket angivna värdepapper genom att erbjuda fler än 200 personer att teckna eller förvärva värdepapperen. Detta gäller dock inte om erbjudandet riktar sig enbart till en krets som i förväg har anmält intresse av sådana erbjudanden och antalet utbudna poster inte överstiger 200.

Förbuden i första och andra styckena gäller inte erbjudanden som avser överlåtelse till högst tio förvärvare. Förbuden gäller inte heller i fråga om aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning. *Lag (2005:812).*

8 § Sådana värdepapper som anges i 7 § får, så länge bolaget är privat, inte bli föremål för handel på en reglerad marknad, en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller någon annan organiserad marknadsplats. *Lag (2007:566).*

Var det finns definitioner och förklaringar

9 § Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck finns i nedan angivna paragrafer:

absorption	23 kap. 1 §
apportegendom	2 kap. 6 §
avstämningsbolag	10 §
avstämningsförbehåll	10 §
byte av redovisningsvaluta	3 kap. 8 §
delning	24 kap. 1 §
delningsvederlag	24 kap. 2 §
dotterföretag	11 §
emissionsbeslut	11 kap. 2 §
emissionsbevis	11 kap. 4 §
fondaktie	11 kap. 4 §
fondaktierätt	11 kap. 4 §
fondaktierättsbevis	11 kap. 4 §
fondemission	12 kap. 1 §
fusion	23 kap. 1 §
fusionsvederlag	23 kap. 2 §
företrädesrätt	4 kap. 3 §
förköpsförbehåll	4 kap. 18 §
gränsöverskridande delning	24 kap. 30 §
gränsöverskridande fusion	23 kap. 36 §
gränsöverskridande ombildning	24 a kap. 1 §

hembudsförbehåll	4 kap. 27 §
inlösenförbehåll	20 kap. 31 §
interimsbevis	6 kap. 9 §
kombination	23 kap. 1 §
koncern	11 §
konvertering	11 kap. 4 §
konvertibel	11 kap. 4 §
kvotvärde	6 §
lekmannarevisor	10 kap. 1 §
lösenbevis	22 kap. 13 §
maximikapital	3 kap. 1 §
minimikapital	3 kap. 1 §
moderbolag	11 §
omvandlingsförbehåll	4 kap. 6 §
sammanläggning av aktier	4 kap. 46 §
samtyckesförbehåll	4 kap. 8 §
stiftare	2 kap. 1 §
stiftelseurkund	2 kap. 5 §
särskild delgivningsmottagare	8 kap. 40 §
särskild firmatecknare	8 kap. 37 §
särskild granskare	10 kap. 21 §
teckningsoption	11 kap. 4 §
teckningsoptionsbevis	11 kap. 4 §
teckningsrätt	11 kap. 4 §
teckningsrättsbevis	11 kap. 4 §
tillämplig lag om årsredovisning	12 a §
uppdelning av aktier	4 kap. 46 §
värdepapperscentral	10 b §
årsstämma	7 kap. 10 §
överskjutande aktier	4 kap. 47 §

Lag (2022:1647).

Avstämningsbolag

10 § Ett avstämningsbolag är ett aktiebolag vars bolagsordning innehåller förbehåll om att bolagets aktier ska vara registrerade i ett avstämningsregister enligt lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument (*avstämningsförbehåll*).

I ett avstämningsbolag ska aktierna registreras i ett avstämningsregister för bolaget.

Lag (2016:60).

10 a § Vid tillämpningen av denna lag ska med ett avstämningsregister enligt lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument jämföras ett motsvarande register som förs av en sådan värdepapperscentral som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 909/2014 av den 23 juli 2014 om förbättrad värdepappersavveckling i Europeiska unionen och om värdepapperscentraler samt ändring av direktiv 98/26/EG och 2014/65/EU och förordning (EU) nr 236/2012, i den ursprungliga lydelsen, som är etablerad i ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än Sverige.

Ett konto i ett sådant register ska jämföras med ett avstämningskonto enligt lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. *Lag (2016:60).*

10 b § Med värdepapperscentral och värdepapperscentral från tredjeland avses det samma som i 1 kap. 3 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. Vid tillämpningen av 5 kap. 12, 12 a, 16, 18 och 19 §§ denna lag ska med värdepapperscentral jämföras en värdepapperscentral från tredjeland som är erkänd enligt artikel 25 i förordning (EU) nr 909/2014, i den ursprungliga lydelsen. *Lag (2016:60).*

ABL

Begreppen moderbolag, dotterföretag och koncern

11 § Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

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

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

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller
3. äger aktier eller 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 aktier eller 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 moderbolaget.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

12 § I de fall som avses i 11 § första stycket 1–3 och andra stycket skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag beaktas inte de aktier och andelar i dotterföretaget som innehas av dotterföretaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller aktier och andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller dess dotterföretags räkning.

Begreppet tillämplig lag om årsredovisning

12 a § Med *tillämplig lag om årsredovisning* avses i denna lag årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i fråga om aktiebolag som helt eller delvis omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, dessa respektive lagar och de föreskrifter som har meddelats med stöd av dem. I fråga om bolag som upprättar eller ska upprätta koncernredovisning

enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder avses även, såvitt gäller koncern-redovisningen, de redovisningsstandarder som har antagits med stöd av förordningen. *Lag (2010:2071).*

Vissa bestämmelser tillämpning när bolaget saknar revisor

12 b § Bestämmelserna i denna lag om bolagets revisor och om den revisionsberättelse som bolagets revisor lämnar gäller endast om bolaget enligt lag ska ha revisor eller ändå har en revisor. *Lag (2010:834).*

Undertecknande med elektronisk underskrift

13 § En handling enligt denna lag som ska vara undertecknad får, om något annat inte anges, undertecknas med en sådan avancerad elektronisk underskrift som avses i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG, i den ursprungliga lydelsen. *Lag (2016:643).*

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

14 § Om aktiekapitalet i ett publikt aktiebolag är bestämt i kronor, skall det uppgå till minst 500 000 kr.

Om aktiekapitalet i ett publikt aktiebolag är bestämt i euro och har varit bestämt i euro sedan bolaget bildades, skall det uppgå till minst det belopp i euro som enligt den av Europeiska centralbanken då fastställda växelkursen motsvarade 500 000 kr. Har aktiekapitalet tidigare varit bestämt i kronor, skall det uppgå till minst det belopp i euro som vid bytet av redovisningsvaluta motsvarade 500 000 kr.

2 kap. Bildande av aktiebolag

Stiftare

1 § Ett aktiebolag bildas av en eller flera fysiska eller juridiska personer (*stiftare*). *Lag (2014:539).*

2 § Den som är underärig eller i konkurs eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara stiftare. Att detsamma gäller den som har näringsförbud följer av 11 § lagen (2014:836) om näringsförbud. *Lag (2014:848).*

Åtgärder som skall vidtas vid bolagsbildningen

3 § Vid bolagsbildningen skall följande åtgärder vidtas:

1. Stiftarna skall upprätta ett utkast till en stiftelseurkund enligt bestämmelserna i 5–10 §§.
2. En eller flera bland stiftarna skall teckna sig för samtliga aktier i bolaget enligt bestämmelserna i 12 §.
3. Aktierna skall betalas enligt bestämmelserna i 15–19 §§.
4. Stiftarna skall färdigställa, datera och underteckna stiftelseurkunden.
5. Styrelsen skall anmäla bolaget för registrering enligt bestämmelserna i 22 och 23 §§.

När bolaget anses bildat

4 § Bolaget anses bildat när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare.

Av 24 och 25 §§ framgår att frågan om bolagsbildning faller om registrering inte sker inom viss tid och att bolaget får rättshandlingsförmåga först i och med registreringen av bolaget.

Stiftelseurkunden

Stiftelseurkundens innehåll

5 § I stiftelseurkunden ska stiftarna ange

1. hur mycket som ska betalas för varje aktie (teckningskursen), och
2. fullständigt namn, postadress och personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum för styrelseledamot och, i förekommande fall, revisor, styrelsesuppleant, revisorssuppleant och lekmannarevisor. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, ska bolagets organisationsnummer eller något annat identifieringsnummer anges.

I förekommande fall ska det även anges om

1. en aktie ska kunna tecknas med rätt eller skyldighet att betala aktien med någon annan egendom än pengar,
 2. en aktie ska kunna tecknas med rätt eller skyldighet för bolaget att överta egendom mot någon annan ersättning än aktier,
 3. en aktie ska kunna tecknas med andra villkor,
 4. bolaget ska ersätta kostnader för bolagets bildande, och
 5. någon på något annat sätt ska få särskilda rättigheter eller förmåner av bolaget.
- En sådan bestämmelse som avses i andra stycket ska återges i sin helhet i stiftelseurkunden.

Teckningskursen enligt första stycket 1 får inte understiga aktiens kvotvärde. Kvotvärdet ska då beräknas på grundval av bolagsordningens uppgifter om aktiekapital och antal aktier. Om det i bolagsordningen föreskrivs ett minimikapital och ett maximikapital och ett lägsta och högsta antal aktier, ska beräkningen ske genom att det högsta angivna aktiekapitalet divideras med det högsta antalet aktier eller det lägsta angivna aktiekapitalet med det lägsta antalet aktier.

Om teckningskursen överstiger aktiens kvotvärde ska det framgå av stiftelseurkunden hur det överstigande beloppet ska fördelas mellan den bundna överkursfonden och den fria överkursfonden. *Lag (2020:985).*

6 § Endast egendom som är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet kan utgöra sådan egendom som avses i 5 § andra stycket 1 och 2 (*apportegendom*). Med apportegendom får inte jämföras åtagande att utföra arbete eller tillhandahålla tjänst. Värdet på apportegendom får inte sättas högre än det verkliga värdet för bolaget.

7 § Stiftelseurkunden skall innehålla en redogörelse för de omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av de bestämmelser som avses i 5 § andra stycket och för bedömningen av värdet på apportegendom. Av redogörelsen skall framgå hur värdet på apportegendomen har bestämts och vilka rättsliga och ekonomiska synpunkter som har beaktats vid värderingen. Följande uppgifter skall anges särskilt:

1. namn, person- eller organisationsnummer och hemvist beträffande den som avses med en bestämmelse,
2. det värde som apportegendomen beräknas komma att tas upp till i balansräkningen, och
3. antalet aktier i bolaget eller annan ersättning som skall lämnas för apportegendomen.

8 § Stiftelseurkunden skall innehålla uppgift om det högsta beräknade beloppet av de kostnader för bolagets bildande som enligt stiftelseurkunden skall betalas av bolaget. Om

det inte uppkommer andra kostnader för bolagets bildande än allmänna avgifter och sedvanliga kostnader för upprättandet av stiftelseurkunden och liknande arbete, behöver dock uppgift om kostnaderna inte lämnas.

I fråga om publika aktiebolag gäller 28 §.

9 § Om ett skriftligt avtal har upprättats rörande en sådan bestämmelse som avses i 5 § andra stycket, skall avtalet eller en kopia av avtalet fogas till stiftelseurkunden eller i stiftelseurkunden göras en hänvisning till avtalet med uppgift om var det finns tillgängligt för aktietecknarna. Innehållet i ett muntligt avtal skall i sin helhet tas upp i stiftelseurkunden.

När en rörelse tillskjuts eller övertas, skall vad som sägs i första stycket om skriftliga avtal gälla även balans- och resultaträkningar för rörelsen under rörelsens senaste två räkenskapsår. I stiftelseurkunden skall det lämnas en upplysning om rörelsens resultat under tiden därefter. Om balans- och resultaträkningar inte har upprättats för rörelsen, skall det i stiftelseurkunden lämnas en upplysning om rörelsens resultat under de nämnda räkenskapsåren.

10 § Stiftelseurkunden skall innehålla en bolagsordning. Bestämmelser om bolagsordningens innehåll finns i 3 kap.

Verkan av att apportbestämmelser m.m. har redovisats på felaktigt sätt

11 § Om 5 § tredje stycket eller 7 eller 9 § inte har iakttagits beträffande en viss bestämmelse i stiftelseurkunden, är bestämmelsen utan verkan mot bolaget.

Aktieteckning

Hur aktier skall tecknas

12 § Aktieteckning skall ske i stiftelseurkunden. En aktieteckning som har gjorts på annat sätt kan göras gällande endast om bolaget registreras utan att aktietecknaren dessförinnan har anmält felet hos Bolagsverket.

Aktieteckningen blir bindande för aktietecknaren när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare.

Verkan av att aktier har tecknats med avvikande villkor

13 § Om en aktie har tecknats med villkor som inte stämmer överens med stiftelseurkunden, kan aktietecknaren inte åberopa villkoret.

Verkan av att villkor för aktieteckning inte har uppfyllts

14 § Efter bolagets registrering kan en aktietecknare inte som grund för att aktieteckningen är ogiltig åberopa att ett villkor i stiftelseurkunden inte har uppfyllts.

Betalning av aktierna

Vad som lägst skall betalas för en aktie

15 § Betalningen för en aktie får inte understiga aktiens kvotvärde. Kvotvärdet skall därvid beräknas på det sätt som anges i 5 § fjärde stycket.

Om en aktie har tecknats med villkor som strider mot första stycket, skall ett belopp som motsvarar aktiens kvotvärde ändå betalas. *Lag (2007:317).*

Hur aktierna skall betalas

16 § Aktierna skall betalas i pengar eller, om en bestämmelse om detta finns i stiftelseurkunden, med apportegendom.

Betalning i pengar

17 § Betalning i pengar skall ske genom insättning på ett särskilt konto som stiftarna har öppnat för ändamålet hos en bank, ett kreditmarknadsföretag eller ett motsvarande utländskt kreditinstitut i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Belopp som har satts in på kontot får lyftas först när hela det belopp som skall betalas i pengar har satts in på kontot och stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare.

ABL

Betalning med apportegendom

18 § Betalning med apportegendom skall ske genom att apportegendomen avskiljs för att ingå i bolagets egendom.

19 § Om aktierna betalas med apportegendom eller om bolaget enligt villkor i stiftelseurkunden ska fullgöra förpliktelser efter bildandet, ska en revisor lämna ett skriftligt, undertecknat yttrande över betalningen. Av yttrandet ska det framgå att

1. all apportegendom har tillförts bolaget,
2. apportegendomen är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet, och
3. apportegendomen inte i stiftelseurkunden har tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget.

I yttrandet ska revisorn beskriva apportegendomen och ange vilken metod som har använts vid värderingen. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas. Av yttrandet ska det också framgå att förpliktelser som bolaget enligt villkor i stiftelseurkunden ska fullgöra efter bildandet har redovisats och värderats enligt god redovisningssed.

En revisor som avses i första stycket ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag.

Denna paragraf gäller inte om bolaget bildas genom fusion eller delning.

Lag (2011:1046).

Betalningens verkan mot aktietecknarens borgenärer

20 § Betalning som har erlagts på det sätt som anges i 17 eller 18 § blir förbehållen bolaget mot aktietecknarens borgenärer när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare.

Kvittning m.m.

21 § En skuld på grund av aktieteckning får inte kvittas mot en fordran hos bolaget.

Överläts en aktie som ännu inte är fullt betald, är förvärvaren, så snart han eller hon har anmält sig för införing i aktieboken, ansvarig för betalningen tillsammans med överlåtaren.

Registrering av bolaget*Registreringsanmälan*

22 § Styrelsen skall inom sex månader från stiftelseurkundens undertecknande anmäla bolaget för registrering i aktiebolagsregistret.

Förutsättningar för registrering

23 § Bolaget får registreras endast om

1. summan av de belopp som enligt 5 § fjärde stycket lägst skall betalas för de tecknade aktierna (bolagets aktiekapital) motsvarar det aktiekapital som anges i bolagsordningen eller uppgår till minst minimikapitalet,
2. full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade aktier,

3. ett intyg visas upp från ett sådant kreditinstitut som avses i 17 § angående betalning i pengar,
4. ett revisorsyttrande enligt 19 § visas upp angående sådan apportegendom och sådana förpliktelser för bolaget som anges i stiftelseurkunden, och
5. bolagsbildningen även i övrigt har skett i enlighet med denna lag och annan författning.

Verkan av att registrering inte sker

24 § Frågan om bolagsbildningen faller, om

1. någon anmälan för registrering av bolaget inte har gjorts inom föreskriven tid, eller
2. Bolagsverket genom ett beslut som har vunnit laga kraft har avskrivit ett ärende om sådan registrering eller har vägrat registrering.

Om frågan om bolagets bildande har fallit eller om aktieteckningen av annat skäl inte är bindande, skall de belopp som har betalats för tecknade aktier samt uppkommen avkastning, med avdrag för kostnader på grund av åtgärd enligt 25 § tredje meningen, genast betalas tillbaka. Detsamma gäller i fråga om apportegendom. Stiftarna och, från den tidpunkt då samtliga stiftare har undertecknat stiftelseurkunden, styrelseledamöterna svarar solidariskt för återbetalningen.

Rättshandlingar som har företagits före bolagets registrering

25 § Innan bolaget har registrerats, kan det inte förvärva rättigheter eller åta sig skyldigheter. Det kan inte heller föra talan vid domstol eller någon annan myndighet. Styrelsen kan för bolagets räkning föra talan i mål som rör bolagsbildningen och vidta andra åtgärder för att kräva in tecknade aktiebelopp eller andra utfästa tillskott.

26 § Uppkommer en förpliktelse genom någon åtgärd som vidtas i bolagets namn före registreringen, svarar de som har deltagit i åtgärden eller i beslutet om den solidariskt för förpliktelsen. När bolaget har registrerats, övergår ansvaret på bolaget, om förpliktelsen följer av stiftelseurkunden eller har kommit till efter det att bolaget bildades.

27 § Om det har slutits avtal för bolaget före registreringen gäller följande. En avtalspart som inte kände till att bolaget inte var registrerat, kan frånträda avtalet till dess att bolaget har registrerats. En avtalspart som kände till att bolaget inte var registrerat kan, om annat inte har avtalats, frånträda avtalet endast om frågan om bolagets bildande har fallit enligt 24 §.

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

Uppgift i stiftelseurkunden om kostnader för bolagets bildande

28 § När ett publikt aktiebolag bildas, skall stiftelseurkunden innehålla uppgift om samtliga kostnader för bolagets bildande.

Uppskjuten apport

29 § Om ett publikt aktiebolag inom två år från registreringen i aktiebolagsregistret träffar avtal med en stiftare eller en aktieägare, som innebär att bolaget förvärvar egendom mot en ersättning som motsvarar minst en tiondel av aktiekapitalet, skall styrelsen inom sex månader underställa bolagsstämman avtalet för godkännande. Det gäller dock inte om förvärvet sker på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller som ett led i bolagets löpande affärsverksamhet. *Lag (2007:566).*

30 § Följande handlingar skall fogas till styrelsens förslag om godkännande av ett sådant avtal som avses i 29 §:

1. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för de omständigheter som kan vara av betydelse för en bedömning av värdet på egendomen och av avtalet i övrigt, upprättad med tillämpning av 7 och 9 §§,

2. ett yttrande, undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag, över redogörelsen enligt 1, med sådana uppgifter som avses i 19 §.

ABL

Avtalet skall tillsammans med styrelsens redogörelse och revisorns yttrande hållas tillgängligt hos bolaget för aktieägarna under minst en vecka före den bolagsstämma där beslutet skall fattas.

31 § Bolagsstämmans beslut att godkänna ett sådant avtal som avses i 29 § skall genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret.

3 kap. Bolagsordning

Bolagsordningens innehåll

Obligatoriska uppgifter

1 § Bolagsordningen ska ange

1. bolagets företagsnamn,
2. den ort i Sverige där bolagets styrelse ska ha sitt säte,
3. föremålet för bolagets verksamhet, angivet till sin art,
4. aktiekapitalet eller, om detta utan ändring av bolagsordningen ska kunna bestämmas till ett lägre eller högre belopp, minimikapitalet och maximikapitalet, varvid minimikapitalet inte får vara mindre än en fjärdedel av maximikapitalet,
5. antalet aktier eller, om det i bolagsordningen har angetts ett minimikapital och ett maximikapital, ett lägsta och högsta antal aktier, varvid relationen mellan minimikapitalet och det lägsta antalet aktier ska vara densamma som relationen mellan maximikapitalet och det högsta antalet aktier,
6. antalet eller lägsta och högsta antalet styrelseledamöter,
7. antalet eller lägsta och högsta antalet styrelsesuppleanter, om sådana ska finnas,
8. antalet eller lägsta och högsta antalet revisorer, om revisor ska finnas enligt 9 kap. 1 §,
9. hur bolagsstämma ska sammankallas, och
10. den tid som bolagets räkenskapsår ska omfatta.

När antalet styrelseledamöter och styrelsesuppleanter anges enligt första stycket 6 och 7, ska arbetstagarrepresentanter som utses enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda inte räknas med.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 11 §. *Lag (2018:1682).*

Uppgift om redovisningsvaluta

2 § Om bolaget skall ha euro som redovisningsvaluta, skall detta anges i bolagsordningen. I så fall skall det i bolagsordningen också anges att aktiekapitalet skall vara bestämt i euro.

Uppgift om verksamhetens syfte

3 § Om bolagets verksamhet helt eller delvis skall ha ett annat syfte än att ge vinst till fördelning mellan aktieägarna, skall detta anges i bolagsordningen. I så fall skall det också anges hur bolagets vinst och behållna tillgångar vid bolagets likvidation skall användas.

Ändring av bolagsordningen

Vem som kan besluta om ändring av bolagsordningen

4 § Ändringar i bolagsordningen beslutas av bolagsstämman. Bestämmelser om bolagsstämmans beslut finns i 7 kap.

Anmälan och verkställighet av beslut om ändring av bolagsordningen

5 § Ett beslut om ändring av bolagsordningen skall genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret och får, utom i de fall som avses i 27 kap. 8 §, inte verkställas förrän det har registrerats.

Regeringens tillstånd till ändringar av bolagsordningen

6 § Om det i bolagsordningen på grund av lag eller annan författning eller efter regeringens medgivande har tagits in en bestämmelse enligt vilken en annan bestämmelse i bolagsordningen inte får ändras utan att regeringen har lämnat tillstånd till det, får inte heller den förstnämnda bestämmelsen ändras utan regeringens tillstånd.

Panthavares samtycke till att avstämningsförbehåll tas bort ur bolagsordningen

7 § Ett beslut om ändring av bolagsordningen som innebär att avstämningsförbehåll tas bort blir giltigt endast om de som har panträtt i bolagets aktier skriftligen har samtyckt till beslutet.

Särskilda bestämmelser vid byte av redovisningsvaluta

8 § Ett beslut om att införa eller ändra en sådan bestämmelse i bolagsordningen som avses i 2 § (beslut om *byte av redovisningsvaluta*) får verkan från och med det räkenskapsår som börjar efter det att beslutet om ändring av bolagsordningen har registrerats.

9 § Om bolaget har fattat ett beslut om byte av redovisningsvaluta, får ändring av bolagsordningens uppgifter om aktiekapitalet eller minimikapitalet och maximikapitalet anstå till den första ordinarie bolagsstämman efter det att beslutet om byte av redovisningsvaluta fick verkan.

10 § Om Bolagsverket har registrerat ett beslut om byte av redovisningsvaluta, skall verket vid ingången av närmast följande räkenskapsår räkna om det registrerade aktiekapitalet till den nya valutan. Omräkningen skall göras enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under föregående räkenskapsår.

Styrelsen skall senast till den första ordinarie bolagsstämman efter det att beslutet fick verkan lägga fram förslag om nödvändiga följdändringar av bolagsordningens föreskrifter om aktiekapitalets storlek.

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

Uppgift om bolagskategori

11 § I fråga om publika aktiebolag, vars företagsnamn inte innehåller ordet publikt, ska i bolagsordningen anges beteckningen (publ) efter företagsnamnet. *Lag (2018:1682).*

4 kap. Aktierna

Aktieslag

Likhetsprincipen

1 § Alla aktier har lika rätt i bolaget, om inte annat följer av 2–5 §§.

Föreskrifter om olika aktieslag

2 § I bolagsordningen får det föreskrivas att aktier av olika slag skall finnas eller kunna ges ut. En sådan föreskrift skall innehålla uppgift om

1. olikheterna mellan aktieslagen, och
2. antalet eller andelen aktier av varje slag.

I en uppgift enligt första stycket 2 får anges det högsta och det lägsta antalet eller den högsta och den lägsta andelen aktier av ett visst slag.

ABL

Föreskrifter om företrädesrätt vid nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler

3 § Om en föreskrift enligt 2 § innebär att aktierna skall ge olika rätt till bolagets tillgångar eller vinst eller att aktierna skall ha olika röstvärde, skall det i föreskriften anges vilken företrädesrätt aktieägarna skall ha vid sådan nyemission av aktier eller sådan emission av teckningsoptioner eller konvertibler som inte sker mot betalning med apportegendom.

En föreskrift om företrädesrätt enligt första stycket skall innebära

1. att aktieägarna skall ha företrädesrätt i förhållande till deras andel i bolagets kapital, eller
2. att en gammal aktie skall ge företrädesrätt till ny aktie av samma slag, att aktier som inte tecknas av de i första hand berättigade aktieägarna skall erbjudas samtliga aktieägare och att, om inte hela antalet aktier som tecknas på grund av sistnämnda erbjudande kan ges ut, aktierna skall fördelas mellan tecknarna i förhållande till det antal aktier de äger och, i den mån detta inte kan ske, genom lottning.

En föreskrift enligt andra stycket 2 får tas in i bolagsordningen endast om skillnaderna mellan aktierna är av det slag som anges i första stycket.

Föreskrifter om rätt till fondaktie

4 § Om en föreskrift enligt 2 § innebär att aktierna i bolaget inte skall ge lika rätt till andel i bolagets tillgångar eller vinst, skall det i bolagsordningen också anges vilken rätt aktieägarna skall ha till nya aktier vid en ökning av aktiekapitalet genom fondemission.

Röstvärdesskillnader

5 § Ingen aktie får ha ett röstvärde som överstiger tio gånger röstvärdet för någon annan aktie.

Omvandlingsförbehåll

6 § I bolagsordningen får det tas in ett förbehåll om att en aktie av ett visst slag under vissa angivna förutsättningar och på närmare angivet sätt skall kunna omvandlas till en aktie av annat angivet slag (*omvandlingsförbehåll*).

Om en aktie omvandlas, skall detta genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret.

En omvandling är verkställd när den har registrerats i aktiebolagsregistret samt antecknats i aktieboken eller, om bolaget är avstämningsbolag, i avstämningsregistret.

Aktiers överlåtbarhet

7 § Aktier kan överlåtas och förvärvas fritt, om inte annat följer av ett sådant förbehåll i bolagsordningen som anges i 8, 18 eller 27 § eller annars av lag.

Finns det flera förbehåll i bolagsordningen som inskränker aktiers överlåtbarhet, skall de anges var för sig.

Samtyckesförbehåll

Innebörden av ett samtyckesförbehåll

8 § I bolagsordningen för ett bolag som inte är avstämningsbolag får det tas in ett förbehåll om att en eller flera aktier får överlåtas till en ny ägare endast med bolagets samtycke (*samtyckesförbehåll*).

Innehållet i ett samtyckesförbehåll

9 § Av ett samtyckesförbehåll skall det framgå

1. om bolagsstämman eller styrelsen skall pröva en fråga om samtycke,
2. vilka slag av överlåtelser som kräver bolagets samtycke,
3. om bolaget skall kunna ge eller vägra samtycke för ett mindre antal aktier än ansökan om samtycke omfattar,
4. villkoren för en annan förvärvares övertagande enligt 12 §,
5. den tid, minst en och högst tre månader från behörig ansökan enligt 11 §, inom vilken bolaget skall meddela beslut i frågan om samtycke,
6. den tid, minst en och högst två månader från det att bolaget avsände meddelande enligt 13 §, inom vilken talan enligt 14 § skall väckas, och
7. den tid, högst en månad från den tidpunkt då priset för aktierna blev bestämt, inom vilken aktier som har övertagits av en annan förvärvare enligt 12 § skall betalas.

En föreskrift enligt första stycket 4 behöver inte innehålla någon uppgift om priset för aktierna vid övertagande enligt 12 §. Om en sådan uppgift saknas, skall priset bestämmas så att det motsvarar det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

Samtyckesförbehålls tillämplighet på utmäta aktier

10 § Ett samtyckesförbehåll hindrar inte att utmäta aktier eller aktier som ingår i ett konkursbo överlåts.

Ansökan om samtycke

11 § Den som avser att överlåta en aktie som omfattas av ett samtyckesförbehåll skall före överlåtelserna ansöka om samtycke hos bolagets styrelse.

Av ansökan skall framgå vem den tilltänkte förvärvaren är. Vill överlåtaren att bolaget skall anvisa någon annan förvärvare om samtycke till överlåtelserna vägras, skall detta anges i ansökan. I så fall skall överlåtaren samtidigt ange samtliga villkor för överlåtelserna.

Bolagets beslut i en fråga om samtycke

12 § Vägrar bolaget samtycke till överlåtelserna, skall bolaget ange skälen för det. Om överlåtaren har begärt det, skall bolaget i beslutet att vägra samtycke också anvisa en annan förvärvare som är beredd att överta aktierna.

Om bolaget inte anvisar någon annan förvärvare trots att överlåtaren har begärt det, får samtycke inte vägras.

Om bolaget inte har fattat något beslut i frågan om samtycke inom den tid som har angetts i samtyckesförbehållet enligt 9 § första stycket 5, skall bolaget anses ha gett sitt samtycke till överlåtelserna.

13 § Bolagets beslut i frågan om samtycke skall skickas till överlåtaren på den adress som denne har uppgett i ärendet eller, om någon adressuppgift inte har lämnats, den adress som har antecknats i aktieboken.

Om bolagets beslut har fattats av styrelsen och innebär att samtycke lämnas, skall en kopia av beslutet också sändas till samtliga aktieägare med känd postadress.

Talan angående samtycke

14 § En aktieägare som är missnöjd med bolagets beslut att ge eller vägra samtycke eller med villkoren för övertagande enligt 12 § får väcka talan inom den tid som har angetts i samtyckesförbehållet. Detsamma gäller i fall som avses i 12 § tredje stycket.

ABL

I bolagsordningen får föreskrivas att en tvist enligt första stycket skall avgöras av en eller flera skiljemän. En sådan föreskrift har samma verkan som ett skiljeavtal.

Jämkning

15 § Om tillämpningen av en föreskrift enligt 9 § första stycket 4 om villkoren för ett övertagande av aktier skulle ge någon en otillbörlig fördel eller nackdel, kan villkoren jämkas.

Verkan av ett beslut om samtycke

16 § Bolagets samtycke till en överlåtelse gäller i sex månader från det att bolaget skickade meddelande om sitt beslut till överlåtaren eller, i fall som avses i 12 § tredje stycket, från utgången av den tid som har angetts i samtyckesförbehållet enligt 9 § första stycket 5. Om villkoren för överlåtelse har angetts i ansökan om samtycke, gäller samtycket endast om överlåtelsen sker på villkor som inte är förmånligare för förvärvaren än de villkor som har angetts i ansökan.

Överlåtelse i strid med ett samtyckesförbehåll

17 § En överlåtelse av aktier i strid med ett samtyckesförbehåll är ogiltig. Detsamma gäller en överlåtelse som strider mot 16 §.

Förköpsförbehåll

Innebörden av ett förköpsförbehåll

18 § I bolagsordningen för ett bolag som inte är avstämningsbolag får det tas in ett förbehåll om att en aktieägare eller någon annan skall erbjudas att köpa en aktie innan den överläts till en ny ägare (*förköpsförbehåll*).

Innehållet i ett förköpsförbehåll

19 § Av ett förköpsförbehåll skall det framgå

1. vilka slag av överlåtelser som omfattas av förbehållet,
2. om ett erbjudande om förköp skall kunna utnyttjas för ett mindre antal aktier än erbjudandet omfattar,
3. vilka som skall ha förköpsrätt med uppgift om den ordning i vilken de inbördes skall erbjudas förköp eller hur förköpsrätten är fördelad mellan dem,
4. villkoren för förköp,
5. den tid, minst en och högst två månader från behörig anmälan enligt 20 §, inom vilken förköpsanspråk skall framställas hos bolaget,
6. den tid, minst en och högst två månader från behörig anmälan enligt 21 §, inom vilken talan enligt 22 § skall väckas, och
7. den tid, högst en månad från den tidpunkt då priset blev bestämt, inom vilken förköpta aktier skall betalas.

En föreskrift enligt första stycket 4 behöver inte innehålla uppgift om priset för aktierna. Om en sådan uppgift saknas, skall priset bestämmas så att det motsvarar det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

Anmälan om överlåtelse av aktier som omfattas av förköpsförbehåll

20 § Den som avser att överlåta en aktie som enligt bolagsordningen skall erbjudas till förköp skall före överlåtelsen anmäla detta hos bolagets styrelse. I anmälan skall aktieägaren ange de villkor som han eller hon ställer för förköp.

När en anmälan enligt första stycket har gjorts, skall detta genast antecknas i aktieboken med uppgift om dagen för anmälan.

Bolaget skall lämna en underrättelse om erbjudandet till varje förköpsberättigad med känd postadress.

Utövande av förköpsrätt m.m.

21 § Den som vill utöva förköpsrätt skall anmäla detta till bolagets styrelse. En sådan anmälan skall genast antecknas i aktieboken med uppgift om dagen för anmälan.

Talan angående förköp

22 § Kommer aktieägaren och den som har begärt förköp inte överens i frågan om förköp, får den som har begärt förköp väcka talan inom den tid som anges i förköpsförbehållet.

I bolagsordningen får det föreskrivas att en tvist enligt första stycket skall avgöras av en eller flera skiljemän. En sådan föreskrift har samma verkan som ett skiljeavtal.

Den som väcker talan enligt första stycket skall genast anmäla detta hos bolagets styrelse. En sådan anmälan skall genast antecknas i aktieboken med uppgift om dagen för anmälan.

Intyg om anteckningar i aktieboken

23 § Bolaget skall på begäran av en aktieägare utfärda intyg om sådana anteckningar enligt 20 § andra stycket, 21 § och 22 § tredje stycket som avser aktieägarens aktier.

Jämkning

24 § Om tillämpningen av en föreskrift enligt 19 § första stycket 4 om villkoren för förköp skulle ge någon en otillbörlig fördel eller nackdel, kan villkoren jämkas.

Verkan av att förköp inte har kommit till stånd

25 § Om aktier har erbjudits enligt 20 § utan att förköp har kommit till stånd, har aktieägaren rätt att utan nytt erbjudande överlåta aktierna. Denna rätt gäller dock endast under sex månader från utgången av den tid som har angetts i förköpsförbehållet enligt 19 § första stycket 5 respektive 7 eller, vid tvist om förköp, från den dag tiden för talan enligt 22 § löpte ut eller det blev slutligt fastställt att den som begärt förköp inte hade förköpsrätt. En sådan överlåtelse får inte ske på villkor som är förmånligare för förvärvaren än de villkor som aktieägaren uppgav i sin anmälan enligt 20 §.

Överlåtelse i strid med ett förköpsförbehåll

26 § En överlåtelse av aktier i strid med ett förköpsförbehåll är ogiltig. Detsamma gäller en överlåtelse som strider mot 25 §.

Hembudsförbehåll

Innebörden av ett hembudsförbehåll

27 § I bolagsordningen får det tas in ett förbehåll om att en aktieägare eller någon annan skall ha rätt att lösa en aktie som har övergått till en ny ägare (hembudsförbehåll).

I 6 kap. lagen (2006:451) om offentliga uppköpserbjudanden på aktiemarknaden finns bestämmelser om att det i bolagsordningen för vissa aktiebolag får tas in en bestämmelse som innebär att ett förbehåll enligt denna paragraf i vissa situationer skall sakna verkan.

Lag (2006:457).

Innehållet i ett hembudsförbehåll

28 § Av ett hembudsförbehåll skall det framgå

1. vilka slag av förvärv som omfattas av förbehållet,
2. om ett erbjudande om hembud skall kunna utnyttjas för ett mindre antal aktier än erbjudandet omfattar,
3. vilka som skall ha lösningsrätt med uppgift om den inbördes ordning i vilken de skall erbjudas att lösa aktierna eller hur lösningsrätten är fördelad mellan dem,
4. villkoren för inlösen,
5. den tid, minst en och högst två månader från behörig anmälan enligt 30 § första stycket, inom vilken lösningsanspråk skall framställas hos bolaget,
6. den tid, minst en och högst två månader från den dag lösningsanspråket framställdes hos bolaget, inom vilken en talan enligt 33 § skall väckas, och
7. den tid, högst en månad från den tidpunkt då lösenbeloppet blev bestämt, inom vilken inlösta aktier skall betalas.

En föreskrift enligt första stycket 4 behöver inte innehålla uppgift om priset för aktierna. Om en sådan uppgift saknas, skall priset bestämmas så att det motsvarar det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

Tillämplighet av hembudsförbehåll vid dödsfall

29 § Avlider en aktieägare, vars aktier omfattas av ett hembudsförbehåll som är tillämpligt på äganderättsövergång genom arv, testamente eller bodelning, och övergår aktierna inte inom ett år från dödsfallet till en ny ägare, gäller förbehållet gentemot dödsboet.

Anmälan om förvärv av hembudspliktiga aktier

30 § Den som förvärvar aktier som enligt bolagsordningen ska hembjudas ska snarast efter förvärvet anmäla aktieövergången till bolagets styrelse. Anmälan ska innehålla uppgift om den ersättning som har lämnats för aktierna och de villkor förvärvaren ställer för inlösen.

Övergår en hembudspliktig aktie i ett avstämningsbolag till en ny ägare, ska värdepapperscentralen, om den ansvarar för att föra aktieboken, underrätta styrelsen om övergången i samband med att frågan om införande av den nya ägaren i aktieboken prövas. Bolaget ska underrätta den nya ägaren om anmälningsskyldigheten enligt första stycket.

Anmälan enligt första stycket ska också göras när hembudsplikt inträder enligt 29 §.
Lag (2016:60).

31 § När en anmälan enligt 30 § har gjorts, skall detta genast antecknas hos bolaget med uppgift om dagen för anmälan. I bolag som inte är avstämningsbolag skall anteckningen göras i aktieboken. I avstämningsbolag skall anteckningen i stället göras i en särskild bok. Beträffande denna bok gäller vad som föreskrivs om aktiebok i 5 kap. 2 och 3 §§.

Bolaget skall lämna en underrättelse om hembudet till varje lösningsberättigad med känd postadress.

Utövande av lösningsrätt m.m.

32 § Den som vill utöva lösningsrätt skall anmäla detta till bolagets styrelse. En sådan anmälan skall genast antecknas med uppgift om dagen för anmälan. Anteckningen skall göras på det sätt som anges i 31 § första stycket.

Talan i en fråga om hembud

33 § Kommer förvärvaren och den som har begärt att få lösa in aktierna inte överens i frågan om inlösen, får den som har begärt inlösen väcka talan inom den tid som anges i hembudsförbehållet.

I bolagsordningen får det föreskrivas att en tvist enligt första stycket skall avgöras av en eller flera skiljemän. En sådan föreskrift har samma verkan som ett skiljeavtal.

Jämkning

34 § Om tillämpningen av en föreskrift enligt 28 § första stycket 4 om villkoren för inlösen skulle ge någon en otillbörlig fördel eller nackdel, kan villkoren jämkas.

Utövande av rättigheter under hembudstiden m.m.

35 § Den som har förvärvat en hembudspliktig aktie får inte föras in i aktieboken förrän det står klart att lösningsrätten inte utnyttjas. Under tiden från förvärvet till dess att den definitiva ägaren är införd i aktieboken (hembudstiden) får förvärvaren ändå, i den utsträckning som följer av andra stycket, utöva en aktieägars rättigheter gentemot bolaget.

Under hembudstiden har förvärvaren rätt till vinstutdelning och företrädesrätt till teckning av nya aktier, teckningsoptioner eller konvertibler. I bolagsordningen får det föreskrivas att överlåtaren eller förvärvaren skall kunna utöva rösträtten och därmed sammanhängande rättigheter för aktier under denna tid.

Om lösningsrätten utnyttjas, övergår rättigheter och skyldigheter som har uppkommit genom teckning av nya aktier, teckningsoptioner eller konvertibler under hembudstiden till den som utnyttjar lösningsrätten.

36 § En överlåtare som med stöd av en föreskrift i bolagsordningen enligt 35 § andra stycket andra meningen utövar rösträtt för aktier ansvarar på samma sätt som en aktieägare för de beslut som han eller hon deltar i.

Utövande av rättigheter som är knutna till aktierna

Aktierättigheternas anknytning till aktieboken m.m.

37 § En aktieägare får inte utöva de rättigheter gentemot bolaget som aktierna ger förrän han eller hon är införd i aktieboken. I bolag som har utfärdat aktiebrev får dock de rättigheter som avses i 38 § utövas trots att aktieägaren inte är införd i aktieboken.

Om en aktie omfattas av en lösningsrätt enligt 27 §, gäller i fråga om rättigheternas utövande vad som föreskrivs i 35 §.

Utövande av vissa ekonomiska rättigheter i bolag som inte är avstämningsbolag

38 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall en aktieägare eller någon annan som visar upp eller avlämnar ett aktiebrev, en kupong eller något annat särskilt bevis som har getts ut av bolaget, med den begränsning som följer av 41 § tredje meningen, antas vara behörig att

1. ta emot fondaktierettsbevis eller nya aktier vid fondemission,

2. ta emot teckningsrättsbevis eller utöva företrädesrätt vid nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler,
3. ta emot vinstutdelning,
4. ta emot betalning i samband med minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna, och
5. ta emot betalning i samband med utskiftning vid bolagets likvidation.

ABL

Utövande av vissa ekonomiska rättigheter i avstämningsbolag

39 § I avstämningsbolag ska en aktieägare eller förvaltare som på avstämningsdagen är införd i aktieboken och antecknad i ett avstämningsregister enligt 4 kap. lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument, med den begränsning som följer av 41 § tredje meningen, antas vara behörig att

1. ta emot nya aktier vid fondemission,
2. ta emot teckningsrätt vid nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler,
3. ta emot vinstutdelning,
4. ta emot betalning i samband med minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna, och
5. ta emot betalning i samband med utskiftning vid bolagets likvidation. *Lag (2016:60).*

40 § Den som är antecknad i ett avstämningsregister enligt 4 kap. 18 § första stycket 6–8 lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument ska i stället för aktieägaren antas vara behörig att utöva de rättigheter som avses i 39 §. *Lag (2016:60).*

Utlämnande eller utbetalning till fel mottagare

41 § Om den som har tagit emot värdepapper eller betalning enligt 38, 39 eller 40 § inte var rätt mottagare, ska bolaget ändå anses ha fullgjort sin skyldighet. Detta gäller dock inte om bolaget eller, i fråga om avstämningsbolag, värdepapperscentralen insett eller borde ha insett att det var fel mottagare. Det gäller inte heller om mottagaren var omyndig eller hade en förvaltare enligt föräldrabalken med uppdrag att förvalta hans eller hennes aktier. *Lag (2016:60).*

Om en aktie har flera ägare

42 § Om en aktie har flera ägare, kan dessa endast genom en gemensam företrädare utöva aktieägars rätt gentemot bolaget.

Testamentarisk nyttjanderätt m.m.

43 § Vad som sägs i denna lag om aktieägars rätt att företräda aktier skall gälla, förutom den som har förvärvat äganderätten till en aktie,

1. den som genom testamente har fått nyttjanderätten till en aktie tillsammans med rätten att företräda aktien, och
2. den som genom testamente har fått rätten till avkastning av en aktie som skall stå under särskild förvaltning tillsammans med rätten att företräda aktien.

Aktie som innehas av aktiebolaget självt

44 § En aktie som innehas av bolaget självt medför inte rätt till vinstutdelning eller återbetalning i samband med minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden eller reservfonden. *Lag (2020:985).*

45 § En aktie som innehas av aktiebolaget självt eller av dess dotterföretag skall inte räknas med när det i denna lag eller bolagsordningen för giltigt beslut eller för utövande av befogenhet föreskrivs samtycke av ägare till en viss andel av aktierna. En sådan aktie skall inte heller räknas med vid tillämpning av bestämmelser i denna lag eller bolagsordningen som förutsätter att någon eller några innehar en viss andel av aktierna eller rösterna i bolaget.

Uppdelning och sammanläggning av aktier

46 § I syfte att uppnå ett för bolaget ändamålsenligt antal aktier får bolagsstämman besluta att antalet aktier ökas genom att en eller flera aktier delas upp på ett större antal aktier (*uppdelning av aktier*) eller minskas genom att två eller flera aktier läggs samman till ett mindre antal aktier (*sammanläggning av aktier*).

I avstämningsbolag ska ett beslut enligt första stycket innehålla uppgift om avstämningsdag eller bemyndigande för styrelsen att fastställa en sådan dag. Avstämningsdagen får inte bestämmas så att den infaller innan beslutet om uppdelning eller sammanläggning har registrerats. *Lag (2009:37)*.

47 § Ett beslut om uppdelning eller sammanläggning av aktier är giltigt endast om samtycke har lämnats av

1. samtliga aktieägare som på dagen för bolagsstämman eller, i avstämningsbolag, på den dag som avses i 7 kap. 28 § tredje stycket är införda i aktieboken som ägare till aktier av visst slag som inte motsvarar ett helt antal nya aktier (*överskjutande aktier*), och

2. i fråga om överskjutande aktier som är förvaltarregistrerade och vars ägare på den dag som avses i 1 inte är införda i aktieboken, förvaltaren.

Samtycke enligt första stycket krävs inte av aktieägare vars samtliga överskjutande aktier är föremål för handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Samtycke krävs inte heller av förvaltare, om samtliga överskjutande aktier som omfattas av förvaltningen är föremål för sådan handel. *Lag (2007:566)*.

48 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall ett beslut om uppdelning eller sammanläggning av aktier genast sändas till aktieägare, vars postadress är känd för bolaget. Detta gäller dock inte, om samtliga aktieägare har varit företrädare vid den bolagsstämma som har beslutat om uppdelningen eller sammanläggningen. *Lag (2007:317)*.

49 § Ett beslut om uppdelning eller sammanläggning av aktier ska genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret. Antalet aktier ändras när beslutet registreras.

Efter registreringen ska nödvändiga ändringar genast göras i aktieboken.

I avstämningsbolag ska anmälan genast göras till den värdepapperscentral som för avstämningsregister för bolaget om att beslutet har registrerats. *Lag (2016:60)*.

50 § Om en aktieägars innehav av aktier av visst slag inte motsvarar ett fullt antal nya aktier, övergår överskjutande aktier i bolagets ägo vid den tidpunkt då beslutet om uppdelning eller sammanläggning registreras eller, i avstämningsbolag, på avstämningsdagen.

Aktier som har tillförts bolaget på det sätt som anges i första stycket och som vid den tidpunkt som anges i 47 § första stycket var föremål för sådan handel som avses i andra stycket i samma paragraf ska säljas på bolagets bekostnad. Försäljningen ska ske utan onödigt dröjsmål och verkställas genom ett värdepappersinstitut. Den betalning som flyter in vid försäljningen ska fördelas mellan dem som ägde aktierna vid tidpunkten då dessa övergick i bolagets ägo efter deras andel i de aktier som har sålts.

I fråga om aktier som vid den tidpunkt som anges i 47 § första stycket inte var föremål för sådan handel som avses i andra stycket i samma paragraf tillämpas 19 kap. 6 §. *Lag (2009:37).*

5 kap. Aktiebok

Gemensamma bestämmelser

Skyldighet att föra aktiebok

1 § I ett aktiebolag skall det finnas en aktiebok. Aktieboken skall innehålla de uppgifter om aktier och aktieägare som föreskrivs i denna lag. Den skall ha till ändamål att

1. ligga till grund för utövandet av aktieägars rättigheter mot bolaget, och
2. ge bolaget, aktieägare och andra underlag för att bedöma ägarförhållandena i bolaget.

Aktiebokens form

2 § Aktieboken skall föras med automatiserad behandling. I bolag som inte är avstämningsbolag får aktieboken även föras i bunden bok eller i ett betryggande löslads- eller kortsystem.

Arkivering

3 § Aktieboken skall bevaras så länge bolaget består och under minst tio år efter bolagets upplösning.

Om aktieboken förs i vanlig läsbar form, skall den bevaras i sin ursprungliga form. Övergår bolaget till att föra aktieboken med hjälp av automatiserad behandling, skall den gamla aktieboken bevaras under minst tio år efter det att uppgifter om bolagets samtliga aktier fördes in i den nya aktieboken.

Om aktieboken förs med automatiserad behandling, skall uppgifter som har tagits bort ur aktieboken bevaras i minst tio år. Uppgifterna får bevaras i vanlig läsbar form eller i annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas enbart med tekniskt hjälpmedel.

4 § Bolaget är personuppgiftsansvarigt för den behandling av personuppgifter som förandet av aktieboken innebär. I avstämningsbolag är det, sedan ett avstämningsregister har upprättats, i stället värdepapperscentralen som är personuppgiftsansvarig, om det är en svensk värdepapperscentral som ansvarar för att föra aktieboken. *Lag (2018:284).*

Bolag som inte är avstämningsbolag

Aktiebokens innehåll

5 § I ett bolag som inte är avstämningsbolag skall aktieboken innehålla uppgift om

1. varje akties nummer,
2. aktieägarnas namn och personnummer, organisationsnummer eller annat identifieringsnummer samt postadress,
3. vilket slag varje aktie tillhör, om det finns aktier av olika slag i bolaget,
4. huruvida aktiebrev har utfärdats, och
5. i förekommande fall, att aktien omfattas av förbehåll enligt 4 kap. 6, 8, 18 eller 27 § eller 20 kap. 31 §.

Aktierna skall tas upp i nummerföjd.

6 § I de fall som avses i 4 kap. 43 § ska såväl aktieägaren som rättighetsinnehavaren föras in i aktieboken med uppgift om namn och personnummer, organisationsnummer eller annat identifieringsnummer samt postadress. Dessutom ska i aktieboken antecknas vad

som gäller om rättigheten. När det styrks att rättigheten har förändrats eller upphört, ska detta antecknas.

Om en god man på grund av ett förordnande enligt 11 kap. 3 § första stycket 5 föräldrabalken förvaltar aktier för en blivande aktieägars räkning, ska den blivande ägaren på anmälan av den gode mannen föras in i aktieboken som aktieägare med anteckning om förordnandet och grunden för detta.

Ingår aktier i en värdepappersfond enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller i en specialfond enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, ska fondens förvaltare föras in i aktieboken som aktieägare i stället för fondandelsägarna. Därvid ska även fondens beteckning antecknas. *Lag (2013:576).*

Ansvar för aktieboken

7 § I bolag som inte är avstämningsbolag är styrelsen ansvarig för att aktieboken förs, bevaras och hålls tillgänglig enligt denna lag.

Upprättandet av aktieboken

8 § Aktieboken skall upprättas så snart samtliga stiftare har undertecknat stiftelseurkunden. Uppgift om tecknade aktier skall genast föras in i aktieboken.

Om ändringar i aktieboken i samband med ökning och minskning av aktiekapitalet finns bestämmelser i 12 kap. 10 §, 13 kap. 18 §, 14 kap. 36 §, 15 kap. 37 § och 20 kap. 21 §.

Ändringar i aktieboken

9 § När någon visar upp ett aktiebrev och enligt 6 kap. 8 § eller på annat sätt styrker sitt förvärv, skall styrelsen eller den som styrelsen har bemyndigat genast föra in denne som aktieägare i aktieboken. Om den sista överlåtelsen på aktiebrevet är tecknad in blanco, skall namnet på förvärvaren sättas ut på aktiebrevet innan han eller hon förs in i aktieboken. På aktiebrevet skall det antecknas att aktieägaren har förts in i aktieboken en viss angiven dag.

Om en aktieägare eller någon annan behörig person anmäler att ett förhållande som har angetts i aktieboken har ändrats på annat sätt än som avses i första stycket, skall ändringen genast antecknas.

Införingar och anteckningar i aktieboken skall dateras, om inte tidpunkten för införingen eller anteckningen framgår av annat tillgängligt material.

Bestämmelser om anteckning i aktieboken av anmälan om förköp och hembud finns i 4 kap. 20–22, 31 och 32 §§.

Aktiebokens offentlighet

10 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall aktieboken hållas tillgänglig hos bolaget för alla som vill ta del av den. Om aktieboken förs med automatiserad behandling, skall bolaget ge var och en begär det tillfälle att hos bolaget ta del av en aktuell utskrift eller annan aktuell framställning av aktieboken.

Avstämningsbolag

Innehållet i aktieboken

11 § I avstämningsbolag skall aktieboken innehålla uppgift om

1. aktieägarnas namn och personnummer, organisationsnummer eller annat identifieringsnummer samt postadress,
2. det antal aktier varje aktieägare innehar,

3. det antal aktier varje aktieägare innehar av olika aktieslag, om det finns aktier av olika slag i bolaget, och

4. i förekommande fall, att aktierna omfattas av förbehåll enligt 4 kap. 6 eller 27 § eller 20 kap. 31 §.

Bestämmelserna i 6 § gäller även i fråga om avstämningsbolag.

Ansaret för aktieboken m.m.

12 § Om ett avstämningsförbehåll tas in i bolagsordningen i samband med att bolaget bildas, ska 7–9 §§ tillämpas till dess att bolaget har registrerats i aktiebolagsregistret och ett avstämningsregister har upprättats. Införs ett sådant förbehåll genom ändring av bolagsordningen, ska 7–9 §§ tillämpas till dess att förbehållet har registrerats i aktiebolagsregistret och avstämningsregister har upprättats.

Bolaget får träffa ett skriftligt avtal med en värdepapperscentral om att värdepapperscentralen ska ansvara för aktieboken enligt bestämmelserna i denna lag. I ett sådant fall ska värdepapperscentralen, när avstämningsregistret har upprättats,

1. föra och bevara aktieboken,
2. pröva frågor om införande av aktieägare i aktieboken,
3. svara för utskrift av aktieboken, och
4. avstämma aktieboken.

Styrelsen ansvarar för att det träffas ett skriftligt avtal med en värdepapperscentral om registrering i avstämningsregister och, i förekommande fall, om ansaret för aktieboken. Om något sådant avtal om ansaret för aktieboken inte gäller, ansvarar styrelsen för de uppgifter som anges i andra stycket. *Lag (2016:60).*

12 a § När ett sådant avtal som avses i 12 § tredje stycket har ingåtts, ska bolaget anmäla för registrering i aktiebolagsregistret vilken eller vilka värdepapperscentraler avstämningsbolaget har anlitat och, i förekommande fall, vilken värdepapperscentral som ansvarar för aktieboken. *Lag (2016:60).*

Införing av aktieägare i aktieboken

13 § Den som har antecknats som aktieägare på ett avstämningskonto ska genast föras in i aktieboken, om inte annat följer av denna lag. *Lag (2016:60).*

Införing av förvaltare i aktieboken

14 § Har en aktieägare i ett avstämningsbolag lämnat sina aktier till någon annan för förvaltning enligt 3 kap. 7–12 §§ lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och konstoföring av finansiella instrument eller motsvarande förfarande enligt regler i det land där värdepapperscentralen är auktoriserad, kan denne (förvaltaren) på aktieägarens uppdrag föras in i aktieboken i stället för aktieägaren. Detta förutsätter dock att förvaltaren

1. har fått medgivande av värdepapperscentralen till registrering som förvaltare, och
2. uppfyller de villkor som gäller för införing av ägare i aktieboken.

I det fall som avses i första stycket ska det i aktieboken anmärkas att aktien innehas för någon annans räkning. Beträffande förvaltaren antecknas i aktieboken samma uppgifter som enligt 11 § ska föras in om aktieägare.

I lagen om värdepapperscentraler och konstoföring av finansiella instrument finns i fråga om svenska värdepapperscentraler bestämmelser om

1. medgivande enligt första stycket,
2. förvaltares skyldigheter, och

3. skyldighet för bolaget och värdepapperscentralen att tillhandahålla en sammanställning av uppgifter från förvaltare om aktieägare med mer än 500 förvaltarregistrerade aktier. *Lag (2016:60).*

Rösträttsregistrering

15 § Om den som äger förvaltarregistrerade aktier vill delta i en bolagsstämma, ska han eller hon på begäran av förvaltaren tillfälligt föras in i aktieboken. Efter den sista av de tidpunkter som avses i 7 kap. 28 § tredje stycket ska aktieägaren strykas från aktieboken. *Lag (2020:613).*

Överföring av uppgifter från äldre aktiebok

16 § Har det införts ett avstämningsförbehåll genom en ändring av bolagsordningen och har ett dessförinnan utfärdat aktiebrev inte visats upp enligt 4 kap. 6 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument, får uppgifter om aktien i den äldre aktieboken föras över till den aktiebok som förs av bolaget. Om aktieboken förs av en värdepapperscentral enligt ett sådant avtal som avses i 12 § andra stycket, svarar i stället värdepapperscentralen för denna uppgift. I samband med överföringen ska det anges att aktiebrevet inte har visats upp. Om uppgifterna inte förs över, utgör den äldre aktieboken fortfarande aktiebok i fråga om aktien. *Lag (2016:60).*

17 § En ägare till en aktie för vilken det har utfärdats aktiebrev innan bolaget blev avstämningsbolag kan inte, i fråga om därefter beslutad utdelning eller emission, få utdelning, utöva aktieägares företrädesrätt att teckna nya aktier, teckningsoptioner eller konvertibler eller, vid fondemission, få ny aktie, förrän

1. anteckning på ett avstämningskonto har skett enligt 4 kap. 6 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument eller motsvarande förfarande, och

2. aktieägaren har förts in i aktieboken. *Lag (2016:60).*

18 § Om det har förflutit fem år sedan avstämningsförbehållet registrerades och ingen har förts in som ägare eller som förvaltare till en aktie som är införd i aktieboken, får bolaget uppmana aktiens ägare att anmäla sig till bolaget. Om aktieboken förs av en värdepapperscentral enligt ett sådant avtal som avses i 12 § andra stycket, ska anmälan i stället göras till värdepapperscentralen. Uppmaningen ska innehålla en upplysning om att rätten till aktien går förlorad om någon anmälan inte görs. Uppmaningen ska ske genom kungörelse i Post- och Inrikes Tidningar och i den eller de ortstidningar som styrelsen bestämmer.

Om det inte har kommit in någon anmälan inom ett år från uppmaningen, får bolaget sälja aktien genom ett värdepappersinstitut. Betalningen för aktien tillfaller bolaget men aktiens tidigare ägare har, om aktiebrevet lämnas in, rätt att av bolaget få ut samma belopp med avdrag för kostnaderna för uppmaningen och försäljningen. Det inlämnade aktiebrevet ska förstöras. *Lag (2016:60).*

Aktiebokens offentlighet

19 § I ett avstämningsbolag ska en utskrift eller annan framställning av aktieboken hållas tillgänglig hos bolaget för alla som vill ta del av den. I en sådan utskrift eller framställning ska aktieägarna och förvaltarna tas upp i alfabetisk ordning. Utskriften eller framställningen får inte vara äldre än tre månader. Om aktieboken förs av en värdepapperscentral enligt ett sådant avtal som avses i 12 § andra stycket, ska utskriften eller framställningen även hållas tillgänglig hos värdepapperscentralen.

Var och en som begär det har rätt att mot ersättning för kostnaderna få en aktuell utskrift av aktieboken eller del av den.

En aktieägare ska inte tas upp i en utskrift eller framställning enligt denna paragraf, om hans eller hennes aktieinnehav uppgår till högst 500 aktier. Om en aktieägare äger samtliga aktier i bolaget, ska dock hans eller hennes aktieinnehav alltid redovisas. *Lag (2016:60).*

6 kap. Aktiebrev

Bolag som inte är avstämningsbolag

Bolagets skyldighet att utfärda aktiebrev

1 § Om en aktieägare i ett aktiebolag som inte är avstämningsbolag begär det, skall bolaget utfärda aktiebrev för hans eller hennes aktier.

Uppgifter i aktiebrev

2 § Ett aktiebrev ska ange

1. bolagets företagsnamn, organisationsnummer och bolagskategori,
2. aktieägarers namn och personnummer, organisationsnummer eller annat identifieringsnummer,
3. nummer på de aktier som avses med brevet,
4. aktiernas slag, om det enligt bolagsordningen kan finnas aktier av olika slag,
5. förbehåll enligt 4 kap. 6, 8, 18 eller 27 § eller 20 kap. 31 §, om aktierna omfattas av ett sådant förbehåll, och
6. vilken dag aktiebrevet lämnades ut.

I det fall som avses i 5 kap. 6 § tredje stycket ska aktiebrevet i stället för fondandelsägarna ange fondens förvaltare liksom fondens beteckning.

En uppgift som avses i första stycket 5 kan anges i förkortad form. Förkortningsformer fastställs av regeringen. *Lag (2018:1682).*

Undertecknande av aktiebrev

3 § Ett aktiebrev skall undertecknas av styrelsen eller, enligt styrelsens bemyndigande, av ett värdepappersinstitut. Namnteckningen får återges genom tryckning eller på annat liknande sätt. Bestämmelsen i 1 kap. 13 § skall inte tillämpas.

Utlämnande av aktiebrev

4 § Ett aktiebrev får lämnas ut endast till den aktieägare som enligt 2 § första stycket 2 har antecknats på aktiebrevet. För att aktiebrevet skall få lämnas ut krävs dessutom att

1. aktieägaren är införd i aktieboken som ägare till de aktier som avses med brevet,
2. aktierna har betalats,
3. bolaget har registrerats, om aktierna har tecknats vid bolagets bildande,
4. registrering har skett enligt 12 kap. 10 § eller 13 kap. 27 §, om aktierna har kommit till genom fondemission eller nyemission av aktier, samt
5. registrering har skett enligt 14 kap. 43 § eller 15 kap. 38 §, om aktierna har kommit till genom teckning med utnyttjande av optionsrätt eller genom konvertering.

Anteckning på aktiebrevet

5 § På ett aktiebrev skall i förekommande fall antecknas att aktieägaren har

1. utnyttjat sin rätt till nya aktier vid en fondemission,
2. utnyttjat sin företrädesrätt att delta i en nyemission av aktier eller en emission av teckningsoptioner eller konvertibler,

3. tagit emot betalning i samband med minskning av aktiekapitalet eller inlösen av aktier som har skett i annan ordning, och

4. tagit emot betalning i samband med utskiftning vid bolagets likvidation.

Om en aktie har dragits in utan återbetalning, skall detta antecknas på aktiebrevet så snart som möjligt.

Bestämmelserna i första stycket 1–3 skall inte tillämpas om kuponger som hör till aktiebrevet skall användas som emissionsbevis eller ges in vid en anmälan för inlösen.

Att ett aktiebrev skall förses med en anteckning om att aktieägaren har förts in i aktieboken framgår av 5 kap. 9 §.

Utbyte av aktiebrev

6 § Ett aktiebrev får bytas ut mot ett eller flera andra aktiebrev. I så fall ska det äldre aktiebrevet och de kuponger som hör till aktiebrevet förstöras.

Ett aktiebrev som ges ut i stället för ett annat i samband med utbyte enligt första stycket eller i samband med dödning enligt lagen (2011:900) om dödande av förkommen handling, ska innehålla uppgift om att det ersätter ett tidigare aktiebrev. *Lag (2014:539).*

Innehållande av utdelning eller emissionsbevis

7 § Bolaget får hålla inne utdelning och emissionsbevis som avser en aktie till dess att aktiebrevet lämnas in för anteckning eller för utbyte, om

1. det enligt denna lag skall göras en anteckning på aktiebrevet, eller

2. aktiebrevet skall bytas ut därför att de aktier som aktiebrevet avser skall omvandlas till aktier av ett annat slag, delas upp eller läggas samman. *Lag (2007:317).*

Överlåtelse och pantsättning av aktiebrev m.m.

8 § Överläts eller pantsätts ett aktiebrev, skall bestämmelserna om skuldebrev till viss man eller order i 13, 14 och 22 §§ lagen (1936:81) om skuldebrev tillämpas. Den som innehar ett aktiebrev och enligt bolagets anteckning på brevet är införd som ägare i aktieboken skall då likställas med den som enligt 13 § andra stycket nämnda lag förmodas ha rätt att göra skuldebrevet gällande.

Bestämmelser om utdelningskuponger finns i 24 och 25 §§ lagen om skuldebrev.

Interimsbevis

9 § Innan ett aktiebrev utfärdas, får bolaget utfärda ett bevis om rätt till en eller flera aktier (*interimsbevis*). Beviset skall vara ställt till en viss person. Han eller hon skall vara införd i aktieboken som ägare till de aktier som avses med beviset. Beviset skall innehålla ett förbehåll om att aktiebrev lämnas ut endast om beviset lämnas tillbaka.

Om aktieägaren begär det, skall betalningar för de aktier som avses med interimsbeviset antecknas på beviset. Även återbetalningar skall antecknas på beviset. I övrigt gäller bestämmelserna i denna lag om aktiebrev i tillämpliga delar för interimsbevis.

Avstämningsbolag

10 § Av 4 kap. 5 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument framgår att aktiebrev eller interimsbevis inte får utfärdas för aktier i avstämningsbolag. *Lag (2016:60).*

7 kap. Bolagsstämma

Utövande av aktieägars beslutanderätt i bolaget

1 § Aktieägarnas rätt att besluta i bolagets angelägenheter utövas vid bolagsstämma.

Rätt att delta i bolagsstämman som aktieägare

2 § Rätt att delta i bolagsstämma har den aktieägare som på dagen för bolagsstämman är införd i aktieboken. I avstämningsbolag gäller i stället att rätten att delta i bolagsstämma tillkommer den som har tagits upp som aktieägare i en sådan utskrift eller annan framställning av aktieboken som avses i 28 § tredje stycket.

I bolagsordningen får föreskrivas att en aktieägare får delta i bolagsstämma endast om han eller hon anmäler detta till bolaget senast den dag som anges i kallelsen till bolagsstämman. Denna dag får inte vara söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton och inte infalla tidigare än femte vardagen före bolagsstämman.

I 4 kap. 35 § finns särskilda bestämmelser om rätt att rösta för aktier som omfattas av hembudsförbehåll.

Ombud vid bolagsstämman

3 § En aktieägare som inte är personligen närvarande vid bolagsstämman får utöva sin rätt vid stämman genom ett ombud med skriftlig, av aktieägaren undertecknad och daterad fullmakt. Om bolaget är ett avstämningsbolag, får aktieägaren utse två eller flera ombud, varvid varje ombud får utöva den rätt som hänför sig till en viss i fullmakten angiven andel av aktierna.

En fullmakt gäller högst ett år från utfärdandet. Om bolaget är ett avstämningsbolag, får det i fullmakten anges en längre giltighetstid, dock längst fem år från utfärdandet.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller även 54 a §. *Lag (2010:1516)*.

Insamling av fullmakter

4 § Fullmakter får inte samlas in av bolaget. I bolagsordningen får det dock anges att styrelsen får samla in fullmakter enligt det förfarande som anges i andra stycket.

Innehåller bolagsordningen en sådan bestämmelse som anges i första stycket, får styrelsen i samband med kallelse till bolagsstämma tillhandahålla ett fullmaktsformulär åt aktieägarna. Formuläret ska kunna användas för att ge en person som anges i formuläret i uppdrag att företräda aktieägare vid bolagsstämman i de frågor som anges i formuläret. Det ska, med hänvisning till de framlagda förslag till beslut som anges i förslaget till dagordning för bolagsstämman, innehålla två likvärdigt presenterade svarsalternativ med rubrikerna Ja och Nej. Av formuläret ska det framgå att aktieägaren inte kan instruera ombudet på annat sätt än genom att markera ett av de angivna svarsalternativen och att det inte är tillåtet att villkora svaren. Det ska också framgå av formuläret vilken dag fullmakten ska vara ombudet tillhanda samt hur aktieägaren ska gå till väga för att återkalla fullmakten. Ombudet får inte vara styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget.

Om en aktieägare som lämnar fullmakt med hjälp av ett sådant formulär som anges i andra stycket har försett formuläret med särskilda instruktioner eller villkor, är fullmakten ogiltig. *Lag (2010:1516)*.

Poströstning

4 a § I bolagsordningen får det anges att aktieägarna före bolagsstämman ska kunna utöva sin rösträtt per post eller att styrelsen inför en bolagsstämma får besluta att aktieägarna ska kunna göra detta.

Vid poströstning ska användas ett formulär som bolaget tillhandahåller. Formuläret ska, med hänvisning till de framlagda förslag till beslut som anges i förslaget till dagordning för

ABL

bolagsstämman, innehålla två likvärdigt presenterade svarsalternativ med rubrikerna Ja och Nej. *Lag (2010:1516)*.

Biträde vid bolagsstämman

5 § En aktieägare eller ett ombud får ha med sig högst två biträden vid bolagsstämman. Biträden får yttra sig vid bolagsstämman.

I bolagsordningen får det föreskrivas att en aktieägare får ha med sig biträden vid bolagsstämman endast om han eller hon anmäler antalet biträden till bolaget på det sätt som anges i 2 § andra stycket.

Utomstående närvaro vid bolagsstämman

6 § Bolagsstämman får besluta att den som inte är aktieägare skall ha rätt att närvara eller på annat sätt följa förhandlingarna vid bolagsstämman. Ett sådant beslut är giltigt endast om det biträds av samtliga aktieägare som är närvarande vid bolagsstämman.

I bolagsordningen får det föreskrivas att den som inte är aktieägare skall ha rätt att närvara eller på annat sätt följa förhandlingarna vid bolagsstämman även om något sådant beslut som anges i första stycket inte fattas.

I fråga om publika aktiebolag gäller 55 § i stället för första stycket andra meningen.

Egna aktiers ställning vid bolagsstämman

7 § En aktie som innehas av bolaget självt eller av dess dotterföretag kan inte företrädas vid bolagsstämman.

Aktieägars rösträtt

8 § En aktieägare får rösta för samtliga aktier som han eller hon äger eller företräder, om inte annat föreskrivs i bolagsordningen.

9 § Om två eller flera allmänna pensionsfonder enligt lagen (2000:192) om allmänna pensionsfonder (AP-fonder) och lagen (2000:193) om Sjätte AP-fonden förvaltar aktier i bolaget, får varje fond för sig utöva rösträtt för de aktier fonden förvaltar.

Ordinarie bolagsstämma

10 § Inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår ska aktieägarna hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen samt, i ett moderbolag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning, koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen (årsstämma).

Om bolaget omfattas av bestämmelserna om hållbarhetsrapport i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ska styrelsen på årsstämman även lägga fram den granskningsberättelse som har lämnats över hållbarhetsrapporten. Om bolaget är ett moderbolag som är skyldigt att upprätta en hållbarhetsrapport för koncernen, ska styrelsen också lägga fram den granskningsberättelse som har lämnats över hållbarhetsrapporten för koncernen.

Lag (2024:350).

11 § Vid årsstämman skall beslut fattas

1. om fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen samt, i ett moderbolag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning, koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen,

2. om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen,

3. om ansvarsfrihet gentemot bolaget för styrelseledamöterna och den verkställande direktören, och

4. i annat ärende som bolagsstämman enligt denna lag eller bolagsordningen skall behandla.

I fråga om vissa publika aktiebolag gäller även 61 §. *Lag (2006:562).*

12 § I bolagsordningen får det föreskrivas att aktieägarna varje år skall hålla ytterligare en eller flera ordinarie bolagsstämmor.

ABL

Extra bolagsstämma

13 § Om styrelsen anser att det finns skäl att hålla bolagsstämma före nästa ordinarie bolagsstämma, skall den kalla till extra bolagsstämma.

Styrelsen skall även kalla till extra bolagsstämma, om en revisor i bolaget eller ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget skriftligen begär att en sådan bolagsstämma sammankallas för att behandla ett angivet ärende. Kallelsen skall i så fall utfärdas inom två veckor från det att begäran kom in till bolaget.

Fortsatt bolagsstämma

14 § Vid en bolagsstämma får det beslutas att fortsatt bolagsstämma skall hållas en senare dag.

Ett beslut i en fråga som avses i 11 § 1–3 skall anstå till fortsatt bolagsstämma, om bolagsstämman beslutar om det eller ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det. En sådan bolagsstämma skall hållas minst fyra veckor och högst åtta veckor därefter. Ytterligare uppskov är inte tillåtet.

Om ett beslut som avses i 11 § 1 eller 2 skall anstå till fortsatt bolagsstämma, skall styrelsen anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Anmälan skall göras inom fyra veckor efter det att beslut om fortsatt bolagsstämma fattades.

Ort för bolagsstämma

15 § Bolagsstämman ska hållas på den ort där styrelsen har sitt säte. I bolagsordningen får det dock bestämmas att stämman ska eller får hållas på en annan angiven ort i Sverige eller digitalt.

Bolagsstämman får hållas på någon annan ort än den som följer av första stycket eller digitalt, om extraordinära omständigheter kräver det.

En bolagsstämma som Bolagsverket ska kalla till enligt 17 § andra stycket får alltid hållas på den ort som följer av första stycket. Detsamma gäller en bolagsstämma som en likvidator ska kalla till enligt 25 kap. 44 § andra stycket eller 46 §. *Lag (2023:774).*

Aktieägares initiativrätt

16 § En aktieägare som vill få ett ärende behandlat vid en bolagsstämma skall begära detta skriftligen hos styrelsen.

Ärendet skall tas upp vid bolagsstämman, om begäran har kommit in till styrelsen

1. senast en vecka före den tidpunkt då enligt 18–20 §§ kallelse tidigast får utfärdas, eller

2. efter den tidpunkt som anges i 1 men i sådan tid att ärendet kan tas upp i kallelsen till bolagsstämman.

Sammanställande av bolagsstämma

17 § Styrelsen kallar till bolagsstämma.

Om en bolagsstämma som ska hållas enligt denna lag, bolagsordningen eller ett stäm-mobeslut inte sammanfattas på föreskrivet sätt, ska Bolagsverket efter ansökan genast kalla till bolagsstämma i enlighet med 18–24 §§. Om kallelse inte kan ske på det sätt som anges i 23 §, får Bolagsverket kalla till bolagsstämma på något annat lämpligt sätt. En ansökan får göras av en styrelseledamot, den verkställande direktören, en revisor eller en aktieägare. Bolaget ska ersätta kostnaderna för kallelsen. *Lag (2013:737).*

Tid för kallelse

Ordinarie bolagsstämma

18 § Kallelse till ordinarie bolagsstämma skall utfärdas tidigast sex veckor och senast fyra veckor före bolagsstämman.

I bolagsordningen får det föreskrivas att kallelse till en ordinarie bolagsstämma får utfärdas senare än vad som anges i första stycket, dock senast två veckor före bolagsstämman.

Andra stycket gäller inte i fråga om publika aktiebolag.

Extra bolagsstämma där ändring av bolagsordningen kommer att behandlas

19 § Kallelse till extra bolagsstämma där en fråga om ändring av bolagsordningen kommer att behandlas skall utfärdas tidigast sex veckor och senast fyra veckor före bolagsstämman.

I bolagsordningen får det föreskrivas att kallelse till en sådan bolagsstämma som avses i första stycket får utfärdas senare än vad som anges där, dock senast två veckor före bolagsstämman.

Andra stycket gäller inte i fråga om publika aktiebolag.

Annan extra bolagsstämma

20 § Kallelse till annan extra bolagsstämma än en sådan som avses i 19 § ska utfärdas tidigast sex veckor och senast två veckor före bolagsstämman.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller 55 a § i stället för denna paragraf.

När Finansinspektionen anser att det finns skäl att anta att aktiebolaget kan komma att omfattas av resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution, får kallelse till extra bolagsstämma för att pröva en fråga om en ökning av aktiekapitalet utfärdas senare än som anges i första stycket, dock inte senare än tio dagar före stämman. Bestämmelserna i 16 § andra stycket om aktieägars initiativrätt och 28 § tredje stycket om tillhandahållande av aktiebok gäller inte när kallelse sker enligt det här stycket. *Lag (2015:1030).*

Fortsatt bolagsstämma

21 § Om fortsatt bolagsstämma skall hållas fyra veckor eller senare räknat från och med bolagsstämmans första dag, skall det utfärdas en särskild kallelse till den fortsatta bolagsstämman. I så fall skall bestämmelserna i 19 och 20 §§ om tid för kallelse till extra bolagsstämma tillämpas.

Kallelse när beslut skall fattas vid två bolagsstämmor

22 § Om det enligt bolagsordningen krävs att ett bolagsstämmobeslut fattas vid två bolagsstämmor för att bli giltigt, får kallelse till den andra bolagsstämman inte utfärdas innan den första bolagsstämman har hållits. I kallelsen till den andra bolagsstämman skall styrelsen ange det beslut som den första bolagsstämman har fattat.

Kallelsesätt

23 § Aktieägarna ska kallas till bolagsstämma på det sätt som anges i bolagsordningen. Kallelse ska även skickas med post till varje aktieägare vars postadress är känd för bolaget, om

1. ordinarie bolagsstämma ska hållas på annan tid än som anges i bolagsordningen, eller
2. bolagsstämman ska
 - a) behandla en fråga om sådan ändring av bolagsordningen som avses i 43–45 §§,
 - b) ta ställning till om bolaget ska gå i likvidation,
 - c) granska likvidators slutredovisning, eller
 - d) behandla en fråga om att bolagets likvidation ska upphöra.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 56 §. I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller 56 a § och 64–67 §§ i stället för denna paragraf. *Lag (2010:1516)*.

Kallelsens innehåll

24 § Kallelsen ska innehålla uppgift om tid och plats för bolagsstämman samt uppgift om förutsättningarna enligt 2 § för aktieägars rätt att delta i stämman. Om bolagsstämman ska hållas digitalt ska kallelsen innehålla uppgift om hur aktieägarna ska gå till väga för att delta. Kallelsen ska också innehålla ett förslag till dagordning för bolagsstämman. I förslaget till dagordning ska styrelsen tydligt ange de ärenden som ska behandlas vid bolagsstämman. Ärendena ska vara numrerade.

Det huvudsakliga innehållet i varje framlagt förslag ska anges, om förslaget inte rör en fråga av mindre betydelse för bolaget. Avser ett ärende en ändring av bolagsordningen, ska det huvudsakliga innehållet i förslaget till ändring alltid anges.

Om aktieägarna ska kunna utöva rösträtt vid bolagsstämman med användning av en sådan fullmakt som avses i 4 § andra stycket, genom poströstning eller med användning av elektroniska hjälpmedel, ska det framgå av kallelsen hur de ska gå till väga.

Särskilda bestämmelser om innehållet i en kallelse finns i följande paragrafer:

- 2 § detta kapitel (deltagande i stämman),
- 13 kap. 10, 33 och 36 §§ (nyemission av aktier),
- 14 kap. 12, 26 och 29 §§ (emission av teckningsoptioner),
- 15 kap. 12, 31 och 34 §§ (emission av konvertibler),
- 16 kap. 3–5 och 7 §§ (vissa riktade emissioner m.m.),
- 18 kap. 8 § (vinstutdelning),
- 19 kap. 26 och 35 §§ (förvärv eller överlåtelse av egna aktier),
- 20 kap. 16 § (minskning av aktiekapitalet), och
- 25 kap. 5 § (likvidation).

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller även 63 §. *Lag (2023:774)*.

Tillhandahållande av handlingar inför årsstämman

25 § Styrelsen ska hålla redovisningshandlingar och revisionsberättelse eller kopior av dessa handlingar tillgängliga hos bolaget för aktieägarna under minst två veckor närmast före årsstämman. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Om bolaget omfattas av bestämmelserna om hållbarhetsrapport i 6 eller 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), gäller det som sägs i första stycket också den granskningsberättelse som har lämnats över hållbarhetsrapporten.

Handlingarna ska läggas fram på stämman.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller 56 b § i stället för denna paragraf. *Lag (2024:350)*.

Fel i kallelse m.m.

26 § Om en bestämelse i denna lag eller bolagsordningen som rör kallelse till bolagsstämman eller tillhandahållande av handlingar har åsidosatts i något ärende, får bolagsstämman inte besluta i ärendet utan samtycke av de aktieägare som berörs av felet. Även utan sådant samtycke får dock bolagsstämman avgöra ett ärende som inte har tagits upp i kallelsen, om ärendet enligt lag eller bolagsordningen skall tas upp vid bolagsstämman eller omedelbart föranleds av ett annat ärende som skall avgöras. Den får också besluta att en extra bolagsstämma skall sammankallas för att behandla ärendet. *Lag (2007:317)*.

Bolagsstämmans öppnande

27 § Bolagsstämman öppnas av styrelsens ordförande eller av den som styrelsen har utsett. Om det i bolagsordningen har föreskrivits vem som skall vara ordförande vid bolagsstämman, öppnas dock bolagsstämman alltid av denne.

Tillhandahållande av aktiebok

28 § Vid bolagsstämman ska innehållet i aktieboken hållas tillgängligt för aktieägarna enligt andra eller tredje stycket.

I bolag som inte är avstämningsbolag ska hela aktieboken hållas tillgänglig. Om aktieboken förs med automatiserad behandling, ska en utskrift eller annan framställning av hela aktieboken hållas tillgänglig. Framställningen ska avse förhållandena på dagen för stämman.

I avstämningsbolag ska en utskrift eller annan framställning av hela aktieboken hållas tillgänglig. Framställningen ska gälla förhållandena sex bankdagar före bolagsstämman, och beakta rösträtsregistreringar enligt 5 kap. 15 § som har gjorts senast fyra bankdagar före stämman. *Lag (2020:613)*.

Röstlängd

29 § Vid bolagsstämman ska det upprättas en förteckning över närvarande aktieägare, ombud och biträden (röstlängd). En aktieägare som har poströstat ska anses som närvarande. I röstlängden ska anges hur många aktier och röster varje aktieägare och ombud företräder vid bolagsstämman. Röstlängden ska upprättas av bolagsstämmans ordförande, om denne har valts av bolagsstämman utan omröstning. I annat fall ska röstlängden upprättas av den som har öppnat bolagsstämman.

Röstlängden ska godkännas av bolagsstämman. Den gäller till dess att bolagsstämman har beslutat att ändra den.

Om bolagsstämman skjuts upp till en senare dag än närmast följande vardag, ska en ny röstlängd upprättas. *Lag (2010:1516)*.

Hur bolagsstämmans ordförande utses

30 § Ordföranden vid bolagsstämman skall utses av bolagsstämman, om inte annat föreskrivs i bolagsordningen.

Dagordning

31 § Det förslag till dagordning som har bifogats kallelsen skall läggas fram för bolagsstämmans godkännande. Ärendenas numrering får inte ändras.

Styrelsens och den verkställande direktörens upplysningsplikt

Vilka upplysningar som skall lämnas

32 § Styrelsen och den verkställande direktören skall, om någon aktieägare begär det och styrelsen anser att det kan ske utan väsentlig skada för bolaget, vid bolagsstämman lämna upplysningar om

1. förhållanden som kan inverka på bedömningen av ett ärende på dagordningen, och
2. förhållanden som kan inverka på bedömningen av bolagets ekonomiska situation.

I bolag som ingår i en koncern avser upplysningsplikten även bolagets förhållande till annat koncernföretag. Om bolaget är moderbolag, avser upplysningsplikten också koncernredovisningen samt sådana förhållanden beträffande dotterföretag som avses i första stycket.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 57 §.

33 § Om en upplysning som har begärts enligt 32 § kan lämnas endast med stöd av uppgifter som inte är tillgängliga vid bolagsstämman, skall upplysningen inom två veckor därefter hållas tillgänglig i skriftlig form hos bolaget för aktieägarna samt sändas till den aktieägare som har begärt upplysningen.

Upplysningar som kan medföra väsentlig skada för bolaget

34 § Om styrelsen finner att en upplysning som har begärts enligt 32 § inte kan lämnas till aktieägarna utan väsentlig skada för bolaget, ska den aktieägare som har begärt upplysningen omedelbart underrättas om det.

Styrelsen ska lämna upplysningen till bolagets revisor, om aktieägaren begär det inom två veckor från underrättelsen enligt första stycket. Upplysningen ska lämnas till revisorn inom två veckor efter aktieägarens begäran om det.

Om bolaget i fall som avses i 9 kap. 1 § andra stycket inte har någon revisor, ska styrelsen i stället informera aktieägaren om möjligheten att föreslå att en revisor utses enligt 9 kap. 9 a §. Om en revisor utses enligt 9 kap. 9 a §, ska styrelsen omedelbart lämna upplysningen till honom eller henne. *Lag (2010:834).*

35 § I det fall som avses i 34 § skall revisorn inom två veckor efter det att den begärda upplysningen lämnades till honom eller henne avge ett skriftligt yttrande till styrelsen. Av yttrandet skall det framgå om upplysningen enligt revisorns mening borde ha föranlett någon ändring i revisionsberättelsen eller, i förekommande fall, koncernrevisionsberättelsen eller på annat sätt ger anledning till erinran. Om så är fallet, skall ändringen eller erinran anges i yttrandet.

Styrelsen skall hålla revisorns yttrande tillgängligt för aktieägarna hos bolaget och sända en kopia av det till den aktieägare som har begärt upplysningen.

Aktieägaress rätt till insyn i aktiebolag med högst tio aktieägare

36 § I ett aktiebolag med högst tio aktieägare gäller, utöver vad som följer av 32–35 §§, att varje aktieägare och ombud eller biträde som denne anlitar skall ges tillfälle att ta del av räkenskaper och andra handlingar som rör bolagets verksamhet, i den omfattning det behövs för att aktieägaren skall kunna bedöma bolagets ställning och resultat eller ett visst ärende som skall behandlas vid bolagsstämman.

Om det kan ske utan oskäligen kostnader eller besvär, skall styrelsen och den verkställande direktören dessutom på begäran hjälpa aktieägaren med den utredning som behövs för ändamålet och tillhandahålla behövliga kopior.

Första och andra styckena gäller inte, om det skulle medföra en påtaglig risk för allvarlig skada för bolaget att aktieägaren får del av uppgifter om bolagets verksamhet.

Omröstning

37 § Omröstning skall ske om någon av aktieägarna begär det.

38 § Omröstning som avser andra beslut än val skall ske öppet, om bolagsstämman inte beslutar om sluten omröstning.

Om det uppkommer lika röstetal och ordföranden enligt 40 § har utslagsröst, är han eller hon skyldig att tillkänna vilken mening han eller hon biträder.

39 § Vid val skall omröstning ske öppet. Omröstningen skall dock vara sluten, om någon röstberättigad begär det.

I fråga om publika aktiebolag gäller 58 § i stället för första stycket andra meningen.

Majoritetskrav vid andra beslut än val

40 § I ärenden som inte avser val utgörs bolagsstämmans beslut av den mening som har fått mer än hälften av de avgivna rösterna. Vid lika röstetal har ordföranden utslagsröst.

Första stycket gäller inte, om annat följer av denna lag eller föreskrivs i bolagsordningen. I fall som avses i 42–45 §§ detta kapitel, 13 kap. 2 §, 14 kap. 2 §, 15 kap. 2 §, 16 kap. 8 §, 19 kap. 18 och 33 §§, 20 kap. 5 §, 23 kap. 17 §, 24 kap. 19 §, 24 a kap. 20 § samt 26 kap. 1 och 6 §§ får det dock i bolagsordningen endast föreskrivas längre gående villkor än som anges i nämnda bestämmelser.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 59 §. *Lag (2022:1647).*

Majoritetskrav vid val

41 § Vid val anses den vald som har fått de flesta rösterna. Vid lika röstetal avgörs valet genom lottdragning, om bolagsstämman inte före valet beslutar att en ny omröstning skall genomföras i händelse av lika röstetal.

Första stycket gäller inte om annat föreskrivs i bolagsordningen. I bolagsordningen får dock inte föreskrivas att det för giltigt val fordras fler röster än som anges i första stycket.

Majoritetskrav vid beslut om ändring av bolagsordningen

42 § Ett beslut om ändring av bolagsordningen är giltigt om det har biträttas av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädade vid bolagsstämman, om inte annat följer av 43–45 §§.

43 § I följande fall är ett beslut om ändring av bolagsordningen giltigt endast om det har biträttas av samtliga aktieägare som är närvarande vid bolagsstämman och dessa tillsammans företräder minst nio tiondelar av samtliga aktier i bolaget, nämligen om beslutet när det gäller redan utgivna aktier innebär att

1. aktieägarnas rätt till bolagets vinst eller övriga tillgångar minskas genom en föreskrift enligt 3 kap. 3 §,

2. rätten att överlåta eller förvärva aktier i bolaget inskränks genom förbehåll enligt 4 kap. 8, 18 eller 27 §, eller

3. rättsförhållandet mellan aktier rubbas.

44 § I följande fall är ett beslut om ändring av bolagsordningen giltigt endast om det har biträttts av aktieägare med minst två tredjedelar av de avgivna rösterna och nio tiondelar av de aktier som är företrädde vid bolagsstämman, nämligen om beslutet innebär att

1. det antal aktier för vilka aktieägarna får rösta vid bolagsstämman begränsas,
2. av nettovinsten för räkenskapsåret, efter avdrag för vad som går åt för att täcka balanserad förlust, viss del skall avsättas till en bunden fond, eller
3. användningen av bolagets vinst eller dess behållna tillgångar vid dess upplösning begränsas på annat sätt än som avses i 43 § 1 eller punkten 2 i denna paragraf.

ABL

45 § I följande fall är ett beslut om en sådan ändring av bolagsordningen som avses i 43 och 44 §§, trots vad som sägs där, giltigt, om det har biträttts av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädde vid bolagsstämman, nämligen om

1. ändringen försämrar endast viss eller vissa aktiers rätt och samtycke till ändringen lämnas av samtliga vid bolagsstämman närvarande ägare av sådana aktier och dessa ägare tillsammans företräder minst nio tiondelar av alla aktier vars rätt försämrats, eller
2. ändringen försämrar endast ett helt aktieslags rätt och ägare till hälften av alla aktier av detta slag och nio tiondelar av de vid bolagsstämman företrädde aktierna av detta slag samtycker till ändringen.

Jäv

46 § En aktieägare får inte själv eller genom ombud rösta i fråga om

1. talan mot honom eller henne,
2. hans eller hennes befrielse från skadeståndsansvar eller någon annan förpliktelse mot bolaget, eller
3. talan eller befrielse som avses i 1 och 2 och som gäller någon annan, om aktieägaren i frågan har ett väsentligt intresse som kan strida mot bolagets.

Bestämmelserna i första stycket om aktieägare tillämpas också på ombud för aktieägare.

Generell inskränkning i bolagsstämmans beslutanderätt

47 § Bolagsstämman får inte fatta ett beslut som är ägnat att ge en otillbörlig fördel åt en aktieägare eller någon annan till nackdel för bolaget eller någon annan aktieägare.

Stämmoprotokoll

48 § Ordföranden ska se till att det förs protokoll vid bolagsstämman.

I protokollet ska det antecknas dag och ort för bolagsstämman, eller att stämman hållits digitalt, samt vilka beslut som bolagsstämman har fattat. Om ett beslut har fattats genom omröstning, ska det i protokollet antecknas vad som har yrkats och utfallet av omröstningen. Röstlängden ska tas in i eller läggas som en bilaga till protokollet.

Protokollet ska undertecknas av protokollföraren. Det ska justeras av ordföranden, om han eller hon inte har fört protokollet, och av minst en justerare som bolagsstämman har utsett. Om ordföranden eller protokollföraren ensam eller de två tillsammans företräder samtliga aktier i bolaget, behöver någon justerare inte utses.

I fråga om publika aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet gäller även 68 § andra stycket. *Lag (2023:774).*

48 a § Vid ett beslut av bolagsstämman att godkänna en fusions-, delnings- eller ombildningsplan som avser ett gränsöverskridande förfarande ska bolaget i protokollet eller i en

bilaga till protokollet anteckna vilka aktieägare som har röstat mot förslaget att godkänna planen. *Lag (2022:1647)*.

49 § Senast två veckor efter bolagsstämman ska protokollet hållas tillgängligt hos bolaget för aktieägarna. En kopia av protokollet ska sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Protokollen ska förvaras på ett betryggande sätt.

I fråga om publika aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller även 61 § andra stycket och 68 § tredje stycket. *Lag (2019:288)*.

Talan mot bolagsstämmobeslut

50 § Om ett bolagsstämmobeslut inte har kommit till i behörig ordning eller på annat sätt strider mot denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen, får en aktieägare, styrelsen, en styrelseledamot eller den verkställande direktören föra talan mot bolaget vid allmän domstol om att beslutet skall upphävas eller ändras. Även den som styrelsen obehörigen har vägrat att föra in som aktieägare i aktieboken har rätt att föra en sådan talan.

51 § En talan enligt 50 § ska väckas inom tre månader från dagen för beslutet. Om talan inte väcks inom denna tid, är rätten att föra talan förlorad.

Talan får väckas senare när

1. beslutet är sådant att det inte kan fattas ens med samtliga aktieägares samtycke,
2. samtycke till beslutet krävs av samtliga eller vissa aktieägare och något sådant samtycke inte har getts, eller
3. kallelse till bolagsstämman inte har skett eller de bestämmelser om kallelse som gäller för bolaget i väsentliga delar inte har följts.

Bestämmelserna i andra stycket om tiden för att väcka talan gäller inte i de fall som avses i 23 kap. 56 § första och tredje styckena, 24 kap. 61 § första och tredje styckena och 24 a kap. 38 §. *Lag (2022:1647)*.

52 § Om bolagsstämmans beslut upphävs eller ändras genom dom, gäller domen även för de aktieägare som inte har fört talan.

Domstolen får ändra bolagsstämmans beslut endast om det kan fastställas vilket innehåll beslutet rätteligen borde ha haft.

Styrelsens talan mot bolaget

53 § Om styrelsen vill väcka talan mot bolaget, skall en bolagsstämma sammankallas för val av ställföreträdare som skall föra bolagets talan i tvisten. Stämningen skall delges den valde ställföreträdaren.

Skiljeförfarande

54 § En föreskrift i bolagsordningen att en tvist mellan bolaget och styrelsen, en styrelseledamot, den verkställande direktören, en likvidator eller en aktieägare skall avgöras av en eller flera skiljemän har samma verkan som ett skiljeavtal.

Om styrelsen begär skiljeförfarande mot bolaget, tillämpas 53 §. Är det fråga om talan enligt 50 § av styrelsen mot bolagsstämmans beslut, är rätten till talan inte förlorad enligt 51 § första stycket, om styrelsen inom där angiven tid har kallat till bolagsstämma enligt 53 §.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 60 §.

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

Fullmaktsformulär

54 a § Ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, skall inför en bolagsstämma tillhandahålla aktieägarna ett fullmaktsformulär.

Formuläret skall tillhandahållas tillsammans med kallelsen till bolagsstämman, om kallelsen sänds till aktieägarna. Om kallelse sker på något annat sätt, skall fullmaktsformuläret tillhandahållas aktieägarna på begäran efter det att bolagsstämman har tillkännagetts.

Formuläret får inte innehålla namn på ombud eller ange hur ombudet skall rösta.

Bestämmelserna i denna paragraf hindrar inte bolaget att tillhandahålla sådana fullmaktsformulär som avses i 4 §. *Lag (2007:566).*

Utomstående närvaro vid bolagsstämma

55 § I ett publikt aktiebolag skall ett beslut enligt 6 § första stycket fattas med tillämpning av 40 § första stycket.

Tid för kallelse i vissa publika aktiebolag

55 a § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska kallelse till annan extra bolagsstämma än en sådan som avses i 19 § utfärdas tidigast sex veckor och senast tre veckor före bolagsstämman.

När Finansinspektionen anser att det finns skäl att anta att aktiebolaget kan komma att omfattas av resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution, får kallelse till extra bolagsstämma för att pröva en fråga om en ökning av aktiekapitalet utfärdas senare än som anges i första stycket, dock inte senare än tio dagar före stämman. Bestämmelserna i 16 § andra stycket om aktieägars initiativrätt och 28 § tredje stycket om tillhandahållande av aktiebok gäller inte när kallelse sker enligt det här stycket. *Lag (2015:1030).*

Kallelsesätt

56 § I ett annat publikt aktiebolag än som avses i 56 a § ska kallelse till bolagsstämma, utöver vad som följer av 23 §, ske genom annonsering i Post- och Inrikes Tidningar och minst en i bolagsordningen angiven rikstäckande dagstidning.

I bolagsordningen får det anges att kallelse i stället ska ske på det sätt som avses i 56 a §. I så fall ska 56 b § tillämpas i stället för 25 §. Vidare ska 56 c § och 63 § andra stycket tillämpas. *Lag (2010:1516).*

Kallelsesätt i vissa publika aktiebolag

56 a § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska kallelse till bolagsstämma ske genom annonsering i Post- och Inrikes Tidningar och genom att kallelsen hålls tillgänglig på bolagets webbplats. Kallelse ska, i förekommande fall, också ske på annat i bolagsordningen angivet sätt.

Kallelsen ska genast och utan kostnad för mottagaren skickas med post till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress. Om ordinarie bolagsstämma ska hållas på annan tid än den som anges i bolagsordningen, ska kallelsen utan kostnad för mottagaren skickas med post till varje aktieägare vars postadress är känd för bolaget.

Samtidigt som kallelse sker ska bolaget genom annonsering i minst en i bolagsordningen angiven rikstäckande dagstidning upplysa om att kallelse har skett och då ange bolagets namn och organisationsnummer, vilket slag av bolagsstämma som ska hållas, tid och plats

för stämman samt förutsättningarna enligt 2 § för aktieägarnas rätt att delta i stämman. I annonsen ska det anges hur en aktieägare kan ta del av kallelsen på bolagets webbplats eller få den skickad till sig.

Av annonsen ska det även framgå om bolagsstämman ska

1. behandla en fråga om sådan ändring av bolagsordningen som avses i 43–45 §§,
2. ta ställning till om bolaget ska gå i likvidation,
3. granska likvidators slutredovisning eller
4. behandla en fråga om att bolagets likvidation ska upphöra. *Lag (2010:1516).*

Tillhandahållande av handlingar inför årsstämman i vissa publika aktiebolag

56 b § I ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska styrelsen hålla redovisningshandlingar, revisionsberättelse och, i förekommande fall, granskningsberättelse, eller kopior av dessa handlingar, tillgängliga hos bolaget för aktieägarna under minst tre veckor närmast före årsstämman. Detsamma gäller styrelsens rapport enligt 8 kap. 53 a § och, i förekommande fall, revisorns yttrande enligt 8 kap. 54 §. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och som uppger sin postadress.

Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats under minst tre veckor fram till och med dagen för årsstämman. De ska vidare läggas fram på stämman.

Lag (2024:350).

Tillhandahållande av formulär inför bolagsstämman i vissa publika aktiebolag

56 c § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska fullmaktsformulär och formulär för poströstning hållas tillgängliga på bolagets webbplats under minst tre veckor närmast före bolagsstämman och dagen för stämman. *Lag (2010:1516).*

Styrelsens och den verkställande direktörens upplysningsplikt

57 § I ett publikt aktiebolag är styrelsen och den verkställande direktören skyldiga att lämna upplysningar enligt 32 § första stycket 2 endast vid en bolagsstämma där årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen behandlas.

Omröstning

58 § I ett publikt aktiebolag skall omröstning som avser val vara sluten enbart om bolagsstämman beslutar om detta.

Majoritetskrav

59 § I bolagsordningen för ett publikt aktiebolag får, beträffande beslut om att entlediga en styrelseledamot som har utsetts av bolagsstämman, inte förekomma längre gående villkor än som anges i 40 § första stycket.

Ansvar för ersättningen till skiljemän

60 § Om bolaget är ett publikt aktiebolag, skall detta vid ett skiljeförfarande enligt 54 § svara för ersättningen till skiljemännen. Skiljemännen får dock på yrkande av bolaget besluta att bolagets motpart helt eller delvis skall ersätta bolaget för dessa kostnader, om det finns särskilda skäl för det.

Beslut vid årsstämman i vissa publika aktiebolag

61 § I ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska det vid årsstämman fattas beslut om riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare, om det har lämnats ett förslag till sådana.

Riktlinjerna ska hållas tillgängliga utan kostnad på bolagets webbplats senast två veckor efter årsstämman och så länge riktlinjerna gäller. Detsamma gäller stämmoprotokollet utom röstlängden.

I 8 kap. 51 och 52 §§ finns bestämmelser om styrelsens skyldighet att upprätta förslag till riktlinjer, vad riktlinjerna ska innehålla och vad som gäller om stämman inte godtar förslaget. *Lag (2019:288).*

62 § I ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska den rapport om ersättningar som avses i 8 kap. 53 a § läggas fram på årsstämman för godkännande.

Rapporten ska hållas tillgänglig utan kostnad på bolagets webbplats under tio år från årsstämman. Om rapporten hålls tillgänglig där längre tid än tio år, ska personuppgifter avlägsnas från den. *Lag (2019:288).*

Kallelsens innehåll i vissa publika aktiebolag

63 § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska en kallelse till en bolagsstämma, utöver det som anges i 24 §, även innehålla uppgift om det totala antalet aktier och röster i bolaget samt, i förekommande fall, uppgift om bolagets innehav av egna aktier. Uppgifterna ska avse förhållandena vid den tidpunkt då kallelsen utfärdas och vara fördelade på aktieslag.

Kallelsen ska innehålla uppgift om på vilken webbplats som bolaget tillhandahåller de fullmaktsformulär och formulär för poströstning som ska hållas tillgängliga inför stämman och de handlingar som ska läggas fram på stämman. I kallelsen ska det också informeras om aktieägarnas rätt att begära upplysningar enligt 32 §. *Lag (2010:1516).*

Information till aktieägare i vissa publika aktiebolag

64 § Under de förutsättningar som anges i 65–67 §§ får ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, lämna information till aktieägare med elektroniska hjälpmedel även när det i lagen anges att informationen skall lämnas på något annat sätt. *Lag (2007:566).*

65 § Ett beslut om att använda elektroniska hjälpmedel för information till aktieägare fattas av bolagsstämman.

Elektroniska hjälpmedel får användas endast om bolaget har tillförlitliga rutiner för att identifiera aktieägarna. *Lag (2007:373).*

66 § Bolaget får informera en aktieägare med elektroniska hjälpmedel endast om aktieägaren efter en förfrågan som skickats med post har godtagit ett sådant förfarande. En aktieägare som inte inom två veckor från det att förfrågan sändes har motsatt sig användningen av elektroniska hjälpmedel skall anses ha godtagit förfarandet. Av förfrågan skall det framgå att framtida information kan komma att lämnas med elektroniska hjälpmedel, om inte aktieägaren uttryckligen motsätter sig detta.

En aktieägare som har godtagit att information lämnas med elektroniska hjälpmedel kan när som helst återta sitt godtagande. *Lag (2007:373).*

67 § Det som föreskrivs i fråga om aktieägare i 64–66 §§ skall också tillämpas på den som har rätt att utöva en aktieägars rättigheter i dennes ställe. *Lag (2007:373).*

Stämmoprotokoll i vissa publika aktiebolag

68 § Utöver det som anges i 48 och 49 §§, gäller i fråga om ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, följande.

Om en aktieägare begär det inför en omröstning, ska aktiebolaget i stämmoprotokollet eller i en bilaga till protokollet redovisa

1. antalet röster för och mot förslaget till beslut,
2. antalet röster som närvarande aktieägare har avstått från att avge,
3. det antal aktier för vilka röster har avgetts och
4. den andel av aktiekapitalet som dessa röster representerar.

Protokollet, utom röstlängden, ska hållas tillgängligt på bolagets webbplats senast två veckor efter bolagsstämman och under minst tre år. *Lag (2010:1516).*

Bekräftelser i vissa publika aktiebolag

69 § Ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad ska bekräfta elektroniskt att en elektronisk röst har tagits emot. *Lag (2020:613).*

70 § Efter en bolagsstämma ska ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad på begäran av en aktieägare bekräfta att aktieägens röst har räknats och registrerats i en omröstning. Om ingen aktieägare har begärt att omröstningens utfall ska redovisas enligt 68 § andra stycket, eller beslutet har fattats utan omröstning, ska bolaget i stället bekräfta att aktieägaren har förts in i röstlängden.

En sådan begäran som avses i första stycket första meningen ska ha kommit in till bolaget senast fyra veckor från det att stämman avslutades. *Lag (2020:613).*

Ytterligare bestämmelser i kommissionens genomförandeförordning

71 § För aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad finns ytterligare bestämmelser om information som ska överföras till aktieägarna i kommissionens genomförandeförordning (EU) 2018/1212 av den 3 september 2018 om fastställande av minimikrav för genomförandet av bestämmelserna i Europaparlamentets och rådets direktiv 2007/36/EG vad gäller identifiering av aktieägare, överföring av information och underlättande av utövandet av aktieägar rättigheter. *Lag (2020:613).*

8 kap. Bolagets ledning

Styrelsen

1 § Ett aktiebolag skall ha en styrelse med en eller flera ledamöter. Av 3 kap. 1 § första stycket framgår att antalet styrelseledamöter eller lägsta och högsta antalet styrelseledamöter skall anges i bolagsordningen.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 46 §.

2 § Bestämmelser om arbetstagarrepresentanter i styrelsen finns i lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda och i lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar. Om inte något annat

följer av dessa lagar eller föreskrivs i denna lag, ska arbetstagarrepresentanter vid tillämpningen av denna lag jämställas med styrelseledamöter. *Lag (2022:1647).*

Styrelsesuppleanter

3 § För styrelseledamöter får utses suppleanter. Om styrelsen har färre än tre ledamöter, skall det finnas minst en suppleant. Av 3 kap. 1 § första stycket framgår att antalet suppleanter eller lägsta och högsta antalet suppleanter skall anges i bolagsordningen.

Bestämmelserna i denna lag om styrelseledamot gäller i tillämpliga delar även suppleant.

Styrelsens uppgifter

Huvuduppgifter

4 § Styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Styrelsen skall fortlöpande bedöma bolagets och, om bolaget är moderbolag i en koncern, koncernens ekonomiska situation.

Styrelsen skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Om vissa uppgifter delegeras till en eller flera av styrelsens ledamöter eller till andra, skall styrelsen handla med omsorg och fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas.

Instruktioner om rapportering till styrelsen

5 § Styrelsen skall meddela skriftliga instruktioner för när och hur sådana uppgifter som behövs för styrelsens bedömning enligt 4 § andra stycket skall samlas in och rapporteras till styrelsen. Instruktioner behöver dock inte meddelas om dessa med hänsyn till bolagets begränsade storlek och verksamhet skulle sakna betydelse för rapporteringen till styrelsen.

6–7 §§ *har upphävts genom lag (2014:539).*

Hur styrelsen utses

8 § Styrelsen skall utses av bolagsstämman. I bolagsordningen får det föreskrivas att en eller flera styrelseledamöter skall utses på annat sätt. Styrelsen eller en styrelseledamot får inte ges rätt att utse styrelseledamöter.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 47 och 48 §§.

Bosättningskrav

9 § Minst hälften av styrelseledamöterna ska vara bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Om det finns särskilda skäl, får Bolagsverket i ett enskilt fall besluta om undantag från bosättningskravet. *Lag (2014:539).*

Hinder mot att vara styrelseledamot

10 § En juridisk person kan inte vara styrelseledamot.

11 § Den som är underårig eller i konkurs eller som har en förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara styrelseledamot. Att detsamma gäller den som har näringsförbud följer av 11 § lagen (2014:836) om näringsförbud. *Lag (2014:848).*

ABL

12 § Till styrelseledamot får inte utan godtagbara skäl utses någon som inte avser att ta del i sådan verksamhet som enligt denna lag ankommer på styrelsen.

Styrelseledamots mandattid

13 § Ett uppdrag som styrelseledamot gäller till slutet av den första årsstämma som hålls efter det år då styrelseledamoten utsågs. Ändringar i styrelsens sammansättning har dock verkan först från den tidpunkt då anmälan om ändringen kom in till Bolagsverket eller från den senare tidpunkt som anges i det beslut som anmälan grundar sig på.

I bolagsordningen får föreskrivas att uppdraget som styrelseledamot skall gälla för en längre tid än som anges i första stycket första meningen. Uppdragstiden skall dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då styrelseledamoten utsågs.

Styrelseledamots förtida avgång

14 § Ett uppdrag som styrelseledamot upphör i förtid, om styrelseledamoten eller den som har utsett honom eller henne anmäler att uppdraget skall upphöra. Anmälan skall göras hos styrelsen. Om en styrelseledamot som inte är vald av bolagsstämman vill avgå, skall anmälan också göras hos den som har utsett honom eller henne.

I fråga om verkan av styrelseledamotens avgång gäller 13 § första stycket andra meningen.

15 § Om en styrelseledamots uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 11 § hindrar honom eller henne att vara styrelseledamot och det inte finns någon suppleant som kan träda in i hans eller hennes ställe, skall övriga styrelseledamöter vidta åtgärder för att en ny styrelseledamot utses för den återstående mandattiden. Sådana åtgärder behöver dock inte vidtas, om den förutvarande styrelseledamoten var en arbetstagarrepresentant. Skall styrelseledamoten väljas av bolagsstämman, får valet anstå till nästa årsstämma, om styrelsen är beslutför med kvarstående ledamöter och supplanter.

Bolagsverkets beslut om ersättare för en styrelseledamot

16 § Om en styrelseledamot som enligt bolagsordningen ska utses på ett annat sätt än genom val av bolagsstämman inte har utsetts, ska Bolagsverket på ansökan utse en ersättare. Ansökan får göras av en styrelseledamot, en aktieägare, en borgenär eller någon annan vars rätt kan vara beroende av att det finns någon som kan företräda bolaget. *Lag (2011:899).*

Styrelsens ordförande

17 § I en styrelse som har mer än en ledamot ska en av ledamöterna vara ordförande. Ordföranden ska leda styrelsens arbete och bevaka att styrelsen fullgör de uppgifter som anges i 4 och 5 §§.

Om annat inte föreskrivs i bolagsordningen eller har beslutats av bolagsstämman, väljer styrelsen ordförande. Vid lika röstetal avgörs valet genom lottning.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 49 §. *Lag (2014:539).*

Styrelsens sammanträden

18 § Styrelsens ordförande skall se till att sammanträden hålls när det behövs. Styrelsen skall alltid sammankallas om en styrelseledamot eller den verkställande direktören begär det.

19 § Den verkställande direktören har rätt att närvara och yttra sig vid styrelsens sammanträden, om styrelsen inte i ett särskilt fall bestämmer något annat.

20 § Om en styrelseledamot inte kan närvara vid ett sammanträde och det finns en suppleant som skall träda in i hans eller hennes ställe, skall denne ges tillfälle till det.

En sådan suppleant för arbetstagarledamot som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda skall alltid få underlag och ges tillfälle att delta i behandlingen av styrelsens ärenden på samma sätt som en styrelseledamot.

ABL

Styrelsens beslutförhet

21 § Styrelsen är beslutför, om mer än hälften av hela antalet styrelseledamöter eller det högre antal som föreskrivs i bolagsordningen är närvarande. Vid bedömningen av om styrelsen är beslutför skall styrelseledamöter som är jäviga enligt 23 § anses som inte närvarande.

Beslut får inte fattas i ett ärende, om inte såvitt möjligt samtliga styrelseledamöter har

1. fått tillfälle att delta i ärendets behandling, och
2. fått ett tillfredsställande underlag för att avgöra ärendet.

Majoritetskrav vid styrelsebeslut

22 § Som styrelsens beslut gäller, om bolagsordningen inte föreskriver särskild röstmajoritet, den mening som mer än hälften av de närvarande röstar för vid sammanträdet. Vid lika röstetal har ordföranden utslagsröst. Är styrelsen inte fulltalig, skall de som röstar för beslutet dock utgöra mer än en tredjedel av hela antalet styrelseledamöter, om inte annat föreskrivs i bolagsordningen.

Jäv för styrelseledamot

23 § En styrelseledamot får inte handlägga en fråga om

1. avtal mellan styrelseledamoten och bolaget,
2. avtal mellan bolaget och en tredje man, om styrelseledamoten i frågan har ett väsentligt intresse som kan strida mot bolagets, eller
3. avtal mellan bolaget och en juridisk person som styrelseledamoten ensam eller tillsammans med någon annan får företräda.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte om styrelseledamoten, direkt eller indirekt genom en juridisk person, äger samtliga aktier i bolaget. Bestämmelsen i första stycket 3 gäller inte heller om bolagets motpart är ett företag i samma koncern eller i en företagsgrupp av motsvarande slag.

Med avtal som avses i första stycket jämställs rättegång eller annan talan.

Arvoden och annan ersättning till styrelseledamot

23 a § Bolagsstämman skall besluta om arvode och annan ersättning för styrelseuppdrag till var och en av styrelseledamöterna.

Första stycket gäller inte sådana emissioner och överlåtelser som omfattas av 16 kap. Lag (2006:562).

Styrelseprotokoll

24 § Vid styrelsens sammanträden skall det föras protokoll. I protokollet skall de beslut som styrelsen har fattat antecknas.

Protokollet skall undertecknas av den som har varit protokollförare. Det skall justeras av ordföranden, om denne inte har fört protokollet. Om styrelsen har flera ledamöter, skall det justeras även av en ledamot som utses av styrelsen.

Styrelseledamöterna och den verkställande direktören har rätt att få en avvikande mening antecknad till protokollet.

25 § Om ett bolag har endast en aktieägare, skall alla avtal mellan aktieägaren och bolaget, som inte avser löpande affärstransaktioner på sedvanliga villkor, antecknas i eller läggas till styrelsens protokoll.

26 § Styrelsens protokoll skall föras i nummerföljd och förvaras på ett betryggande sätt.

Verkställande direktör

27 § Styrelsen får utse en verkställande direktör att fullgöra de uppgifter som anges i 29 §.

För publika aktiebolag gäller även 50 §.

Vice verkställande direktör

28 § Om bolaget har en verkställande direktör, får styrelsen utse en eller flera vice verkställande direktörer. Bestämmelserna i denna lag om den verkställande direktören skall i tillämpliga delar gälla även en vice verkställande direktör.

Om styrelsen har utsett flera vice verkställande direktörer, skall den meddela skriftliga instruktioner om i vilken inbördes ordning dessa skall träda in i den verkställande direktörens ställe.

Den verkställande direktörens uppgifter

29 § Den verkställande direktören skall sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar.

Den verkställande direktören får dessutom utan styrelsens bemyndigande vidta åtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanligt slag eller av stor betydelse, om styrelsens beslut inte kan avvaktas utan väsentlig olägenhet för bolagets verksamhet. I sådana fall skall styrelsen så snart som möjligt underrättas om åtgärden.

Den verkställande direktören skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring skall fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen skall skötas på ett betryggande sätt.

Bosättningskrav för den verkställande direktören

30 § Den verkställande direktören ska vara bosatt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Om det finns särskilda skäl, får Bolagsverket i ett enskilt fall besluta om undantag från bosättningskravet. *Lag (2014:539).*

Hinder att vara verkställande direktör

31 § Den som är underårig eller i konkurs eller som har en förvaltare enligt 11 kap.

7 § föräldrabalken kan inte vara verkställande direktör. Att detsamma gäller den som har näringsförbud följer av 11 § lagen (2014:836) om näringsförbud. *Lag (2014:848).*

32 § Till verkställande direktör får inte utses någon som inte avser att ta del i sådan verksamhet som enligt denna lag ankommer på den verkställande direktören.

Verkställande direktörs mandattid

33 § Ett beslut att utse en verkställande direktör i bolaget samt beslut om den verkställande direktörens avgång eller entledigande har verkan från den tidpunkt då anmälan om registrering kom in till Bolagsverket eller från den senare tidpunkt som har angetts i beslutet.

Jäv för den verkställande direktören

34 § Den verkställande direktören får inte handlägga en fråga om

1. avtal mellan den verkställande direktören och bolaget,
2. avtal mellan bolaget och tredje man, om den verkställande direktören i frågan har ett väsentligt intresse som kan strida mot bolagets, eller
3. avtal mellan bolaget och en juridisk person som den verkställande direktören ensam eller tillsammans med någon annan får företräda.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte om den verkställande direktören, direkt eller indirekt genom en juridisk person, äger samtliga aktier i bolaget. Bestämmelsen i första stycket 3 gäller inte heller om bolagets motpart är ett företag i samma koncern eller i en företagsgrupp av motsvarande slag.

Med sådana avtal som avses i första stycket jämställs rättegång eller annan talan.

Styrelsen som bolagets ställföreträdare

35 § Styrelsen företräder bolaget och tecknar dess firma.

Handlingar som enligt denna lag skall undertecknas av styrelsen skall skrivas under av minst hälften av hela antalet styrelseledamöter.

Den verkställande direktören som bolagets ställföreträdare

36 § Den verkställande direktören får alltid företräda bolaget och teckna dess firma när det gäller uppgifter som han eller hon får sköta enligt 29 §. *Lag (2020:613).*

Särskild firmatecknare

37 § Styrelsen får bemyndiga en styrelseledamot, den verkställande direktören eller någon annan att företräda bolaget och teckna dess firma (*särskild firmatecknare*).

Minst en av de särskilda firmatecknarna ska vara bosatt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Om det finns särskilda skäl, får Bolagsverket i ett enskilt fall besluta om undantag från bosättningskravet. I övrigt ska bestämmelserna i 31 och 34 §§ tillämpas på en firmatecknare som inte är styrelseledamot eller verkställande direktör.

Styrelsen får när som helst återkalla ett bemyndigande som avses i första stycket.

I bolagsordningen får det föreskrivas att styrelsen inte får lämna ett sådant bemyndigande som avses i första stycket eller att ett sådant bemyndigande får lämnas endast på vissa villkor. *Lag (2020:613).*

38 § Ett bemyndigande som avses i 37 § eller en återkallelse av ett sådant bemyndigande har verkan från den tidpunkt då anmälan om bemyndigandet eller återkallelsen kom in till Bolagsverket eller från den senare tidpunkt som har angetts i bemyndigandet eller beslutet om återkallelse.

Inskränkningar i firmateckningsrätt

39 § Styrelsen får föreskriva att rätten att företräda bolaget och teckna dess firma får utövas endast av två eller flera personer i förening. Någon annan inskränkning i en firmatecknares rätt att teckna bolagets firma får inte registreras.

ABL

Särskild delgivningsmottagare

40 § Om bolaget inte har någon behörig ställföreträdare som är bosatt i Sverige, skall styrelsen bemyndiga en person som är bosatt här att på bolagets vägnar ta emot delgivning (*särskild delgivningsmottagare*). Ett sådant bemyndigande får inte lämnas till någon som är underårig eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken.

Generella inskränkningar i ställföreträdarens kompetens

41 § Styrelsen eller någon annan ställföreträdare för bolaget får inte företa en rättshandling eller någon annan åtgärd som är ägnad att ge en otillbörlig fördel åt en aktieägare eller någon annan till nackdel för bolaget eller någon annan aktieägare.

En ställföreträdare för bolaget får inte heller följa en anvisning av bolagsstämman eller något annat bolagsorgan, om anvisningen inte gäller därför att den strider mot denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

Kompetensöverskridande

42 § Om styrelsen eller en särskild firmatecknare har företagit en rättshandling för bolaget och då har handlat i strid med bestämmelserna i denna lag om bolagsorganens behörighet, gäller rättshandlingen inte mot bolaget. Detsamma är fallet om en verkställande direktör när en rättshandling företogs överskred sin behörighet enligt 29 § och bolaget visar att motparten insåg eller bort inse behörighetsöverskridandet.

En rättshandling gäller inte heller mot bolaget om styrelsen, den verkställande direktören eller en särskild firmatecknare har överskridit sin befogenhet och bolaget visar att motparten insåg eller bort inse befogenhetsöverskridandet. Detta gäller dock inte när styrelsen eller den verkställande direktören har överträtt en föreskrift om föremålet för bolagets verksamhet eller andra föreskrifter som har meddelats i bolagsordningen eller av ett annat bolagsorgan.

Registrering

43 § Bolaget ska för registrering i aktiebolagsregistret anmäla

1. bolagets postadress,
2. vem som har utsetts till styrelseledamot, styrelsesuppleant, styrelsens ordförande, verkställande direktör, vice verkställande direktör och särskild delgivningsmottagare,
3. av vilka och hur bolagets firma tecknas.

Anmälan ska innehålla uppgifter om postadress för de personer som anges i första stycket 2 och 3. Om postadressen avviker från personernas hemvist, ska även hemvisten anges. Anmälan ska vidare innehålla en uppgift om de angivna personernas personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om en styrelseledamot eller en styrelsesuppleant har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda eller lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar, ska detta anges.

Även den som anmälan gäller har rätt att göra anmälan enligt första stycket. Den som har utsetts till en sådan befattning som avses i första stycket 2 har även rätt att anmäla företrädarens avgång. *Lag (2022:1647).*

44 § Anmälan enligt 43 § skall göras första gången när bolaget enligt 2 kap. 22 § anmäls för registrering och därefter genast när ett förhållande som har anmälts eller skall anmälas för registrering har ändrats.

Anmälan av aktieinnehav

45 § En styrelseledamot och en verkställande direktör ska när de tillträder sitt uppdrag till bolaget anmäla sitt innehav av aktier i bolaget och i andra bolag inom samma koncern, om det inte har skett dessförinnan. Förändringar i aktieinnehavet ska anmälas inom en månad. De anmälda uppgifterna ska antecknas i aktieboken.

Första stycket gäller inte i den utsträckning styrelseledamoten eller den verkställande direktören är anmälningsskyldig enligt artikel 19 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 596/2014 av den 16 april 2014 om marknadsmissbruk (marknadsmissbruksförordning) och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/6/EG och kommissionens direktiv 2003/124/EG, 2003/125/EG och 2004/72/EG. *Lag (2016:719).*

ABL

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag*Antalet styrelseledamöter*

46 § I ett publikt aktiebolag skall styrelsen ha minst tre ledamöter.

Arbetsordning

46 a § Styrelsen i ett publikt aktiebolag ska årligen fastställa en skriftlig arbetsordning för sitt arbete. I arbetsordningen ska det anges hur arbetet i förekommande fall ska fördelas mellan styrelsens ledamöter, hur ofta styrelsen ska sammanträda och i vilken utsträckning suppleanterna ska delta i styrelsens arbete och kallas till dess sammanträden. *Lag (2014:539).*

Instruktioner om arbetsfördelningen mellan bolagsorganen

46 b § Styrelsen i ett publikt aktiebolag ska i skriftliga instruktioner ange arbetsfördelningen mellan å ena sidan styrelsen och å andra sidan den verkställande direktören och de andra organ som styrelsen inrättar. *Lag (2014:539).*

Vem som utser styrelseledamöter

47 § I ett publikt aktiebolag skall mer än hälften av styrelseledamöterna utses av bolagsstämman.

Information inför styrelseval

48 § I ett publikt aktiebolag skall bolagsstämman ordförande, innan styrelseval förrättas, lämna uppgift till bolagsstämman om vilka uppdrag den som valet gäller innehar i andra företag.

Särskilt om styrelseordföranden

49 § I ett publikt aktiebolag får styrelsens ordförande inte vara verkställande direktör i bolaget.

Styrelsens ordförande ska, utöver det som anges i 17 §, bevaka att styrelsen fullgör de uppgifter som anges i 46 a och 46 b §§. *Lag (2014:539).*

Revisionsutskott

49 a § I ett aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av bolaget. Minst en ledamot ska ha redovisnings- eller revisionskompetens. Utskottet ska utse en av ledamöterna att vara dess ordförande.

Bolaget får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

1. fullgör de uppgifter som anges i 49 b § och de uppgifter som revisionsutskottet har enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen, och
2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen. *Lag (2016:431).*

49 b § Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka bolagets finansiella rapportering och hållbarhetsrapportering samt lämna rekommendationer och förslag för att säkerställa rapporteringens tillförlitlighet,
2. med avseende på den finansiella rapporteringen och hållbarhetsrapporteringen övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering,
3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen, om granskningen av hållbarhetsrapporten för bolaget och för koncernen samt om slutsatserna av Revisorsinspektionens kvalitetskontroll,
4. informera styrelsen om resultatet av revisionen och granskningen av hållbarhetsrapporteringen och om på vilket sätt revisionen och granskningen bidrog till den finansiella rapporteringens respektive hållbarhetsrapporteringens tillförlitlighet samt om vilken funktion utskottet har haft,
5. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och då särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revision och granskning av hållbarhetsrapporter, och
6. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämman beslut om revisorsval.

Om bolaget har en valberedning som aktieägarna har ett betydande inflytande i, får bolaget ge valberedningen i uppgift att i stället för revisionsutskottet lämna ett förslag till bolagsstämman om val av revisor. *Lag (2024:350).*

Verkställande direktör

50 § I ett publikt aktiebolag skall det alltid finnas en verkställande direktör som fullgör de uppgifter som anges i 29 §.

50 a § *har upphävts genom lag (2016:431).*

Riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare i vissa publika aktiebolag

51 § I ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska styrelsen upprätta ett förslag till årsstämman om riktlinjer för lön och annan ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktör och vice verkställande direktör. Med ersättning jämställs överlåtelse av värdepapper och upplåtelse av rätt att i framtiden förvärva värdepapper från bolaget. Riktlinjerna ska avse tiden från den stämma som beslutar dem.

Styrelsen ska upprätta ett förslag till nya riktlinjer för ersättning när det uppkommer behov av väsentliga ändringar av riktlinjerna, dock minst vart fjärde år.

Om stämman inte beslutar riktlinjer med anledning av ett förslag till sådana, ska styrelsen senast inför nästa årsstämma lämna ett nytt förslag. I ett sådant fall ska ersättning utbetalas i enlighet med de riktlinjer som gäller sedan tidigare eller, om sådana inte finns, i enlighet med bolagets praxis.

Första stycket gäller inte sådana emissioner och överlåtelser som omfattas av 16 kap. Det gäller inte heller ersättning som omfattas av 23 a § första stycket. *Lag (2019:288).*

52 § I riktlinjerna ska det förklaras hur de bidrar till bolagets affärsstrategi, långsiktiga intressen och hållbarhet.

Riktlinjerna ska innehålla

1. en beskrivning av de olika former av ersättning som kan betalas ut, med angivande av varje ersättningsforms relativa andel av den totala ersättningen,
2. uppgifter om hur lång tid ett avtal om ersättning gäller och om uppsägningstid, huvuddragen för villkoren för tilläggs pension eller förtidspension samt villkoren för uppsägning och ersättning med anledning av en uppsägning,
3. uppgifter om de kriterier för utdelning av rörlig ersättning som ska tillämpas, den metod som ska användas för att fastställa om kriterierna har uppfyllts och hur kriterierna bidrar till målen i första stycket samt uppgifter om eventuella uppskovsperioder och om bolagets möjlighet att enligt avtal återkräva rörlig ersättning,
4. i fråga om aktiebaserad ersättning, uppgifter om förvärvandeperioder, och i förekommande fall uppgifter om skyldigheten att behålla aktier under viss tid efter förvärv samt en förklaring av hur den aktiebaserade ersättningen bidrar till målen i första stycket,
5. en förklaring till hur lönen och anställningsvillkoren för bolagets anställda har beaktats när riktlinjerna fastställdes,
6. en beskrivning av den beslutsprocess som tillämpas för att fastställa, se över och genomföra riktlinjerna samt vilka åtgärder som vidtas för att undvika eller hantera intressekonflikter, och
7. om en översyn av riktlinjerna har gjorts, en beskrivning av alla betydande förändringar och en förklaring av hur aktieägarnas synpunkter har beaktats. *Lag (2019:288).*

53 § I riktlinjerna får det bestämmas att styrelsen tillfälligt får frångå dem, om det anges vilka delar det ska vara möjligt att frångå och om ordningen för styrelsens hantering anges. Styrelsen får endast tillåtas att frångå riktlinjerna i enskilda fall där det finns särskilda skäl för det och ett avsteg är nödvändigt för att tillgodose bolagets långsiktiga intressen och hållbarhet eller för att säkerställa bolagets ekonomiska bärkraft. *Lag (2019:288).*

53 a § Styrelsen ska för varje räkenskapsår upprätta en rapport över utbetald och inestående ersättning som omfattas av riktlinjerna.

Rapporten ska ange

1. den totala ersättningen till varje enskild befattningshavare uppdelad per ersättningsform, med uppgift om den relativa andelen fast och rörlig ersättning, hur kriterierna för utdelning av rörlig ersättning har tillämpats och hur den totala ersättningen förhåller sig till bolagets riktlinjer,
2. den årliga förändringen av ersättningen till varje enskild befattningshavare, av bolagets resultat och av den genomsnittliga ersättningen i måttenheten heltidsekvivalenter för bolagets andra anställda under åtminstone de fem senaste räkenskapsåren,
3. ersättning till varje enskild befattningshavare från ett annat företag inom samma koncern,
4. antalet aktier och aktieoptioner som har tilldelats eller erbjudits varje enskild befattningshavare och de huvudsakliga villkoren för att utnyttja optionerna, inklusive lösenpris och lösendatum, samt eventuella ändringar av villkoren,
5. om en möjlighet att enligt avtal kräva tillbaka rörlig ersättning har använts,
6. eventuella avvikelser som har gjorts från den beslutsprocess som enligt riktlinjerna ska tillämpas för att fastställa ersättningen,
7. avsteg som har gjorts från riktlinjerna av särskilda skäl, med uppgift om vilka dessa skäl har varit och vilka delar av riktlinjerna som det har gjorts avsteg från, och

ABL

8. hur synpunkter som har framförts i samband med en stämmobehandling av en tidigare rapport om ersättningar har beaktats. *Lag (2019:288)*.

53 b § Bolaget är personuppgiftsansvarigt för den behandling av personuppgifter som rapporteringen om ersättningen innebär. Bolaget ska se till att rapporten om ersättningar inte innehåller känsliga personuppgifter i den mening som avses i artikel 9.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), eller personuppgifter om enskildas familjesituation. *Lag (2019:288)*.

54 § Bolagets revisor skall senast tre veckor före årsstämman lämna ett skriftligt, undertecknat yttrande till styrelsen om huruvida de riktlinjer som avses i 51 § och som har gällt sedan föregående årsstämma har följts. Om riktlinjerna enligt revisorns mening inte har följts, skall skälen för denna bedömning framgå. *Lag (2006:562)*.

9 kap. Revision

Skyldighet att ha revisor

1 § Ett aktiebolag ska ha minst en revisor, om inte annat följer av denna paragraf.

I bolagsordningen för ett privat aktiebolag får det anges att bolaget inte ska ha någon revisor.

Andra stycket gäller inte om bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3,
2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.

Tredje stycket gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av de villkor som anges där. Vid tillämpningen ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Om ett privat aktiebolag vid utgången av ett räkenskapsår har en revisor registrerad i aktiebolagsregistret, ska bolaget alltid ha en revisor som lämnar en revisionsberättelse för det räkenskapsåret. *Lag (2010:834)*.

1 a § Även om bolaget i bolagsordningen har angett att bolaget inte ska ha någon revisor, får bolagsstämman besluta att utse en revisor. *Lag (2010:834)*.

Bestämmelser om revision i EU:s revisorsförordning

1 b § Bestämmelser om revision av aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad finns även i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EU:s revisorsförordning). *Lag (2016:431)*.

Revisorssuppleanter

2 § För en revisor får utses en eller flera suppleanter.

Bestämmelserna i denna lag om revisor gäller i tillämpliga delar även suppleant.

Revisorns uppgifter

3 § Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

Om bolaget är moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden. *Lag (2016:431).*

ABL

3 a § Granskningen av en hållbarhetsrapport eller av en hållbarhetsrapport för en koncern ska göras enligt de standarder som har antagits med stöd av artikel 26a.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2022/2464.

För granskningen gäller också det som sägs i 3 § första stycket andra meningen.

Bolaget får utse en eller flera andra revisorer än bolagets revisor att enbart granska hållbarhetsrapporten. Om bolaget är ett moderbolag, gäller detta även för granskningen av hållbarhetsrapporten för koncernen. *Lag (2024:350).*

4 § Revisorn skall följa bolagsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

5 § Revisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den skall lämnas till bolagets styrelse finns i 28–36 §§.

Om bolaget är ett moderbolag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning, skall revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 38 §.

5 a § Om bolaget omfattas av bestämmelserna om hållbarhetsrapport i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ska revisorn lämna en granskningsberättelse över hållbarhetsrapporten till bolagsstämman. I 38 a § finns bestämmelser om vad en sådan berättelse ska innehålla.

Om bolaget är skyldigt att upprätta en hållbarhetsrapport för en koncern, ska revisorn även lämna en granskningsberättelse över den rapporten. Bestämmelser om vad en sådan berättelse ska innehålla finns i 38 b §.

Om samma revisor utför revisionen av de finansiella rapporterna och granskningen av en hållbarhetsrapport, får granskningsberättelsen tas in som ett eget avsnitt i revisionsberättelsen. Detsamma gäller om den revisor som utför revisionen av koncernens finansiella rapporter även utför granskningen av hållbarhetsrapporten för koncernen. *Lag (2024:350).*

6 § I samband med revisionen och granskningen av hållbarhetsrapporten ska revisorn till styrelsen och den verkställande direktören framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionssed. Bestämmelser om erinringar finns i 39 §. *Lag (2024:350).*

6 a § I samband med en koncernrevision ska revisorn bedöma och utvärdera det revisionsarbete som har utförts av revisorer i de övriga koncernföretagen. Revisorn ska se till att han eller hon kan få tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som är relevant för koncernrevisionen.

Om revisorn är förhindrad att göra den bedömning och utvärdering som avses i första stycket, ska han eller hon utföra kompletterande revisionsarbete avseende dotterföretagen

eller vidta andra lämpliga åtgärder. Revisorn ska också underrätta Revisorsinspektionen om hindret. *Lag (2016:1340).*

6 b § I samband med granskningen av en hållbarhetsrapport för koncernen ska revisorn bedöma och utvärdera det granskningsarbete som har utförts av revisorer och andra oberoende granskare i de övriga koncernföretagen. Revisorn ska se till att han eller hon kan få tillgång till dokumentation av det granskningsarbete som är relevant för koncerngranskningen.

Om revisorn är förhindrad att bedöma och utvärdera granskningsarbetet, ska han eller hon utföra kompletterande granskningsarbete för dotterföretagen eller vidta andra lämpliga åtgärder. Revisorn ska också underrätta Revisorsinspektionen om hindret. *Lag (2024:350).*

Tillhandahållande av upplysningar m.m.

7 § Bolaget ska ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning som revisorn anser är nödvändig. Bolaget ska lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.

Samma skyldigheter har ett dotterföretag och dess revisor gentemot en revisor i moderbolaget. *Lag (2020:985).*

Hur en revisor utses

8 § En revisor väljs av bolagsstämman.

Om bolaget ska ha flera revisorer, får det i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, ska utses på annat sätt än genom val på bolagsstämma.

Av de revisorer som utses att enbart granska en hållbarhetsrapport, ska minst en väljas av bolagsstämman.

I ett bolag som avses i 2 § 4 lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. får Riksrevisionen utse en eller flera revisorer att delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

I 9, 9 a, 25 och 26 §§ finns bestämmelser om att Bolagsverket i vissa fall ska utse en revisor. *Lag (2024:350).*

Minoritetsrevisor

9 § Bolagsverket ska, efter ansökan från en eller flera aktieägare, utse en revisor som ska delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

Ansökan får göras av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget.

Ansökan får också göras av varje aktieägare, om

1. ett förslag att utse en revisor har behandlats på en bolagsstämma, och
2. ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget eller till minst en tredjedel av de aktier som är företrädare vid stämman har röstat för förslaget.

Ett förslag enligt andra stycket får framställas av en aktieägare på en bolagsstämma där revisorsval ska hållas eller förslaget enligt kallelsen till stämman ska behandlas. *Lag (2020:985).*

9 a § Om ett bolag i ett fall som avses i 1 § andra stycket inte har någon revisor, får en aktieägare föreslå att Bolagsverket ska utse en revisor. I så fall gäller 9 § andra och tredje styckena. *Lag (2013:737).*

9 b § Bolagsverket ska ge bolagets styrelse tillfälle att yttra sig innan verket utser en revisor enligt 9 eller 9 a §. Beslutet ska avse tiden till och med årsstämman under nästa räkenskapsår. *Lag (2020:985).*

Obehörighetsgrunder

10 § Den som är i konkurs eller har fått näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara revisor.

Kompetenskrav

11 § En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

12 § Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor.

En hållbarhetsrapport får granskas endast av en auktoriserad revisor med särskild behörighet för granskning av hållbarhetsrapport.

Bestämmelser om auktoriserade och godkända revisorer finns i revisorslagen (2001:883). *Lag (2024:350).*

13 § Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor, om

1. bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor, eller

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. *Lag (2013:218).*

14 § Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. *Lag (2010:834).*

15 § För ett bolag som omfattas av bestämmelserna i 13 eller 14 § får Bolagsverket besluta att bolaget i stället för en auktoriserad revisor får utse en viss godkänd revisor.

Ett beslut som avses i första stycket får meddelas om den godkända revisorn är revisor i bolaget och det finns särskilda skäl. Vid bedömningen av om det finns särskilda skäl ska revisorns kompetens och erfarenhet av bolaget beaktas särskilt. Beslutet gäller i högst fem år. *Lag (2014:539).*

16 § I andra bolag än de som avses i 13 och 14 §§ ska en auktoriserad revisor utses till revisor, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det vid den bolagsstämma där revisorsval ska ske. *Lag (2013:218).*

Avtalsvillkor om revisorsval

16 a § Ett avtalsvillkor som har till syfte att bolagsstämman ska välja en viss revisor eller en revisor som finns med i en viss förteckning eller liknande är ogiltigt. Detsamma gäller sådana begränsningar i bolagsordningen. *Lag (2016:431).*

Jäv

17 § En person får inte vara revisor om han eller hon

1. äger aktie i bolaget eller ett annat bolag i samma koncern,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller vid bolagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller vid bolagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,
6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
7. står i skuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en skyldighet som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

För andra aktiebolag än sådana som avses i 13 eller 14 § gäller, trots första stycket 4, att en person som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller vid bolagets kontroll däröver får vara revisor, om biträdet avser

- uppgifter som inte utgör en del av bolagets interna kontroll och där utrymmet för bedömningar är begränsat, eller
- avslutandet av den löpande bokföringen.

En person som enligt första eller andra stycket inte får vara revisor i ett moderbolag får inte heller vara revisor i dess dotterbolag. *Lag (2024:344).*

18 § En revisor får vid revisionen eller, i förekommande fall, vid granskningen av hållbarhetsrapporten inte anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor. Om bolaget eller dess moderbolag har anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får revisorn dock anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisionssed. *Lag (2024:350).*

Registrerat revisionsbolag

19 § Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen eller, i förekommande fall, granskningen av en hållbarhetsrapport när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Följande bestämmelser i detta kapitel ska tillämpas på den huvudansvariga:

- 17 och 18 §§ om jäv,
- 40 § om närvaro vid bolagsstämma, och
- 47 och 48 §§ om registrering. *Lag (2024:350).*

Revisor i dotterföretag

20 § Bland revisorerna i ett dotterföretag bör minst en också vara revisor i moderbolaget.

Revisorns mandattid

21 § Uppdraget som revisor gäller till slutet av den första årsstämma som hålls efter det år då revisorn utsågs.

I bolagsordningen får det anges att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i första stycket. Det får också anges att den som utser revisorn får välja mellan de alternativa mandattider som anges i bolagsordningen. Uppdraget ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn utsågs.

Om revisorn i ett bolag vars bolagsordning innehåller alternativa mandattider inte utses för viss tid, ska uppdraget gälla för den kortaste av mandattiderna.

I de fall som avses i 24 § får en ny revisor utses för den tid som återstår av den tidigare revisorns mandattid. *Lag (2016:431).*

21 a § Uppdraget som revisor för ett bolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får gälla högst sju år i följd.

Första stycket gäller inte om revisorn är ett registrerat revisionsbolag. För ett sådant uppdrag finns det bestämmelser i artikel 17.1 andra stycket i EU:s revisorsförordning om att uppdraget får gälla högst tio år i följd. Uppdraget får dock gälla högst

1. tjugo år i följd, under de förutsättningar som anges i artikel 17.4 a och 17.5 i EU:s revisorsförordning, i den ursprungliga lydelsen, eller

2. tjufyra år i följd, under de förutsättningar som anges i artikel 17.4 b och 17.5 i EU:s revisorsförordning, i den ursprungliga lydelsen. *Lag (2016:431).*

Avgång och entledigande i förtid

22 § Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om

1. revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller
2. den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.

Anmälan enligt första stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne. *Lag (2009:565).*

22 a § En revisor som har utsetts av bolagsstämman i ett bolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får entledigas av tingsrätten i den ort där styrelsen har sitt säte om han eller hon är olämplig för uppdraget.

En ansökan om att tingsrätten ska besluta om entledigande får göras av

1. aktieägare vars aktieinnehav i bolaget uppgår till minst fem procent av aktiekapitalet eller aktieägare som innehar minst fem procent av rösterna för samtliga aktier,
2. styrelsen, och
3. Finansinspektionen. *Lag (2016:431).*

23 § En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Han eller hon skall lämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse.

Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller vad som föreskrivs i 33 § andra stycket, 34 och 35 §§ om revisionsberättelse.

23 a § Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta. *Lag (2009:565).*

24 § Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10–17 §§ eller bestämmelser i bolagsordningen hindrar honom eller henne att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses.

Bolagsverkets förordnande av revisor

25 § Efter ansökan ska Bolagsverket utse en revisor när

1. auktoriserad revisor eller godkänd revisor inte är utsedd enligt 12, 13, 14 eller 15 §, trots att detta ska ske,
2. revisorn är obehörig enligt 10 eller 17 § och det inte finns någon behörig revisors-suppleant, eller
3. en bestämmelse i bolagsordningen om antalet revisorer eller om revisorns behörighet inte har följts.

En ansökan enligt första stycket får göras av var och en. Styrelsen är skyldig att göra en ansökan, om det inte snarast möjligt utses en ny revisor genom den som enligt 8 § har rätt att utse revisor. *Lag (2013:737).*

26 § Om bolagsstämman, trots en begäran enligt 16 §, inte har utsett någon auktoriserad revisor och om en aktieägare inom en månad från bolagsstämman ansöker om det hos Bolagsverket, ska Bolagsverket utse en sådan revisor. *Lag (2013:737).*

27 § Bolagsverket ska ge bolagets styrelse tillfälle att yttra sig innan verket beslutar i ett ärende enligt 25 eller 26 §. Förordnandet ska avse tiden till dess en annan revisor har blivit utsedd på föreskrivet sätt.

Vid förordnande enligt 25 § första stycket 2 ska Bolagsverket entlediga den obehöriga revisorn. *Lag (2013:737).*

Revisionsberättelsen

28 § Revisionsberättelsen skall lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före årsstämman.

Revisorn skall på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen.

28 a § Om bolaget har fler än en revisor, ska de lämna en gemensam revisionsberättelse. Det som sägs i 28 § andra stycket om hänvisning till revisionsberättelsen gäller då samtliga revisorer.

Vid oenighet om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning ska varje revisor göra ett sådant uttalande som avses i 31 § första stycket och ange skälen för oenigheten. *Lag (2016:431).*

29 § Revisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgifter om

1. bolagets företagsnamn och organisationsnummer,
2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser,
3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat, och
4. revisorns etableringsort.

Revisionsberättelsen ska vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades. *Lag (2018:1682).*

30 § I revisionsberättelsen skall det anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.

I förekommande fall skall det i revisionsberättelsen även anges

1. om revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,
2. om revisionens inriktning eller omfattning är begränsad, eller
3. om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 31–33 §§.

31 § Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet ska det särskilt anges

1. om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning, och
2. om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om en sådan bolagsstyrningsrapport som avses i 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554). I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en rapport har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar i bolagsstyrningsrapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 årsredovisningslagen, ska berättelsen vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningens övriga delar och i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och peka på vilka slags fel det rör sig om. *Lag (2024:350).*

31 a § Om det finns väsentliga osäkerhetsfaktorer när det gäller händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet, ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande i frågan. *Lag (2016:431).*

32 § Revisionsberättelsen skall innehålla uttalanden om huruvida

1. bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen,
2. bolagsstämman bör besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen, och
3. styrelsen och den verkställande direktören i förekommande fall har upprättat en förteckning enligt 21 kap. 10 § över vissa lån och säkerheter.

Om revisorn anser att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, skall han eller hon anteckna det på årsredovisningen.

33 § Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget.

Om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

34 § I revisionsberättelsen ska revisorn anmärka om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att

1. göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen (2011:1244),
2. anmäla sig för registrering enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen,

ABL

3. lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § eller 37 kap. 4 § skatteförfarandelagen, eller

4. i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen.
Lag (2011:1417).

34 a § Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida bolaget med avseende på det föregående räkenskapsåret var skyldigt att offentliggöra en sådan inkomstskatterapport som avses i lagen (2023:340) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter. Om en sådan skyldighet fanns, ska det av uttalandet även framgå om bolaget har offentliggjort rapporten enligt den lagen.

Revisionsberättelsen behöver dock inte innehålla ett sådant uttalande om bolaget är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554).
Lag (2023:343).

35 § Utöver vad som följer av 29–34 a §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, ska revisorn hänvisa till uppgifterna. *Lag (2023:343).*

35 a § Utöver vad som följer av 31 a och 33 §§ får revisionsberättelsen inte innehålla någon försäkran om bolagets framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt styrelsen eller den verkställande direktören har drivit eller kommer att driva verksamheten.
Lag (2016:431).

35 b § Revisionsberättelsen för ett bolag som ska offentliggöra sin årsredovisning enligt 16 kap. 4 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden ska innehålla ett uttalande om huruvida redovisningen har upprättats i överensstämmelse med 16 kap. 4 a § i den lagen.
Lag (2020:1105).

36 § Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 §, ska en kopia av den fogas till revisionsberättelsen. Även kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 23 a § ska fogas till revisionsberättelsen. *Lag (2009:565).*

37 § Revisorn skall genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket, om revisionsberättelsen innehåller

1. anmärkningar enligt 33 § andra stycket, eller
2. uttalanden om att
 - årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning,
 - sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning inte har lämnats,
 - styrelseledamöterna eller den verkställande direktören inte bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget, eller
 - bolaget inte har fullgjort en skyldighet som avses i 34 § 1–3.

Koncernrevisionsberättelsen

38 § I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 28 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen, 28 a § första stycket första meningen och andra stycket om gemensam revisionsberättelse samt 29 § första stycket 2 och 4 och andra stycket, 30 §,

31 § första och andra styckena, 31 a §, 32 § första stycket 1 och 35–36 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

Koncernrevisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgifter om moderbolagets företagsnamn och organisationsnummer samt om vilket eller vilka normsystem för koncernredovisning som moderbolaget har tillämpat.

På koncernredovisningen ska revisorn göra en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen. Om revisorn anser att koncernbalansräkningen eller koncernresultaträkningen inte bör fastställas, ska också detta antecknas på koncernredovisningen. Om moderbolaget har fler än en revisor, gäller detta samtliga revisorer. *Lag (2024:350).*

ABL

Granskningsberättelse över en hållbarhetsrapport

38 a § I fråga om granskningsberättelsen gäller 28–29 §§ och 30 § första stycket. Det som sägs där om revision, revisionsberättelsen och årsredovisningen ska i stället avse granskning av en hållbarhetsrapport, granskningsberättelsen och hållbarhetsrapporten.

En granskningsberättelse ska utarbetas i enlighet med de standarder som har antagits med stöd av artikel 26a.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2022/2464.

Granskningsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida hållbarhetsrapporten har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning, de standarder som avses i andra stycket samt kraven i artikel 8 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852 av den 18 juni 2020 om inrättande av en ram för att underlätta hållbara investeringar och om ändring av förordning (EU) 2019/2088. *Lag (2024:350).*

Granskningsberättelse över en hållbarhetsrapport för koncernen

38 b § Bestämmelserna i 38 a § gäller även granskningsberättelsen för koncernen. Det som sägs där om revision, revisionsberättelsen och årsredovisningen ska i stället avse granskning av en hållbarhetsrapport för koncernen, granskningsberättelsen för koncernen och hållbarhetsrapporten för koncernen. *Lag (2024:350).*

Erinringar

39 § Om revisorn har framställt en erinran till styrelsen eller den verkställande direktören, ska den antecknas i ett protokoll eller i en annan handling. Handlingen ska lämnas till styrelsen och bolaget ska förvara den på ett betryggande sätt.

Styrelsen ska ta upp erinran till behandling vid ett sammanträde. Sammanträdet ska hållas inom fyra veckor från det att erinran har överlämnats. Om erinran framställs senast i samband med att revisionsberättelsen eller granskningsberättelsen avlämnas till bolaget, ska ett sammanträde alltid hållas före den bolagsstämma där berättelsen läggs fram. *Lag (2024:350).*

Revisorns närvaro vid bolagsstämman

40 § Revisorn har rätt att närvara vid bolagsstämman. Han eller hon är skyldig att närvara, om det med hänsyn till ärendena kan anses nödvändigt.

Revisorns tystnadsplikt

41 § Revisorn får inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.

Åtgärder vid misstanke om brott

42 § En revisor ska vidta de åtgärder som anges i 43 och 44 §§, om han eller hon finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt någon av följande bestämmelser:

1. 9 kap. 1, 3 och 9 §§, 10 kap. 1, 3, 4 och 5 §§ samt 11 kap. 1, 2, 4 och 5 §§ brottsbalken,

2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69), och

3. 3–5 §§ och, om brottet inte är ringa, 7 § lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott.

En revisor ska även vidta de åtgärder som anges i 43 och 44 §§, om han eller hon finner att det kan misstänkas att någon inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt 10 kap. 5 a–5 e §§ brottsbalken.

Om revisorn finner att en misstanke av det slag som avses i första eller andra stycket bör föranleda honom eller henne att lämna uppgifter enligt 4 kap. 3 och 6 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, ska dock åtgärder enligt 43 och 44 §§ inte vidtas. *Lag (2017:649).*

43 § En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 42 § ska utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser.

Någon underrättelse behöver dock inte lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. *Lag (2009:76).*

44 § Senast fyra veckor efter det att styrelsen har underrättats enligt 43 § första stycket ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på.

Första stycket gäller inte om

1. den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpits,

2. det misstänkta brottet redan har anmälts till Polismyndigheten eller åklagare, eller

3. det misstänkta brottet är obetydligt.

I de fall som avses i 43 § andra stycket ska revisorn, om anmälan om det misstänkta brottet inte redan har lämnats till Polismyndigheten eller åklagare, utan oskäligt dröjsmål lämna en sådan handling som anges i första stycket.

När den handling som anges i första stycket har lämnats, ska revisorn genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag. *Lag (2014:602).*

Revisorns upplysningsplikt gentemot bolagsstämman

45 § Revisorn är skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som stämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget.

Revisorns upplysningsplikt gentemot medrevisor m.fl.

46 § Revisorn är skyldig att lämna en medrevisor, en ny revisor, en lekmanarevisor, en särskild granskare och, om bolaget är försatt i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Revisorn i ett aktiebolag som omfattas av 2 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, regionen eller i sådana kommunalförbund som kommunen eller regionen ingår i.

Revisorn i ett aktiebolag i vilket staten äger samtliga aktier är skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till Riksrevisionen. *Lag (2019:920).*

ABL

Registrering

47 § Bolaget ska för registrering i aktiebolagsregistret anmäla vem som har utsetts till revisor. Anmälan behöver inte göras om revisorn har utsetts av Bolagsverket.

Anmälan ska innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, ska även hemvisten anges. Anmälan ska vidare innehålla uppgift om revisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, ska anmälan även innehålla uppgift om bolagets organisationsnummer eller något annat identifieringsnummer och om vem som är huvudansvarig för revisionen respektive granskningen av en hållbarhetsrapport.

Rätt att göra anmälan har även den som anmälan gäller. *Lag (2024:350).*

48 § Anmälan enligt 47 § skall göras första gången när bolaget enligt 2 kap. 22 § anmäls för registrering och därefter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller skall anmälas för registrering.

10 kap. Allmän och särskild granskning

Allmän granskning

När en lekmannarevisor får utses

1 § Om inte annat föreskrivs i bolagsordningen, får det i ett aktiebolag utses en eller flera personer (*lekmannarevisorer*) att utföra sådan granskning som anges i 3 §.

Bestämmelserna i denna lag om revisorer är inte tillämpliga på lekmannarevisorer.

Suppleant för lekmannarevisor

2 § För en lekmannarevisor får utses en eller flera suppleanter. Bestämmelserna i denna lag om lekmannarevisor gäller i tillämpliga delar även suppleant.

Lekmannarevisorns uppgifter

3 § Lekmannarevisorn skall granska om bolagets verksamhet sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll är tillräcklig. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god sed vid detta slag av granskning kräver.

4 § Lekmannarevisorn skall följa bolagsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god sed.

5 § Lekmannarevisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en granskningsrapport till bolagsstämman. Bestämmelser om rapportens innehåll och den tidpunkt då den skall lämnas till bolagets styrelse finns i 13 §.

6 § Lekmannarevisorn får inte underteckna en sådan revisionsberättelse som avses i 9 kap. 5 §.

Tillhandahållande av upplysningar m.m.

7 § Bolaget ska ge lekmannarevisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning som lekmannarevisorn anser är nödvändig. Bolaget ska lämna de upplysningar och den hjälp som lekmannarevisorn begär

Samma skyldigheter har ett dotterföretag samt dess revisor och lekmannarevisor gentemot en lekmannarevisor i moderbolaget. *Lag (2020:985).*

Hur en lekmannarevisor utses

8 § En lekmannarevisor väljs av bolagsstämman, om inte bolagsordningen innehåller bestämmelser om att lekmannarevisorn skall utses på något annat sätt.

Obehörighetsgrunder

9 § Den som är underärig eller i konkurs eller har fått näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara lekmannarevisor.

Jäv

10 § En person får inte vara lekmannarevisor om han eller hon

1. äger aktie i bolaget eller ett annat bolag i samma koncern,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller vid bolagets kontroll däröver,

3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,

4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller vid bolagets kontroll däröver,

5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,

6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

7. står i skuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en skyldighet som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

För andra aktiebolag än sådana som avses i 9 kap. 13 eller 14 § gäller, trots första stycket

4, att en person som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller vid bolagets kontroll däröver får vara revisor, om biträdet avser

– uppgifter som inte utgör en del av bolagets interna kontroll och där utrymmet för bedömningar är begränsat, eller

– avslutandet av den löpande bokföringen.

En person som enligt första eller andra stycket inte får vara lekmannarevisor i ett moderbolag får inte heller vara lekmannarevisor i dess dotterbolag. *Lag (2024:344).*

11 § En lekmannarevisor får vid granskningen av bolaget inte anlita någon som enligt 10 § inte är behörig att vara lekmannarevisor. Om bolaget eller dess moderbolag har anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får lekmannarevisorn dock vid granskningen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god sed.

Avgång

12 § Ett uppdrag som lekmannarevisor upphör, om lekmannarevisorn eller den som har utsett lekmannarevisorn anmäler att uppdraget skall upphöra. Anmälan skall göras hos sty-

relsen. Om en lekmannarevisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, skall lekmannarevisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

Granskningsrapporten

13 § Granskningsrapporten skall lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före årsstämman.

I rapporten skall lekmannarevisorn uttala sig om sådana förhållanden som avses i 3 § och om sådana förhållanden som han eller hon har varit skyldig att granska enligt 4 §. Om lekmannarevisorn finner anledning till anmärkning mot någon styrelseledamot eller mot den verkställande direktören, skall han eller hon upplysa om detta i rapporten och lämna uppgift om anledningen till anmärkningen.

Lekmannarevisorn får i granskningsrapporten även lämna andra upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om.

14 § Granskningsrapporten skall hållas tillgänglig för och sändas till aktieägarna på det sätt som anges i 7 kap. 25 § samt läggas fram på årsstämman.

Om bolagets verksamhet är reglerad i lag eller annan författning eller om staten som ägare eller genom tillskott av anslagsmedel eller genom avtal eller på något annat sätt har ett bestämmande inflytande över verksamheten, skall granskningsrapporten hållas tillgänglig hos bolaget för samtliga som vill ta del av den.

Lekmannarevisorns närvaro vid bolagsstämma

15 § Lekmannarevisorn har rätt att närvara vid bolagsstämma. Han eller hon är skyldig att närvara, om det med hänsyn till ärendena kan anses nödvändigt.

Lekmannarevisorns tystnadsplikt

16 § Lekmannarevisorn får inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som lekmannarevisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.

Lekmannarevisorns upplysningsplikt gentemot bolagsstämman

17 § Lekmannarevisorn är skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som bolagsstämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget.

Lekmannarevisorns upplysningsplikt gentemot revisor m.fl.

18 § Lekmannarevisorn är skyldig att lämna bolagets revisor, en annan lekmannarevisor, en särskild granskare och, om bolaget är försatt i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

Lekmannarevisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Lekmannarevisorn i ett aktiebolag som omfattas av 2 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, regionen eller i sådana kommunalförbund som kommunen eller regionen ingår i. *Lag (2019:920).*

Registrering

19 § Bolaget skall för registrering i aktiebolagsregistret anmäla vem som har utsetts till lekmannarevisor.

ABL

Anmälan skall innehålla uppgift om lekmannarevisorns postadress. Om postadressen avviker från lekmannarevisorns hemvist, skall även hemvistet anges. Anmälan skall vidare innehålla uppgift om lekmannarevisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelse-datum.

Rätt att göra anmälan har även den som anmälan gäller.

20 § Anmälan enligt 19 § skall göras så snart lekmannarevisorn har utsetts och därefter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller skall anmälas för registrering.

Särskild granskning

Vad särskild granskning är

21 § Bolagsverket ska, efter ansökan från en eller flera aktieägare, utse en särskild granskare. Granskaren ska utföra en särskild granskning som får avse.

1. bolagets eller ett dotterföretags förvaltning och räkenskaper under en viss förfluten tid, och

2. vissa åtgärder eller förhållanden i bolaget eller ett dotterföretag.

Granskningen får som längst omfatta tiden fram till den tidpunkt då ansökan kom in till Bolagsverket.

En granskning som avser ett dotterföretag får enbart omfatta förhållanden som har betydelse för moderbolaget. *Lag (2020:985).*

Ansökan om särskild granskning

22 § En ansökan enligt 21 § får göras av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget.

Ansökan får också göras av varje aktieägare, om

1. ett förslag att utse en särskild granskare har behandlats på en bolagsstämma, och

2. ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget eller till minst en tredjedel av de aktier som är företrädade vid stämman har röstat för förslaget.

Ett förslag enligt andra stycket får framställas av en aktieägare på en ordinarie bolagsstämma eller en bolagsstämma där ärendet enligt kallelsen till stämman ska behandlas. *Lag (2020:985).*

23 § I en ansökan till Bolagsverket om särskild granskning ska det anges vad som ska granskas och vilken tidsperiod som granskningen ska avse. Detsamma gäller ett förslag på en bolagsstämma om särskild granskning.

Bolagsverket ska ge bolagets styrelse tillfälle att yttra sig innan en särskild granskare utses. *Lag (2020:985).*

Den särskilda granskaren och hans eller hennes arbete

24 § Den som utses till särskild granskare ska vara oberoende i förhållande till aktieägarna och bolaget samt i övrigt lämplig för uppdraget.

Vidare ska följande bestämmelser tillämpas på en särskild granskare:

- 7 § om tillhandahållande av upplysningar m.m.,

- 9 § om obehörighetsgrunder,

- 10 och 11 §§ om jäv,

- 15 § om närvaro vid bolagsstämma,

- 17 och 18 §§ om upplysningsplikt, och

- 9 kap. 19 § om registrerat revisionsbolag. *Lag (2020:985).*

Den särskilda granskarens tystnadsplikt

25 § Den särskilda granskaren får inte obehörigen lämna upplysningar till en enskild aktieägare eller till någon utomstående om sådana angelägenheter för bolaget eller ett dotterföretag som den särskilda granskaren får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget eller dotterföretaget. *Lag (2020:985).*

26 § Den särskilda granskaren ska lämna ett yttrande över sin granskning. Yttrandet ska tillhandahållas aktieägarna på det sätt som anges i 7 kap. 25 § och läggas fram på en bolagsstämma.

Den som inte längre är aktieägare har samma rätt att ta del av yttrandet som en aktieägare, om han eller hon

1. var upptagen i röstlängden för den bolagsstämma där frågan om att utse en särskild granskare behandlades, eller

2. ansökte hos Bolagsverket om att utse en särskild granskare. *Lag (2020:985).*

Den särskilda granskarens ersättning

27 § Bolaget ska svara för ersättningen till den särskilda granskaren. Om den särskilda granskaren begär det ska bolaget ställa säkerhet för ersättningen. *Lag (2020:985).*

28 § Om någon del av den särskilda granskningen har varit uppenbart obehövlig och en aktieägare som har ansökt hos Bolagsverket om att en särskild granskare ska utses har insett eller borde ha insett detta, ska han eller hon ersätta bolaget för dess kostnader i den delen. Om flera aktieägare är ersättningsskyldiga svarar de solidariskt med varandra för kostnaderna.

Om den särskilda granskaren bedömer att det finns en ersättningsskyldighet för någon eller några aktieägare, ska den särskilda granskaren uttala sig om detta i sitt yttrande.

Denna paragraf gäller inte i fråga om publika aktiebolag. *Lag (2020:985).*

11 kap. Ökning av aktiekapitalet, utgivande av nya aktier, upptagande av vissa penninglån, m.m.

Ökning av aktiekapitalet och utgivande av nya aktier

De olika formerna för ökning av aktiekapitalet

1 § Bolagets aktiekapital kan ökas på något av följande sätt.

1. Aktiekapitalet tillförs belopp genom fondemission. Bestämmelser om detta finns i 12 kap.

2. Nya aktier tecknas mot betalning enligt beslut om nyemission av aktier. Bestämmelser om detta finns i 13 kap.

3. Nya aktier tecknas mot betalning med utnyttjande av teckningsoptioner som bolaget har gett ut. Bestämmelser om detta finns i 14 kap.

4. Nya aktier lämnas i utbyte mot konvertibler som bolaget har gett ut. Bestämmelser om detta finns i 15 kap.

Beslutsordning

2 § Beslut om fondemission, nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler (*emissionsbeslut*) fattas av bolagsstämman. Beslut om nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler kan dessutom fattas av styrelsen enligt 13 kap. 31–38 §§, 14 kap. 24–31 §§ och 15 kap. 29–36 §§.

ABL

Om ett förslag till emissionsbeslut inte skulle vara förenligt med bolagsordningen, skall beslut om nödvändiga ändringar av denna fattas innan stämman beslutar i frågan om emission.

3 § Ett emissionsbeslut får inte fattas förrän bolaget har registrerats.

Definitioner

4 § I denna lag betyder

emissionsbevis: fondaktierätsbevis och teckningsrätsbevis,

fondaktie: en ny aktie som ges ut i samband med en fondemission,

fondaktierätt: aktieägars rätt enligt 12 kap. 2 § till fondaktie,

fondaktierätsbevis: ett bevis om fondaktierätt,

teckningsrätt: aktieägars företrädesrätt enligt 13 kap. 1 §, 14 kap. 1 § och 15 kap. 1 § till teckning av nya aktier, teckningsoptioner eller konvertibler,

teckningsrätsbevis: ett bevis om teckningsrätt,

konvertibel: en skuldförbindelse som har getts ut av ett aktiebolag mot vederlag och som ger innehavaren, viss man eller viss man eller order rätt eller skyldighet att helt eller delvis byta sin fordran mot aktier i bolaget,

konvertering: utbyte av konvertibel mot nya aktier,

teckningsoption: en utfästelse som har gjorts av ett aktiebolag om rätt att teckna nya aktier i bolaget mot betalning i pengar,

teckningsoptionsbevis: ett bevis som ger innehavaren, viss man eller viss man eller order rätt att teckna nya aktier i bolaget mot betalning i pengar.

Utfärdande av emissionsbevis

5 § I ett aktiebolag som inte är avstämningsbolag ska bolaget på begäran av en aktieägare med fondaktierätt eller teckningsrätt utfärda emissionsbevis för de gamla aktierna. I ett sådant bevis ska det anges hur många bevis som ska lämnas för varje ny aktie, konvertibel eller teckningsoption. Beviset ska lämnas ut till aktieägaren mot uppvisande av det aktiebrev på vilket fondaktierätten eller teckningsrätten grundas. Det ska antecknas på aktiebrevet att emissionsbevis har utfärdats.

Emissionsbevis behöver inte utfärdas om

1. emissionen innebär att varje gammal aktie berättigar till en ny aktie, konvertibel eller teckningsoption, eller

2. en kupong som hör till ett aktiebrev får användas som emissionsbevis.

Första stycket tillämpas också när en innehavare av teckningsoptioner eller konvertibler har rätt till teckning av nya aktier, teckningsoptioner eller konvertibler.

Av 4 kap. 5 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och konfööring av finansiella instrument framgår att emissionsbevis eller teckningsoptionsbevis inte får utfärdas för aktier eller andra finansiella instrument som har registrerats enligt den lagen. Lag (2016:60).

Undertecknande av emissionsbevis m.m.

6 § Emissionsbevis, konvertibler som har getts ut i form av skuldebrev samt teckningsoptionsbevis skall undertecknas av styrelsen eller, enligt styrelsens bemyndigande, av ett värdepappersinstitut. Namnteckningen får återges genom tryckning eller på annat liknande sätt. Bestämmelsen i 1 kap. 13 § skall inte tillämpas.

Överlåtelse och pantsättning av emissionsbevis m.m.

7 § Överläts eller pantsätts emissionsbevis eller teckningsoptionsbevis, skall bestämmelserna om skuldebrev i 13, 14 och 22 §§ lagen (1936:81) om skuldebrev tillämpas. Härvid skall beviset anses vara ett skuldebrev ställt till innehavaren, om det har ställts till innehavaren, och i övrigt anses vara ett skuldebrev ställt till viss man eller order.

Registrering av fondaktierätter och teckningsrätter i avstämningsbolag

8 § I ett avstämningsbolag ska fondaktierätter och teckningsrätter registreras i avstämningsregister.

Om bolaget har tillförsäkrat innehavare av teckningsoptioner eller konvertibler rätt till teckning av nya aktier, teckningsoptioner eller konvertibler och teckningsoptionerna eller konvertiblerna har registrerats i avstämningsregister, ska också rätten till teckning registreras på samma sätt. *Lag (2016:60).*

Försäljning av överskjutande fondaktierätter och teckningsrätter

9 § I ett emissionsbeslut får det bestämmas att överskjutande fondaktierätter och teckningsrätter skall säljas genom bolagets försorg. Vid fondemission skall försäljningen avse varje aktieägares fondaktierätt som inte motsvarar en hel fondaktie. Vid nyemission av aktier, emission av teckningsoptioner och emission av konvertibler skall försäljningen avse varje aktieägares teckningsrätt som inte motsvarar en hel ny aktie, teckningsoption eller konvertibel.

Försäljningen skall verkställas av ett värdepappersinstitut. Betalningen för sålda fondaktierätter och teckningsrätter skall, efter avdrag för försäljningskostnaderna, fördelas mellan dem som enligt 12 kap. 2 §, 13 kap. 1 §, 14 kap. 1 § eller 15 kap. 1 § skulle ha varit berättigade att få respektive teckna de nya aktierna, teckningsoptionerna eller konvertiblerna.

Rätt till utdelning på nya aktier

10 § Nya aktier medför rätt till utdelning enligt vad som har bestämts i emissionsbeslutet. Beslutet får dock inte innebära att rätten till utdelning inträder senare än för räkenskapsåret efter det år då ökningen av aktiekapitalet har registrerats.

Utdelning på nya aktier får inte betalas ut förrän ökningen av aktiekapitalet har registrerats.

Vissa lån

11 § Ett beslut om att bolaget skall ta upp ett lån skall fattas av bolagsstämman eller, efter bolagsstämmans bemyndigande, av styrelsen, om storleken av den ränta som skall löpa på lånet eller det belopp som skall återbetalas skall öka om bolagets vinst eller utdelningen till aktieägarna ökar.

Ett bemyndigande enligt första stycket får inte sträcka sig längre än till nästa årsstämma. *Lag (2007:317).*

12–20 §§ har upphävts genom lag (2005:836).

12 kap. Fondemission**Innebörden av fondemission**

1 § Vid fondemission ökas aktiekapitalet genom att

1. belopp överförs från den bundna överkursfonden, uppskrivningsfonden, reservfonden, fonden för utvecklingsutgifter eller fritt eget kapital enligt den senast fastställda balansräkningen, eller

2. värdet av en anläggningstillgång skrivs upp.

Vid beräkning av utrymmet för fondemission enligt första stycket 1 ska ändringar i det bundna egna kapitalet och värdeöverföringar som har skett efter balansdagen beaktas.

En fondemission kan ske med eller utan utgivande av nya aktier. *Lag (2020:985).*

Rätt till fondaktier

2 § Vid fondemission där nya aktier ges ut har aktieägarna rätt till dessa i förhållande till det antal aktier de förut äger, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Om bolaget har aktier av olika slag som skiljer sig åt i fråga om rätt till andel i bolagets tillgångar eller vinst, har aktieägarna rätt till nya aktier i enlighet med vad som anges i bolagsordningen enligt 4 kap. 4 §.

Om bolaget har aktier av olika slag utan sådan åtskillnad mellan aktieslagen som anges i andra stycket och de nya aktierna skall vara av samma slag som de befintliga aktierna, skall nya aktier ges ut i förhållande till det antal aktier av samma slag som finns sedan tidigare. Därvid skall de gamla aktierna ge rätt till nya aktier av samma slag i förhållande till sin andel i aktiekapitalet.

Hur en fondemission beslutas

Förslaget till beslut

3 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om fondemission, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut enligt bestämmelserna i 4–7 §§.

4 § I förslaget till beslut om fondemission ska följande anges:

1. det belopp som aktiekapitalet ska ökas med,
2. om nya aktier ska ges ut i samband med ökningen av aktiekapitalet, och
3. i vilken utsträckning det belopp som aktiekapitalet ska ökas med ska tillföras aktiekapitalet
 - a. från fritt eget kapital,
 - b. från den bundna överkursfonden,
 - c. från uppskrivningsfonden,
 - d. från reservfonden
 - e. från fonden för utvecklingsutgifter, eller
 - f. genom uppskrivning av värdet på en anläggningstillgång. *Lag (2020:985).*

5 § Om nya aktier skall ges ut i samband med fondemissionen, skall förslaget till beslut om fondemission också innehålla uppgifter om

1. hur många nya aktier som varje gammal aktie skall ge rätt till,
2. från vilken tidpunkt de nya aktierna skall ge rätt till utdelning, och
3. de nya aktiernas aktieslag, om det i bolaget finns eller kan ges ut aktier av olika slag.

6 § I förekommande fall skall förslaget till beslut om fondemission också innehålla uppgift om

1. huruvida förbehåll enligt 4 kap. 6, 8, 18 eller 27 § eller 20 kap. 31 § som gäller för gamla aktier i bolaget skall gälla även beträffande de nya aktierna,
2. att kuponger som hör till aktiebrevens skall användas som fondaktierettsbevis,
3. att överskjutande fondaktierätter skall säljas enligt 11 kap. 9 §, och
4. avstämningsdagen, om bolaget är avstämningsbolag.

Avstämningsdagen får inte bestämmas så att den infaller innan beslutet om fondemission har registrerats.

Om emissionsbeslutet förutsätter ändring av bolagsordningen, skall också detta anges i förslaget.

Kompletterande information

7 § Om årsredovisningen inte skall behandlas på bolagsstämman, skall följande handlingar fogas till förslaget enligt 3 §:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna, försedd med en anteckning om bolagsstämmans beslut om bolagets vinst eller förlust,
2. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,
3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning vilka har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades, samt
4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknat av bolagets revisor.

Tillhandahållande av förslag till beslut m.m.

8 § Styrelsen ska hålla förslaget enligt 3 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 7 §, tillgängligt för aktieägarna under minst två veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om fondemission ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska läggas fram på stämman.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller 14 § i stället för denna paragraf. *Lag (2010:1516)*.

Bolagsstämmans beslut

9 § Ett beslut om fondemission skall innehålla de uppgifter som framgår av 4 §, 5 § och 6 § första stycket.

Registrering av emissionsbeslutet

10 § Beslutet om fondemission ska genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret. Aktiekapitalet är ökat när beslutet har registrerats.

Efter registreringen ska nya aktier genast föras in i aktieboken.

I avstämningsbolag ska anmälan genast göras till den värdepapperscentral som för avstämningsregister för bolaget om att emissionen har registrerats. *Lag (2016:60)*.

Försäljning av fondaktie

11 § Om något behörigt anspråk på en fondaktie inte har framställts inom fem år från registreringen av emissionsbeslutet, får styrelsen sälja aktien enligt bestämmelserna i 12 och 13 §§.

12 § Styrelsen skall uppmana den som har rätt till en fondaktie att ta ut den inom ett år. Den berättigade skall underrättas om att han eller hon annars förlorar aktien. Uppmaningen får inte göras förrän den tid som anges i 11 § har löpt ut.

Styrelsen skall anses ha uppfyllt sin skyldighet enligt första stycket om uppmaningen har skickats till den berättigades postadress med rekommenderat brev. Om den berättigades postadress inte är känd för bolaget, skall bolaget anses ha uppfyllt sin skyldighet, om uppmaningen har kungjorts i

1. Post- och Inrikes Tidningar, och

2. den eller de ortstidningar – eller, i publika aktiebolag, den rikstäckande dagstidning – som styrelsen bestämmer.

13 § Om det inte har kommit in någon anmälan inom ett år från uppmaningen enligt 12 §, får aktien säljas genom ett värdepappersinstitut. Den som visar upp ett aktiebrev eller lämnar ett fondaktierättsbevis eller på något annat sätt styrker sin rätt, skall få ut sin andel av försäljningssumman efter avdrag för kostnaderna för uppmaningen och försäljningen. Belopp som inte har lyfts inom fyra år från försäljningen tillfaller bolaget.

Särskilda bestämmelser om tillhandahållande av förslag till beslut m.m. i vissa publika aktiebolag

14 § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska styrelsen hålla förslaget enligt 3 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 7 §, tillgängligt för aktieägarna under minst tre veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om fondemission ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats under minst tre veckor närmast före stämman och dagen för stämman. De ska vidare läggas fram på stämman.

Lag (2010:1516).

13 kap. Nyemission av aktier

Företrädesrätt

1 § Vid emission enligt detta kapitel har aktieägarna företrädesrätt till de nya aktierna i förhållande till det antal aktier de äger.

Första stycket gäller inte, om

1. aktierna skall betalas med apportegendom, eller
2. företrädesrätten skall regleras på annat sätt till följd av
 - a. sådana föreskrifter i bolagsordningen som avses i 4 kap. 3 §,
 - b. villkor som har meddelats vid en tidigare emission av teckningsoptioner eller vid en tidigare emission av konvertibler, eller
 - c. bestämmelser i emissionsbeslutet.

Aktier som bolaget självt eller dess dotterföretag innehar ger inte någon företrädesrätt.

2 § Ett beslut av bolagsstämman enligt 1 § andra stycket 2 c om att avvika från aktieägarnas företrädesrätt är giltigt endast om det har biträttats av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädade vid stämman.

Hur en nyemission beslutas

Upprättande av förslag

3 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om nyemission av aktier, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut enligt bestämmelserna i 4–8 §§.

Förslagets innehåll

4 § I förslaget enligt 3 § ska följande anges:

1. det belopp eller högsta belopp som bolagets aktiekapital ska ökas med, eller det lägsta och högsta beloppet för ökningen,

2. det antal aktier, högsta antal aktier eller lägsta och högsta antal aktier som ska ges ut,
3. det belopp som ska betalas för varje ny aktie (teckningskursen),
4. den rätt att teckna aktier som aktieägarna eller någon annan ska ha,
5. den tid inom vilken aktieteckning ska ske,
6. den fördelningsgrund som styrelsen ska tillämpa för aktier som inte tecknas med företrädesrätt,

7. den tid inom vilken aktierna ska betalas eller, i förekommande fall, att teckning ska ske genom betalning enligt 13 § tredje stycket, och

8. från vilken tidpunkt de nya aktierna ska ge rätt till utdelning.

Uppgifter som avses i första stycket 1–3 behöver inte anges i förslaget, om det föreslås att stämman ska besluta om ett sådant bemyndigande som avses i 5 § första stycket 8.

Teckningskursen enligt första stycket 3 får inte understiga de tidigare aktiernas kvotvärde. I bolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet får dock teckningskursen vara lägre, om ett belopp som motsvarar skillnaden mellan teckningskursen och aktiernas kvotvärde tillförs aktiekapitalet genom överföring från bolagets eget kapital i övrigt eller genom uppskrivning av värdet av anläggningstillgångar. En sådan överföring eller uppskrivning ska ske innan beslutet om nyemission registreras. Om teckningskursen överstiger de tidigare aktiernas kvotvärde, ska det anges i förslaget hur det överstigande beloppet ska fördelas mellan den bundna överkursfonden och den fria överkursfonden.

Om förslaget enligt första stycket 4 innebär en avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt, ska skälen till avvikelsen och grunderna för teckningskursen anges i förslaget eller i en bifogad handling.

Teckningstiden enligt första stycket 5 får inte understiga två veckor, om aktieägarna ska ha företrädesrätt till de nya aktierna. I bolag som inte är avstämningsbolag räknas denna tid från det att underrättelse enligt 12 § har skett eller, om samtliga aktieägare har varit företrädare på den stämma som har beslutat om emissionen, från beslutet. I avstämningsbolag räknas tiden från avstämningsdagen. *Lag (2020:985).*

5 § Förslaget enligt 3 § ska i förekommande fall innehålla uppgifter om

1. de nya aktiernas aktieslag, om det i bolaget finns eller kan ges ut aktier av olika slag,
2. huruvida ett förbehåll enligt 4 kap. 6, 8, 18 eller 27 § eller 20 kap. 31 § som gäller för gamla aktier i bolaget ska gälla för de nya aktierna,
3. att kuponger som hör till aktiebrevens ska användas som emissionsbevis,
4. att överskjutande teckningsrätter ska säljas enligt 11 kap. 9 §,
5. avstämningsdagen, om bolaget är ett avstämningsbolag och aktieägare ska ha företrädesrätt att delta i emissionen,
6. att nya aktier ska betalas med apportegendom eller i annat fall på villkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5 eller att en aktie ska tecknas med kvittningsrätt,
7. övriga särskilda villkor för aktieteckning, och
8. bemyndigande för styrelsen eller den som styrelsen utser inom sig att innan teckningstiden börjar löpa besluta om
 - vilket belopp som bolagets aktiekapital ska ökas med,
 - det antal aktier som ska ges ut,
 - teckningskursen enligt 4 § första stycket 3, och
 - hur, för det fall att teckningskursen överstiger de tidigare aktiernas kvotvärde, det överstigande beloppet ska fördelas mellan den bundna överkursfonden och den fria överkursfonden.

Om emissionsbeslutet förutsätter ändring av bolagsordningen, ska också detta anges.

Avstämningsdagen får inte sättas tidigare än en vecka från dagen för beslutet.

ABL

I fråga om apportegendom gäller 2 kap. 6 §.

Ett bemyndigande som avses i första stycket 8 får lämnas endast om aktierna ska tas upp till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Om bolaget är ett avstämningsbolag och aktieägare ska ha företrädesrätt att delta i emissionen, ska bemyndigandet utformas så att villkoren beslutas senast den dag som infaller fem vardagar före avstämningsdagen.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 39 §. *Lag (2020:985).*

Kompletterande information

6 § Om årsredovisningen inte skall behandlas på bolagsstämman, skall följande handlingar fogas till förslaget enligt 3 §:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna, försedd med en anteckning om bolagsstämmans beslut om bolagets vinst eller förlust,
2. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,
3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning, vilka har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades, och
4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknat av bolagets revisor.

Uppgifter om apportegendom och kvittning

7 § Förslaget enligt 3 § skall kompletteras med en redogörelse för de omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av

1. värdet på apportegendom,
2. emissionsvillkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5, eller
3. emissionsvillkor om kvittningsrätt.

Redogörelsen skall ha det innehåll som anges i 2 kap. 7 och 9 §§.

Innebär förslaget att en aktie skall kunna tecknas av någon som har en fordran på bolaget med rätt för denne att betala för vad han eller hon tecknar genom kvittning mot fordringen, skall det av redogörelsen framgå vem som är fordringsägare, fordringens belopp samt hur stort belopp av fordringen som får kvittas.

Revisorsgranskning

8 § Redogörelsen enligt 7 § ska granskas av en eller flera revisorer. Ett yttrande över granskningen, undertecknat av revisorn eller revisorerna, ska fogas till förslaget enligt 3 §. Yttrandet ska, såvitt gäller värdet på egendom och emissionsvillkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5, ha det innehåll som anges i 2 kap. 19 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket. I förekommande fall ska revisorn lämna motsvarande upplysningar om emissionsvillkor om kvittning.

En revisor som avses i första stycket ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, ska revisorn utses av bolagsstämman. Om någon särskild revisor inte är utsedd, ska granskningen i stället utföras av bolagets revisor.

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt första stycket gäller 9 kap. 7, 40, 45 och 46 §§.

Denna paragraf gäller inte om aktiekapitalet ökas för att de nyemitterade aktierna ska användas som vederlag till aktieägarna i ett överlåtande bolag vid fusion eller delning. *Lag (2011:1046).*

Tillhandahållande av förslag till beslut m.m.

9 § Styrelsen ska hålla förslaget enligt 3 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 6–8 §§, tillgängligt för aktieägarna under minst två veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om nyemission ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska läggas fram på stämman.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller 39 a § i stället för denna paragraf. *Lag (2010:1516)*.

Kallelsens innehåll

10 § Kallelsen till den bolagsstämma som skall pröva förslaget enligt 3 § skall innehålla uppgift om den rätt att teckna aktier som aktieägarna eller annan skall ha. Om aktieägarna inte skall ha företrädesrätt i förhållande till det antal aktier de äger eller enligt vad som föreskrivs i bolagsordningen, skall förslagets huvudsakliga innehåll anges. *Lag (2007:317)*.

Bolagsstämmans beslut

11 § Bolagsstämmans beslut om nyemission av aktier skall innehålla de uppgifter som framgår av 4 § första och andra styckena samt 5 § första stycket.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 39 §.

Underrättelse

12 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall ett beslut enligt 11 § genast sändas till aktieägare, vars postadress är känd för bolaget, om aktieägaren skall ha företrädesrätt att delta i emissionen. Detsamma gäller beslut som med stöd av stämmans bemyndigande har fattats av styrelsen eller den som styrelsen inom sig har utsett.

Underrättelse enligt första stycket behövs inte, om samtliga aktieägare har varit företrädare vid den bolagsstämma som har beslutat om emissionen.

Aktieteckning*Hur nya aktier ska tecknas*

13 § Teckning av nya aktier med anledning av ett beslut om nyemission av aktier ska ske på en teckningslista som innehåller emissionsbeslutet. En kopia av bolagsordningen och, i förekommande fall, kopior av de handlingar som anges i 6–8 §§ ska vara fogade till teckningslistan eller hållas tillgängliga för aktietecknare på en plats som anges i listan.

Teckning får i stället ske i stämmans protokoll, om alla aktierna tecknas av dem som är berättigade till det vid den stämma där emissionsbeslutet fattas.

I emissionsbeslutet får det bestämmas att teckning i fråga om hela eller en viss del av emissionen i stället ska ske genom betalning. I så fall ska beslutet samt en kopia av bolagsordningen och, i förekommande fall, kopior av de handlingar som anges i 6–8 §§ hållas tillgängliga för tecknarna hos bolaget. *Lag (2014:539)*.

Verkan av att teckning inte sker på rätt sätt

14 § En aktieteckning som har gjorts på annat sätt än som anges i 13 § kan göras gällande endast om emissionsbeslutet registreras utan att aktietecknaren dessförinnan har anmält felet hos Bolagsverket.

Verkan av att aktier har tecknats med avvikande villkor

15 § Om en aktie har tecknats med villkor som inte stämmer överens med emissionsbeslutet, är teckningen ogiltig. Har ogiltigheten inte anmälts hos Bolagsverket innan emissionsbeslutet har registrerats, är dock aktietecknaren bunden av teckningen men kan inte åberopa villkoret.

Verkan av att villkor för aktieteckning inte har uppfyllts

16 § Efter registreringen av emissionsbeslutet kan en aktietecknare inte som grund för att aktieteckningen är ogiltig åberopa att ett villkor i beslutet inte har uppfyllts.

Otillräcklig teckning m.m.

17 § Om det i emissionsbeslutet har bestämts ett visst belopp eller ett visst lägsta belopp som bolagets aktiekapital skall ökas med, upphör beslutet att gälla, om beloppet inte tecknas inom teckningstiden.

Om ett emissionsbeslut upphör att gälla enligt första stycket, gäller detta också beslut om en sådan ändring av bolagsordningen som förutsätter att aktiekapitalet ökas.

Upphör emissionsbeslutet att gälla, skall belopp som har betalats för tecknade aktier genast betalas tillbaka jämte ränta enligt 2 § andra stycket och 5 § räntelagen (1975:635). Detsamma gäller om en aktieteckning av annat skäl inte är bindande.

Tilldelning av aktier

18 § När teckningen enligt 13 § har avslutats, ska styrelsen besluta om tilldelning till aktietecknarna. Anser styrelsen att någon teckning är ogiltig, ska tecknaren genast underrättas om detta.

Tilldelade aktier ska genast föras in i aktieboken.

I avstämningsbolag ska anmälan genast göras till den värdepapperscentral som för avstämningsregister för bolaget om att styrelsen har fattat beslut om tilldelning.
Lag (2016:60).

Betalning av aktierna

Vad som längst skall betalas för tecknade aktier

19 § Betalningen för en aktie får inte understiga de tidigare aktiernas kvotvärde, om inte annat följer av 4 § tredje stycket.

Om en aktie har tecknats med villkor som strider mot första stycket, skall ett belopp som motsvarar aktiens kvotvärde ändå betalas.

Hur aktierna skall betalas

20 § Tecknade aktier skall betalas i pengar eller, om det finns en bestämmelse om detta i emissionsbeslutet, med apportegendom. I sådana fall som avses i 24 § får de även betalas genom kvittning.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 41 §.

Betalning i pengar

21 § Betalning i pengar skall ske genom insättning på ett särskilt konto som bolaget har öppnat för ändamålet hos en bank, ett kreditmarknadsföretag eller ett motsvarande utländskt kreditinstitut i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 40 §.

Betalning med apportegendom

22 § Betalning med apportegendom skall ske genom att egendomen avskiljs för att ingå i bolagets egendom.

23 § Om aktierna skall betalas med apportegendom, skall en revisor avge ett skriftligt, undertecknat yttrande över betalningen. I fråga om yttrandets innehåll och revisorns kvalifikationer gäller 2 kap. 19 §.

ABL

Kvittning m.m.

24 § En skuld på grund av en aktieteckning enligt 13 § får kvittas mot en fordran hos bolaget endast om det finns en bestämmelse om detta i emissionsbeslutet.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 41 §.

25 § Överläts en aktie som ännu inte är till fullo betald, är förvärvaren, så snart han eller hon har anmält sig för införing i aktieboken, ansvarig för betalningen tillsammans med överlåtaren.

Förverkande av rätt till aktie

26 § Om en aktie inte betalas i rätt tid, får styrelsen förklara rätten till aktien förverkad för den betalningsskyldige.

Innan rätten till aktien förklaras förverkad, skall styrelsen uppmana den betalningsskyldige att betala och underrätta denne om att rätten till aktien annars kan förklaras förverkad. Styrelsen skall anses ha uppfyllt denna skyldighet om en skriftlig uppmaning har lämnats på det sätt som anges i 12 kap. 12 § andra stycket.

Så länge en aktie som avses i första stycket inte har blivit ogiltig enligt 29 § andra stycket kan styrelsen låta någon annan överta aktien och betalningsansvaret för det tecknade beloppet.

Registrering av emissionsbeslutet*Registreringsanmälan*

27 § Styrelsen skall inom sex månader från beslutet om nyemission av aktier anmäla beslutet för registrering i aktiebolagsregistret, såvida beslutet inte har upphört att gälla enligt 17 §.

Förutsättningar för registrering

28 § Ett beslut om nyemission av aktier får registreras endast om

1. summan av de belopp som enligt 4 § tredje stycket första meningen lägst ska betalas för tecknade och tilldelade aktier uppgår till det belopp eller lägsta belopp som bolagets aktiekapital ska ökas med genom emissionen,
2. full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade aktier,
3. ett intyg visas upp från ett sådant kreditinstitut som avses i 21 § första stycket när det gäller betalning i pengar, och
4. ett yttrande enligt 23 § visas upp när det gäller apportegendom som anges i emissionsbeslutet.

En del av en emission får registreras, om första stycket 1 och 2 inte hindrar det.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 42 §. *Lag (2020:613).*

Verkan av registrering

29 § Genom registreringen av emissionsbeslutet fastställs ökningen av aktiekapitalet till summan av de belopp som enligt 4 § tredje stycket första meningen lägst skall betalas för tecknade och tilldelade aktier med avdrag för aktier till vilka rätten har förklarats förverkad och som inte har övertagits av någon annan.

Om rätten till en aktie har förverkats för den betalningsskyldige och aktien inte har övertagits av någon annan blir aktien ogiltig när emissionsbeslutet har registrerats.

Verkan av utebliven registrering

30 § Om någon anmälan för registrering enligt 27 § inte har gjorts inom föreskriven tid eller om Bolagsverket genom ett beslut som har vunnit laga kraft har avskrivit ett ärende om sådan registrering eller vägrat registrering, skall 17 § tillämpas.

Styrelsebeslut om emission under förutsättning av bolagsstämmans godkännande

31 § Styrelsen får besluta om nyemission av aktier under förutsättning av bolagsstämmans efterföljande godkännande och samtidigt med stöd av 1 § andra stycket 2 c bestämma att emissionen skall ske med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt.

Innan styrelsen fattar ett beslut enligt första stycket, skall den ta fram eller upprätta sådana handlingar som avses i 3–7 §§ samt se till att revisorsgranskning enligt 8 § sker. I fråga om innehållet i styrelsens beslut skall 11 § tillämpas.

32 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall aktieägare med företrädesrätt underrättas om styrelsens beslut enligt 31 § med tillämpning av 12 § första stycket.

När styrelsen har fattat ett beslut enligt 31 § och, i förekommande fall, aktieägarna har underrättats enligt första stycket, får teckning, tilldelning och betalning av aktier äga rum enligt vad som i övrigt gäller enligt detta kapitel. Nya aktier får dock inte föras in i aktieboken förrän bolagsstämman har godkänt emissionsbeslutet.

33 § När bolagsstämman skall pröva en fråga om godkännande av ett beslut enligt 31 §, skall beslutet och handlingar som avses i 6–8 §§ tillhandahållas aktieägarna enligt 9 §. Kallelsen till bolagsstämman skall innehålla de uppgifter om beslutet som anges i 10 §.

Om styrelsens beslut innebär att emissionen skall ske med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt, skall 2 § tillämpas i fråga om bolagsstämmans godkännande av beslutet.
Lag (2007:317).

34 § Styrelsens beslut enligt 31 § skall anmälas för registrering i aktiebolagsregistret inom ett år från beslutet, om det inte har upphört att gälla enligt 17 §. Beslutet får inte registreras om det inte har godkänts av bolagsstämman. I övrigt skall 28–30 §§ tillämpas i fråga om registrering och verkan av registrering eller utebliven registrering.

Styrelsebeslut om emission enligt bolagsstämmans bemyndigande

35 § Bolagsstämman får bemyndiga styrelsen att besluta om nyemission av aktier i den mån emissionen kan ske utan ändring av bolagsordningen. I ett sådant bemyndigande kan styrelsen ges rätt att med stöd av 1 § andra stycket 2 c bestämma att emissionen skall ske med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt. Om bemyndigandet skall ha denna innebörd, skall 2 § tillämpas. *Lag (2007:317).*

36 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om bemyndigande enligt 35 §, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till

beslut. I förslaget skall det särskilt anges om styrelsen skall kunna besluta om emission med en sådan bestämmelse som avses i 5 § första stycket 6 eller med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt. I förslaget skall vidare anges den tid, före nästa årsstämma, inom vilken bemyndigandet får utnyttjas.

Förslaget skall före den bolagsstämma som skall pröva frågan om bemyndigande tillhandahållas aktieägarna på det sätt som anges i 9 §. Om det föreslås att styrelsen skall bemyndigas att besluta om avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt, skall förslagets huvudsakliga innehåll framgå av kallelsen till bolagsstämman. *Lag (2007:317).*

ABL

37 § Bolagsstämmans beslut om bemyndigande enligt 35 § skall genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret. Innan beslutet har registrerats, får styrelsen inte besluta om emission.

38 § Innan styrelsen beslutar om emission med stöd av ett bemyndigande enligt 35 §, skall den ta fram eller upprätta sådana handlingar som avses i 3–7 §§ samt se till att revisorsgranskning enligt 8 § sker. För styrelsens beslut gäller 11 § om beslutets innehåll samt 12 § första stycket om underrättelse.

När beslutet har fattats och, i förekommande fall, aktieägarna har underrättats, får teckning, tilldelning och betalning av nya aktier äga rum enligt vad som i övrigt gäller enligt detta kapitel. I fråga om registrering och verkan av registrering eller utebliven registrering tillämpas 27–30 §§.

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

Uppgifter om kvittning i emissionsbeslut m.m.

39 § I ett publikt aktiebolag skall ett förslag enligt 3 § och ett beslut enligt 11 § i förekommande fall innehålla uppgift om de begränsningar som skall gälla i styrelsens rätt enligt 41 § att tillåta kvittning.

Tillhandahållande av förslag till beslut m.m. i vissa publika aktiebolag

39 a § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska styrelsen hålla förslaget enligt 3 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 6–8 §§, tillgängligt för aktieägarna under minst tre veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om nyemission ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats under minst tre veckor närmast före stämman och dagen för stämman. De ska vidare läggas fram på stämman. *Lag (2010:1516).*

Betalning i pengar

40 § I ett publikt aktiebolag får, förutom på sätt som anges i 21 §, sådan betalning för tecknade aktier som skall lämnas i pengar ske direkt till bolaget.

Kvittning

41 § I ett publikt aktiebolag får, trots vad som sägs i 24 §, aktierna betalas genom kvittning, om

1. det inte strider mot emissionsbeslutet,
2. styrelsen finner det lämpligt, och
3. kvittning kan ske utan skada för bolaget eller dess borgenärer.

Revisorsyttrande

42 § I fråga om publika aktiebolag gäller att ett beslut om nyemission av aktier även får registreras om det i stället för ett sådant intyg som avses i 28 § första stycket 3 visas upp ett yttrande från en revisor. Yttrandet ska vara undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Av yttrandet ska det framgå att full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade aktier. *Lag (2020:613).*

14 kap. Emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier

Företrädesrätt

1 § Vid emission enligt detta kapitel har aktieägarna företrädesrätt till teckningsoptionerna i förhållande till det antal aktier de äger.

Första stycket gäller inte, om

1. teckningsoptionerna skall betalas med apportegendom, eller
2. företrädesrätten skall regleras på annat sätt till följd av
 - a. sådana föreskrifter i bolagsordningen som avses i 4 kap. 3 §,
 - b. villkor som har meddelats vid en tidigare emission av teckningsoptioner eller vid en tidigare emission av konvertibler, eller
 - c. bestämmelser i emissionsbeslutet.

I de fall som avses i andra stycket 2 a har aktieägarna företrädesrätt till teckningsoptioner som om emissionen gällde de aktier som kan komma att nytecknas på grund av optionsrätten.

Aktier som bolaget självt eller dess dotterföretag innehar ger inte någon företrädesrätt.

2 § Ett beslut av bolagsstämman enligt 1 § andra stycket 2 c om att avvika från aktieägarnas företrädesrätt är giltigt endast om det har biträts av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädade vid stämman.

Hur en emission av teckningsoptioner beslutas

Upprättande av förslag

3 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om emission av teckningsoptioner, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut enligt bestämmelserna i 4–10 §§.

Förslagets innehåll

4 § I förslaget enligt 3 § skall följande anges om emissionsvillkoren:

1. det antal teckningsoptioner eller högsta antal teckningsoptioner eller lägsta och högsta antal teckningsoptioner som skall ges ut,
2. den rätt att teckna teckningsoptioner som aktieägarna eller någon annan skall ha,
3. den tid inom vilken teckning av teckningsoptioner skall ske,
4. den fördelningsgrund som styrelsen skall tillämpa för teckningsoptioner som inte tecknas med företrädesrätt, samt
5. uppgift om huruvida teckningsoptionerna skall ges ut mot betalning.

Uppgifter som avses i första stycket 1 behöver inte anges i förslaget, om det föreslås att stämman skall besluta om ett sådant bemyndigande som avses i 5 § första stycket 8.

Innebär förslaget enligt första stycket 2 en avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt, skall skälen till avvikelserna samt, om teckningsoptionerna ges ut mot betalning, grunderna för teckningskursen anges i förslaget eller i en bifogad handling.

Teckningstiden enligt första stycket 3 får inte understiga två veckor, om aktieägarna skall ha företrädesrätt till teckningsoptionerna. I bolag som inte är avstämningsbolag räknas denna tid från det att en underrättelse enligt 14 § har skett eller, om samtliga aktieägare har varit företrädare på den stämman som har beslutat om emissionen, från beslutet. I avstämningsbolag räknas tiden från avstämningsdagen. *Lag (2007:317).*

5 § Förslaget enligt 3 § ska i förekommande fall innehålla uppgifter om

1. att kuponger som hör till aktiebrevens ska användas som emissionsbevis,
2. att överskjutande teckningsrätter ska säljas enligt 11 kap. 9 §,
3. avstämningsdagen, om bolaget är ett avstämningsbolag och aktieägare ska ha företrädesrätt att delta i emissionen,
4. det belopp som ska betalas för varje teckningsoption,
5. den tid inom vilken teckningsoptionerna ska betalas eller att teckning ska ske genom betalning enligt 15 § tredje stycket,
6. att teckningsoptionerna ska betalas med apportegendom eller i annat fall på villkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5 eller att teckningsoptioner ska tecknas med kvittningsrätt,
7. övriga särskilda villkor för tecknande av teckningsoptioner, och
8. bemyndigande för styrelsen eller den som styrelsen utser inom sig att innan teckningstiden börjar löpa besluta om
 - det antal teckningsoptioner som ska ges ut,
 - vilket belopp som ska betalas för varje teckningsoption,
 - teckningskursen enligt 6 § första stycket 2,
 - hur, för det fall att teckningskursen överstiger de tidigare aktiernas kvotvärde, det överstigande beloppet ska fördelas mellan den bundna överkursfonden och den fria överkursfonden, och
 - sådana villkor som avses i 7.

Avstämningsdagen får inte sättas tidigare än en vecka från dagen för beslutet.

Ett bemyndigande som avses i första stycket 8 får lämnas endast om teckningsoptionerna ska tas upp till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Om bolaget är ett avstämningsbolag och aktieägare ska ha företrädesrätt att delta i emissionen, ska bemyndigandet utformas så att villkoren beslutas senast den dag som infaller fem vardagar före avstämningsdagen. *Lag (2020:985).*

6 § I förslaget enligt 3 § ska följande anges i fråga om utnyttjande av optionsrätten:

1. det belopp som bolagets aktiekapital ska kunna ökas med,
2. det belopp som ska betalas för varje ny aktie (teckningskursen),
3. den tid inom vilken optionsrätten får utnyttjas, och
4. från vilken tidpunkt de nya aktierna ska ge rätt till utdelning.

En uppgift om teckningskursen behöver inte anges i förslaget, om det föreslås att stämman ska besluta om ett sådant bemyndigande som avses i 5 § första stycket 8.

Teckningskursen enligt första stycket 2 får inte understiga de tidigare aktiernas kvotvärde. Om teckningskursen överstiger de tidigare aktiernas kvotvärde, ska det i förslaget anges hur det överstigande beloppet ska fördelas mellan den bundna överkursfonden och den fria överkursfonden. *Lag (2020:985).*

7 § I förekommande fall skall förslaget enligt 3 § i fråga om utnyttjande av optionsrätten även innehålla uppgift om

1. de nya aktiernas aktieslag, om det i bolaget finns eller kan ges ut aktier av olika slag,

ABL

2. huruvida förbehåll enligt 4 kap. 6, 8, 18 eller 27 § eller 20 kap. 31 § som gäller för gamla aktier i bolaget skall gälla även för de nya aktierna, och
3. övriga särskilda villkor för utnyttjande av optionsrätten.
- Om emissionsbeslutet förutsätter ändring av bolagsordningen, skall också detta anges. I fråga om publika aktiebolag gäller även 46 §.

Kompletterande information

8 § Om årsredovisningen inte skall behandlas på bolagsstämman, skall följande handlingar fogas till förslaget enligt 3 §:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna, försedd med en anteckning om bolagsstämmans beslut om bolagets vinst eller förlust,
2. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,
3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning vilka har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades, och
4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknat av bolagets revisor.

Uppgifter om apportegendom och kvittning

9 § Förslaget enligt 3 § skall kompletteras med en redogörelse för de omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av

1. värdet på apportegendom,
2. emissionsvillkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5, eller
3. emissionsvillkor om kvittningsrätt.

Redogörelsen skall ha det innehåll som anges i 2 kap. 7 och 9 §§.

Innebär förslaget att teckningsoptionen skall kunna tecknas av någon som har en fordran på bolaget med rätt för denne att betala för vad han eller hon tecknar genom kvittning mot fordringen, skall det av redogörelsen framgå vem som är fordringsägare, fordringens belopp samt hur stort belopp av fordringen som får kvittas.

Revisorsgranskning

10 § Redogörelsen enligt 9 § skall granskas av en eller flera revisorer. Ett yttrande över granskningen, undertecknat av revisorn eller revisorerna, skall fogas till förslaget enligt 3 §. Yttrandet skall, såvitt gäller värdet på apportegendom och emissionsvillkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5, ha det innehåll som framgår av bestämmelserna i 2 kap. 19 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket. I förekommande fall skall revisorn lämna motsvarande upplysningar om emissionsvillkor om kvittning.

En revisor som avses i första stycket skall vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, skall revisorn utses av bolagsstämman. Om någon särskild revisor inte är utsedd, skall granskningen i stället utföras av bolagets revisor.

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt första stycket gäller bestämmelserna i 9 kap. 7, 40, 45 och 46 §§.

Tillhandahållande av förslag till beslut m.m.

11 § Styrelsen ska hålla förslaget enligt 3 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 8–10 §§, tillgängligt för aktieägarna under minst två veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om emission av teckningsoptioner ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska läggas fram på stämman.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller 46 a § i stället för denna paragraf. *Lag (2010:1516)*.

Kallelsens innehåll

12 § Kallelsen till den bolagsstämma som skall pröva förslaget enligt 3 § skall innehålla uppgift om den rätt att teckna teckningsoptioner som aktieägarna eller annan skall ha. Om aktieägarna inte skall ha företrädesrätt i förhållande till det antal aktier de äger eller enligt vad som föreskrivs i bolagsordningen, skall förslagets huvudsakliga innehåll anges. *Lag (2007:317)*.

Bolagsstämmans beslut

13 § Bolagsstämmans beslut om emission av teckningsoptioner skall innehålla de uppgifter som framgår av 4 § första och andra styckena, 5 § första stycket, 6 § första och andra styckena samt 7 § första stycket.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 46 §.

Underrättelse

14 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall ett beslut enligt 13 § genast sändas till aktieägare, vars postadress är känd för bolaget, om aktieägaren skall ha företrädesrätt att delta i emissionen. Detsamma gäller beslut som med stöd av stämmans bemyndigande har fattats av styrelsen eller den som styrelsen inom sig har utsett.

Underrättelse enligt första stycket behövs inte, om samtliga aktieägare har varit företrädare vid den bolagsstämma som har beslutat om emissionen.

Teckning av teckningsoptioner

Hur teckningsoptioner ska tecknas

15 § Teckning av teckningsoptioner ska ske på en teckningslista som innehåller emissionsbeslutet. En kopia av bolagsordningen och, i förekommande fall, kopior av de handlingar som anges i 8–10 §§ ska vara fogade till teckningslistan eller hållas tillgängliga för tecknarna på en plats som anges i listan.

Teckning får i stället ske i stämmans protokoll, om alla teckningsoptionerna tecknas av dem som är berättigade till det vid den stämma där emissionsbeslutet fattas.

I emissionsbeslutet får det bestämmas att teckning i fråga om hela eller en viss del av emissionen i stället ska ske genom betalning. I så fall ska beslutet samt en kopia av bolagsordningen och, i förekommande fall, kopior av de handlingar som anges i 8–10 §§ hållas tillgängliga för tecknarna hos bolaget. *Lag (2014:539)*.

Verkan av att teckning inte sker på rätt sätt

16 § En teckning av teckningsoptioner som har gjorts på annat sätt än som anges i 15 § kan göras gällande endast om emissionsbeslutet registreras utan att tecknaren dessförinnan har anmält felet hos Bolagsverket.

Verkan av att teckningsoptioner har tecknats med avvikande villkor

17 § Om en teckningsoption har tecknats med villkor som inte stämmer överens med emissionsbeslutet, är teckningen ogiltig. Har ogiltigheten inte anmälts hos Bolagsverket innan emissionsbeslutet har registrerats, är dock tecknaren bunden av teckningen men kan inte återopa villkoret.

Verkan av att villkor för teckning av teckningsoptioner inte har uppfyllts

18 § Efter registreringen av emissionsbeslutet kan den som har tecknat en teckningsoption inte som grund för att teckningen är ogiltig åberopa att ett villkor i beslutet om emission inte har uppfyllts.

Otillräcklig teckning m.m.

19 § Om det i emissionsbeslutet har bestämts att ett visst antal teckningsoptioner skall ges ut, upphör beslutet att gälla, om det antalet inte tecknas inom teckningstiden.

Om ett emissionsbeslut upphör att gälla enligt första stycket, gäller detta också beslut om en sådan ändring av bolagsordningen som förutsätter att aktiekapitalet ökas.

Upphör emissionsbeslutet att gälla, skall belopp som har betalats för tecknade teckningsoptioner genast betalas tillbaka jämte ränta enligt 2 § andra stycket och 5 § räntelagen (1975:635). Detsamma gäller om en teckning av teckningsoptioner av annat skäl inte är bindande.

Tilldelning av teckningsoptioner

20 § När teckningen enligt 15 § har avslutats, skall styrelsen besluta om tilldelning till tecknarna. Anser styrelsen att någon teckning är ogiltig, skall tecknaren genast underrättas om detta.

Registrering av emissionsbeslutet

Registreringsanmälan

21 § Styrelsen skall inom sex månader från beslutet om emission av teckningsoptioner anmäla beslutet för registrering i aktiebolagsregistret, såvida beslutet inte har upphört att gälla enligt 19 §.

Förutsättningar för registrering

22 § Om det i emissionsbeslutet har bestämts att ett visst antal teckningsoptioner skall ges ut, får beslutet registreras endast om det sammanlagda antalet teckningsoptioner som har tecknats och tilldelats uppgår till det antal som har angetts i beslutet.

En del av en emission får registreras, om bestämmelsen i första stycket inte hindrar det.

Verkan av utebliven registrering

23 § Om någon anmälan för registrering enligt 21 § inte har gjorts inom föreskriven tid eller om Bolagsverket genom ett beslut som har vunnit laga kraft har avskrivit ett ärende om sådan registrering eller vägrat registrering, skall 19 § tillämpas.

Styrelsebeslut om emission under förutsättning av bolagsstämmans godkännande

24 § Styrelsen får besluta om emission av teckningsoptioner under förutsättning av bolagsstämmans efterföljande godkännande och samtidigt med stöd av 1 § andra stycket 2 c bestämma att emissionen skall ske med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt.

Innan styrelsen fattar ett beslut enligt första stycket, skall den ta fram eller upprätta sådana handlingar som avses i 3–9 §§ samt se till att revisorsgranskning enligt 10 § sker. I fråga om innehållet i styrelsens beslut skall 13 § tillämpas.

25 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall aktieägare med företrädesrätt underrättas om styrelsens beslut enligt 24 § med tillämpning av 14 § första stycket.

När styrelsen har fattat ett beslut enligt 24 § och, i förekommande fall, aktieägarna har underrättats enligt första stycket, får teckning och tilldelning av teckningsoptioner äga rum enligt vad som i övrigt gäller enligt detta kapitel.

26 § När bolagsstämman skall pröva en fråga om godkännande av ett beslut enligt 24 §, skall beslutet och handlingar som avses i 8–10 §§ tillhandahållas aktieägarna enligt 11 §. Kallelsen till bolagsstämman skall innehålla de uppgifter om beslutet som anges i 12 §.

Om styrelsens beslut innebär att emissionen skall ske med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt, skall 2 § tillämpas i fråga om bolagsstämmans godkännande av beslutet. *Lag (2007:317).*

27 § Styrelsens beslut enligt 24 § skall anmälas för registrering i aktiebolagsregistret inom ett år från beslutet, om det inte har upphört att gälla enligt 19 §. Beslutet får inte registreras om det inte har godkänts av bolagsstämman. I övrigt skall 22 och 23 §§ tillämpas i fråga om registrering och verkan av utebliven registrering.

Styrelsebeslut om emission enligt bolagsstämmans bemyndigande

28 § Bolagsstämman får bemyndiga styrelsen att besluta om emission av teckningsoptioner i den mån emissionen kan ske utan ändring av bolagsordningen. I ett sådant bemyndigande kan styrelsen ges rätt att med stöd av 1 § andra stycket 2 c bestämma att emissionen skall ske med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt. Om bemyndigandet skall ha denna innebörd, skall 2 § tillämpas. *Lag (2007:317).*

29 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om bemyndigande enligt 28 §, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut. I förslaget skall det särskilt anges om styrelsen skall kunna besluta om emission med en sådan bestämmelse som avses i 5 § första stycket 6 eller med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt. I förslaget skall vidare anges den tid, före nästa årsstämma, inom vilken bemyndigandet får utnyttjas.

Förslaget skall före den bolagsstämma som skall pröva frågan om bemyndigande tillhandahållas aktieägarna på det sätt som anges i 11 §. Om det föreslås att styrelsen skall bemyndigas att besluta om avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt, skall förslagets huvudsakliga innehåll framgå av kallelsen till bolagsstämman. *Lag (2007:317).*

30 § Bolagsstämmans beslut om bemyndigande enligt 28 § skall genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret. Innan beslutet har registrerats, får styrelsen inte besluta om emission.

31 § Innan styrelsen beslutar om emission med stöd av ett bemyndigande enligt 28 §, skall den ta fram eller upprätta sådana handlingar som avses i 3–9 §§ samt se till att revisorsgranskning enligt 10 § sker. För styrelsens beslut gäller 13 § om beslutets innehåll samt 14 § första stycket om underrättelse.

När beslutet har fattats och, i förekommande fall, aktieägarna har underrättats enligt första stycket, får teckning och tilldelning av teckningsoptioner äga rum enligt vad som i övrigt gäller enligt detta kapitel. I fråga om registrering och verkan av utebliven registrering tillämpas 21–23 §§.

Aktieteckning med utnyttjande av optionsrätt*Hur aktier ska tecknas*

32 § Teckning av nya aktier med utnyttjande av optionsrätt ska ske på en teckningslista som innehåller emissionsbeslutet. Följande handlingar ska vara bifogade till teckningslistan eller hållas tillgängliga för aktietecknare på en plats som anges i listan:

1. en kopia av bolagsordningen,
2. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna, försedd med en anteckning om bolagsstämans beslut om bolagets vinst eller förlust,
3. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,
4. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades, och
5. ett yttrande över den redogörelse som avses i 4, undertecknat av bolagets revisor.

I emissionsbeslutet får det bestämmas att teckning i fråga om hela eller en viss del av emissionen i stället ska ske genom betalning. I så fall ska de handlingar som anges i första stycket hållas tillgängliga för tecknarna hos bolaget. *Lag (2020:985).*

Verkan av att teckning inte sker på rätt sätt

33 § En aktieteckning som har gjorts på annat sätt än som anges i 32 § kan göras gällande endast om aktieteckningen registreras enligt 43 § utan att aktietecknaren dessförinnan har anmält felet hos Bolagsverket.

Verkan av att aktier har tecknats med avvikande villkor

34 § Om en aktie har tecknats med villkor som inte stämmer överens med emissionsbeslutet, är teckningen ogiltig. Har ogiltigheten inte anmälts hos Bolagsverket före registreringen enligt 43 §, är dock aktietecknaren bunden av teckningen men kan inte återropa villkoret.

Verkan av att villkor för aktieteckningen inte har uppfyllts

35 § Efter registreringen enligt 43 § kan en aktietecknare inte som grund för att aktieteckningen är ogiltig åberopa att ett villkor i emissionsbeslutet inte har uppfyllts.

Tilldelning av aktier

36 § När aktieteckningen enligt 32 § har avslutats, ska styrelsen besluta om tilldelning av aktier till aktietecknarna. Anser styrelsen att någon teckning är ogiltig, ska aktietecknaren genast underrättas om detta.

Tilldelade aktier ska genast föras in i aktieboken.

I avstämningsbolag ska anmälan genast göras till den värdepapperscentral som för avstämningsregister för bolaget om att styrelsen har fattat beslut om tilldelning.

Om teckningsoptionsbevis har utfärdats, ska de förses med en anteckning om att optionsrätten har utnyttjats. *Lag (2016:60).*

Betalning av aktier*Vad som lägst skall betalas för tecknade aktier*

37 § Betalning för en aktie som har tecknats enligt 32 § får inte understiga de tidigare aktiernas kvotvärde.

Om en aktie har tecknats med villkor som strider mot första stycket, skall ett belopp som motsvarar aktiens kvotvärde ändå betalas.

Hur aktierna skall betalas

38 § Aktier som har tecknats enligt 32 § skall betalas i pengar.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 48 §.

39 § Betalning för aktier som har tecknats enligt 32 § skall ske genom insättning på ett särskilt konto som bolaget har öppnat för ändamålet hos en bank, ett kreditmarknadsföretag eller ett motsvarande utländskt kreditinstitut i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 47 §.

Kvittning m.m.

40 § En skuld på grund av en aktieteckning enligt 32 § får inte kvittas mot en fordran hos bolaget.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 48 §.

41 § Överlåten aktie som ännu inte är till fullo betald, är förvärvaren, så snart han eller hon har anmält sig för införing i aktieboken, ansvarig för betalningen tillsammans med överlåtaren.

Förverkande av rätt till aktie

42 § Om en aktie som har tecknats enligt 32 § inte betalas i rätt tid, skall 13 kap. 26 § om förverkande av rätt till aktie tillämpas.

Registrering av aktieteckningen

Registreringsanmälan

43 § Senast tre månader efter det att tiden för att utnyttja teckningsoptionen har gått ut skall styrelsen för registrering i aktiebolagsregistret anmäla hur många aktier som har tecknats och betalats till fullo. Om teckningstiden är längre än ett år, skall anmälan göras senast tre månader efter utgången av varje räkenskapsår under vilket teckning har skett.

Förutsättningar för registrering

44 § En aktieteckning som har skett med utnyttjande av optionsrätt får registreras endast om

1. full och godtagbar betalning har lämnats för de nya aktierna, och
2. ett intyg visas upp från ett sådant kreditinstitut som avses i 39 § första stycket.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 49 §. *Lag (2020:613).*

Verkan av registrering

45 § Genom registreringen fastställs ökningen av aktiekapitalet till summan av de belopp som enligt 37 § lägst skall betalas för tecknade och tilldelade aktier med avdrag för aktier som har förklarats förverkade och inte har övertagits av någon annan.

Om rätten till en aktie har förverkats för den betalningsskyldige och aktien inte har övertagits av någon annan blir aktien ogiltig när aktieteckningen har registrerats.

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

Uppgifter om kvittning i emissionsbeslut m.m.

46 § I ett publikt aktiebolag skall ett förslag enligt 3 § och ett beslut enligt 13 § i förekommande fall innehålla uppgift om de begränsningar som skall gälla i styrelsens rätt enligt 48 § att tillåta kvittning.

Tillhandahållande av förslag till beslut m.m. i vissa publika aktiebolag

46 a § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska styrelsen hålla förslaget enligt 3 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 8–10 §§, tillgängligt för aktieägarna under minst tre veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om emission av teckningsoptioner ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats under minst tre veckor närmast före stämman och dagen för stämman. De ska vidare läggas fram på stämman. *Lag (2010:1516).*

Betalning i pengar

47 § I ett publikt aktiebolag får, förutom på sätt som anges i 39 §, sådan betalning för tecknade aktier som skall lämnas i pengar ske direkt till bolaget.

Kvittning

48 § I ett publikt aktiebolag får, trots vad som sägs i 40 §, aktierna betalas genom kvittning, om

1. det inte strider mot emissionsbeslutet,
2. styrelsen finner det lämpligt, och
3. kvittning kan ske utan skada för bolaget eller dess borgenärer.

Revisorsyttrande

49 § I fråga om publika aktiebolag gäller att aktieteckning även får registreras om det i stället för ett sådant intyg som avses i 44 § första stycket 2 visas upp ett yttrande från en revisor. Yttrandet ska vara undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Av yttrandet ska det framgå att full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade aktier. *Lag (2020:613).*

15 kap. Emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier

Företrädesrätt

1 § Vid emission enligt detta kapitel har aktieägarna företrädesrätt till konvertiblerna i förhållande till det antal aktier de äger.

Första stycket gäller inte, om

1. konvertiblerna skall betalas med apportegendom, eller
2. företrädesrätten skall regleras på annat sätt till följd av
 - a. sådana föreskrifter i bolagsordningen som avses i 4 kap. 3 §,
 - b. villkor som har meddelats vid en tidigare emission av teckningsoptioner eller vid en tidigare emission av konvertibler, eller
 - c. bestämmelser i emissionsbeslutet.

I de fall som avses i andra stycket 2 a har aktieägarna företrädesrätt till konvertibler som om emissionen gällde de aktier som konvertiblerna kan komma att bytas ut mot.

Aktier som bolaget självt eller dess dotterföretag innehar ger inte någon företrädesrätt.

2 § Ett beslut av bolagsstämman enligt 1 § andra stycket 2 c om att avvika från aktieägarnas företrädesrätt är giltigt endast om det har biträtts av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädade vid stämman.

Hur en emission av konvertibler beslutas

Upprättande av förslag

3 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om emission av konvertibler, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut enligt bestämmelserna i 4–10 §§.

Förslagets innehåll

4 § I förslaget enligt 3 § skall följande anges om det lån som bolaget tar genom emissionen:

1. det belopp eller högsta belopp som bolaget skall låna eller det lägsta och högsta lånebeloppet,
2. konvertiblernas nominella belopp,
3. det belopp som skall betalas för varje konvertibel (teckningskursen) och räntefot,
4. den rätt att teckna konvertibler som aktieägarna eller någon annan skall ha,
5. den tid inom vilken teckning av konvertibler skall ske,
6. den fördelningsgrund som styrelsen skall tillämpa för konvertibler som inte tecknas med företrädesrätt, och
7. den tid inom vilken konvertiblerna skall betalas eller, i förekommande fall, att teckning skall ske genom betalning enligt 15 § tredje stycket.

Uppgift som avses i första stycket 1 och 3 behöver inte anges i förslaget, om det föreslås att stämman skall besluta om ett sådant bemyndigande som avses i 5 § första stycket 6.

Innebär förslaget enligt första stycket 4 en avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt, skall skälen till avvikelsen samt grunderna för teckningskursen anges i förslaget eller i en bifogad handling.

Teckningstiden enligt första stycket 5 får inte understiga två veckor, om aktieägarna skall ha företrädesrätt till konvertiblerna. I bolag som inte är avstämningsbolag räknas denna tid från det att underrättelse enligt 14 § har skett eller, om samtliga aktieägare har varit företrädare på den stämma som har beslutat om emissionen, från beslutet. I avstämningsbolag räknas tiden från avstämningsdagen. *Lag (2007:317).*

5 § Förslaget enligt 3 § ska i förekommande fall innehålla uppgifter om

1. att kuponger som hör till aktiebrev ska användas som emissionsbevis,
2. att överskjutande teckningsrätter ska säljas enligt 11 kap. 9 §,
3. avstämningsdagen, om bolaget är ett avstämningsbolag och aktieägare ska ha företrädesrätt att delta i emissionen,
4. att konvertiblerna ska betalas med apportegendom eller i annat fall på villkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5 eller att en konvertibel ska tecknas med kvittningsrätt,
5. övriga särskilda villkor för det lån som bolaget tar genom emissionen, och
6. bemyndigande för styrelsen eller den som styrelsen utser inom sig att innan teckningstiden börjar löpa besluta om
 - lånebelopp,
 - det belopp som ska betalas för varje konvertibel,
 - räntefot,
 - konverteringskursen,
 - sådana villkor som avses i 5, och
 - hur, för det fall att konverteringskursen innebär att bolaget genom konverteringen tillförs en ersättning som för varje aktie som lämnas i utbyte överstiger de tidigare aktiernas kvotvärde, det överstigande beloppet ska fördelas mellan den bundna överkursfonden och den fria överkursfonden.

Avstämningsdagen får inte sättas tidigare än en vecka från tidpunkten för beslutet.

I fråga om apportegendom gäller 2 kap. 6 §.

Ett bemyndigande som avses i första stycket 6 får lämnas endast om konvertiblerna ska tas upp till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Om bolaget är ett avstämningsbolag och aktieägare ska ha företrädesrätt att delta i emissionen, ska bemyndigandet utformas så att villkoren beslutas senast den dag som infaller fem vardagar före avstämningsdagen.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 41 §. *Lag (2020:985).*

6 § I förslaget enligt 3 § ska följande anges i fråga om konverteringen:

1. det belopp som bolagets aktiekapital ska kunna ökas med,
2. utbytesförhållandet mellan konvertiblerna och de nya aktierna (konverteringskursen),
3. den tid inom vilken konvertering får begäras, och
4. från vilken tidpunkt de nya aktierna ska ge rätt till utdelning.

En uppgift om konverteringskursen behöver inte anges i förslaget, om det föreslås att stämman ska besluta om ett sådant bemyndigande som avses i 5 § första stycket 6.

Konverteringskursen enligt första stycket 2 får inte vara lägre än att bolaget genom konverteringen tillförs en ersättning som för varje aktie som lämnas i utbyte minst motsvarar tidigare aktiers kvotvärde. En lägre konverteringskurs får tillämpas om mellanskillnaden ska täckas genom betalning med pengar vid konverteringen. Om konverteringskursen innebär att bolaget genom konverteringen tillförs en ersättning som för varje aktie som lämnas i utbyte överstiger de tidigare aktiernas kvotvärde, ska det anges hur det överstigande beloppet ska fördelas mellan den bundna överkursfonden och den fria överkursfonden. *Lag (2020:985).*

7 § I förekommande fall skall förslaget enligt 3 § även innehålla följande uppgifter om konverteringen:

1. de nya aktiernas aktieslag, om det i bolaget finns eller kan ges ut aktier av olika slag,
2. huruvida förbehåll enligt 4 kap. 6, 8, 18 eller 27 § eller 20 kap. 31 § som gäller för gamla aktier i bolaget skall gälla även för de nya aktierna, och
3. övriga särskilda villkor för konvertering.

Om emissionsbeslutet förutsätter ändring av bolagsordningen, skall också detta anges.

Kompletterande information

8 § Om årsredovisningen inte skall behandlas på bolagsstämman, skall följande handlingar fogas till förslaget enligt 3 §:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna, försedd med en anteckning om bolagsstämmans beslut om bolagets vinst eller förlust,
2. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,
3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning, vilka har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades, och
4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknat av bolagets revisor.

Uppgifter om apportegendom och kvittning

9 § Förslaget enligt 3 § skall kompletteras med en redogörelse för de omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av

1. värdet på apportegendom,
2. emissionsvillkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5, eller
3. emissionsvillkor om kvittningsrätt.

Redogörelsen skall ha det innehåll som anges i 2 kap. 7 och 9 §§.

Innebär förslaget att en konvertibel skall kunna tecknas av någon som har en fordran på bolaget med rätt för denne att betala för vad han eller hon tecknar genom kvittning mot fordringen, skall det av redogörelsen framgå vem som är fordringsägare, fordringens belopp samt hur stort belopp av fordringen som får kvittas.

Revisorsgranskning

10 § Redogörelsen enligt 9 § skall granskas av en eller flera revisorer. Ett yttrande över granskningen, undertecknat av revisorn eller revisorerna, skall fogas till förslaget enligt 3 §. Yttrandet skall, såvitt gäller värdet på apportegendom och emissionsvillkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5, ha det innehåll som framgår av bestämmelserna i 2 kap. 19 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket. I förekommande fall skall revisorn lämna motsvarande upplysningar om emissionsvillkor om kvittningsrätt.

En revisor som avses i första stycket skall vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, skall revisorn utses av bolagsstämman. Om någon särskild revisor inte är utsedd, skall granskningen i stället utföras av bolagets revisor.

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt första stycket gäller bestämmelserna i 9 kap. 7, 40, 45 och 46 §§.

Handlingarna skall läggas fram på stämman.

11 § Styrelsen ska hålla förslaget enligt 3 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 8–10 §§, tillgängligt för aktieägarna under minst två veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om emission av konvertibler ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska läggas fram på stämman.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller 41 a § i stället för denna paragraf. *Lag (2010:1516).*

Kallelsens innehåll

12 § Kallelsen till den bolagsstämma som skall pröva förslaget enligt 3 § skall innehålla uppgift om den rätt att teckna konvertibler som aktieägarna eller annan skall ha. Om aktieägarna inte skall ha företrädesrätt i förhållande till det antal aktier de äger eller enligt vad som föreskrivs i bolagsordningen, skall det huvudsakliga innehållet i förslaget anges. *Lag (2007:317).*

Bolagsstämmans beslut

13 § Bolagsstämmans beslut om emission av konvertibler skall innehålla de uppgifter som framgår av 4 § första och andra styckena, 5 § första stycket, 6 § första och andra styckena samt 7 § första stycket.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 41 §.

Underrättelse

14 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall ett beslut enligt 13 § genast sändas till aktieägare, vars postadress är känd för bolaget, om aktieägaren skall ha företrädesrätt att delta i emissionen. Detsamma gäller beslut som med stöd av stämmans bemyndigande har fattats av styrelsen eller den som styrelsen inom sig har utsett.

ABL

Underrättelse enligt första stycket behövs inte, om samtliga aktieägare har varit förtädda vid den bolagsstämma som har beslutat om emissionen.

Teckning av konvertibler

Hur konvertibler ska tecknas

15 § Teckning av konvertibler ska ske på en teckningslista som innehåller emissionsbeslutet. En kopia av bolagsordningen och, i förekommande fall, kopior av de handlingar som anges i 8–10 §§ ska vara fogade till teckningslistan eller hållas tillgängliga för tecknarna på en plats som anges i listan.

Teckning får i stället ske i stämmans protokoll, om alla konvertiblerna tecknas av dem som är berättigade till det vid den stämma där emissionsbeslutet fattas.

I emissionsbeslutet får det bestämmas att teckning i fråga om hela eller en viss del av emissionen i stället ska ske genom betalning. I så fall ska beslutet samt en kopia av bolagsordningen och, i förekommande fall, kopior av de handlingar som anges i 8–10 §§ hållas tillgängliga för tecknarna hos bolaget. *Lag (2014:539).*

Verkan av att teckning inte sker på rätt sätt

16 § En teckning av konvertibler som har gjorts på annat sätt än som anges i 15 § kan göras gällande endast om emissionsbeslutet registreras utan att tecknaren dessförinnan har anmält felet hos Bolagsverket.

Verkan av att konvertibler har tecknats med avvikande villkor

17 § Om en konvertibel har tecknats med villkor som inte stämmer överens med emissionsbeslutet, är teckningen ogiltig. Har ogiltigheten inte anmälts hos Bolagsverket innan emissionsbeslutet har registrerats, är dock tecknaren bunden av teckningen men kan inte åberopa villkoret.

Verkan av att villkor för teckning av konvertibler inte har uppfyllts

18 § Efter registreringen av emissionsbeslutet kan en tecknare inte som grund för att teckningen är ogiltig åberopa att ett villkor i beslutet inte har uppfyllts.

Otillräcklig teckning m.m.

19 § Om det i emissionsbeslutet har bestämts ett visst belopp eller ett visst lägsta belopp som bolaget skall låna, upphör beslutet att gälla, om det beloppet inte tecknas inom teckningstiden.

Om ett beslut upphör att gälla enligt första stycket, gäller detta också beslut om en sådan ändring av bolagsordningen som förutsätter att aktiekapitalet ökas.

Upphör emissionsbeslutet att gälla, skall belopp som har betalats för tecknade konvertibler genast betalas tillbaka jämte ränta enligt 2 § andra stycket och 5 § räntelagen (1975:635). Detsamma gäller om en teckning av konvertibler av annat skäl inte är bindande.

Tilldelning av konvertibler

20 § När teckningen enligt 15 § har avslutats, skall styrelsen besluta om tilldelning till tecknarna. Anser styrelsen att någon teckning är ogiltig, skall tecknaren genast underrättas om detta.

Betalning av konvertibler*Hur konvertiblerna skall betalas*

21 § De tecknade konvertiblerna skall betalas i pengar eller, om det finns en bestämmelse om detta i emissionsbeslutet, med apportegendom. I sådana fall som avses i 25 § får de även betalas genom kvittning.

Betalning i pengar

22 § Betalning i pengar skall ske genom insättning på ett särskilt konto som bolaget har öppnat för ändamålet hos en bank, ett kreditmarknadsföretag eller ett motsvarande utländskt kreditinstitut i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 42 §.

Betalning med apportegendom

23 § Betalning med apportegendom skall ske genom att egendomen avskiljs för att ingå i bolagets egendom.

24 § Om konvertiblerna skall betalas med apportegendom, skall en revisor avge ett skriftligt yttrande över betalningen. I fråga om yttrandets innehåll och revisorns kvalifikationer gäller 2 kap. 19 §.

Kvittning

25 § En skuld på grund av en teckning av en konvertibel får kvittas mot en fordran hos bolaget endast om det finns en bestämmelse om detta i emissionsbeslutet.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 43 §.

Registrering av emissionsbeslutet*Registreringsanmälan*

26 § Styrelsen skall inom sex månader från beslutet om emission av konvertibler anmäla beslutet för registrering i aktiebolagsregistret, såvida beslutet inte har upphört att gälla enligt 19 §.

Förutsättningar för registrering

27 § Ett beslut om emission av konvertibler får registreras endast om

1. det sammanlagda beloppet som ska betalas för tecknade och tilldelade konvertibler uppgår till minst det belopp som har bestämts för emissionen,
2. full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade konvertibler,
3. ett intyg visas upp från ett sådant kreditinstitut som avses i 22 § första stycket när det gäller betalning i pengar, och

4. ett yttrande enligt 24 § visas upp när det gäller apportegendom som anges i beslutet.

En del av en emission får registreras, om första stycket 1 och 2 inte hindrar det.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 44 §. *Lag (2020:613).*

Verkan av utebliven registrering

28 § Om någon anmälan för registrering enligt 26 § inte har gjorts inom föreskriven tid eller om Bolagsverket genom ett beslut som har vunnit laga kraft har avskrivit ett ärende om sådan registrering eller vägrat registrering, skall 19 § tillämpas.

Styrelsebeslut om emission under förutsättning av bolagsstämmans godkännande

29 § Styrelsen får besluta om emission av konvertibler under förutsättning av bolagsstämmans efterföljande godkännande och samtidigt med stöd av 1 § andra stycket 2 c bestämma att emissionen skall ske med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt.

Innan styrelsen fattar ett beslut enligt första stycket, skall den ta fram eller upprätta sådana handlingar som avses i 3–9 §§ samt se till att revisorsgranskning enligt 10 § sker. I fråga om innehållet i styrelsens beslut skall 13 § tillämpas.

30 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall aktieägare med företrädesrätt underrättas om styrelsens beslut enligt 29 § med tillämpning av 14 § första stycket.

När styrelsen har fattat ett beslut enligt 29 § och, i förekommande fall, aktieägarna har underrättats enligt första stycket, får teckning, tilldelning och betalning av konvertibler äga rum enligt vad som i övrigt gäller enligt detta kapitel.

31 § När bolagsstämman skall pröva en fråga om godkännande av ett beslut enligt 29 §, skall beslutet och handlingar som avses i 8–10 §§ tillhandahållas aktieägarna enligt 11 §. Kallelsen till bolagsstämman skall innehålla de uppgifter om beslutet som anges i 12 §.

Om styrelsens beslut innebär att emissionen skall ske med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt, skall 2 § tillämpas i fråga om bolagsstämmans godkännande av beslutet. *Lag (2007:317).*

32 § Styrelsens beslut enligt 29 § skall anmälas för registrering i aktiebolagsregistret inom ett år från beslutet, om det inte har upphört att gälla enligt 19 §. Beslutet får inte registreras, om det inte har godkänts av bolagsstämman. I övrigt skall 27 och 28 §§ tillämpas i fråga om registrering och verkan av utebliven registrering.

Styrelsebeslut om emission enligt bolagsstämmans bemyndigande

33 § Bolagsstämman får bemyndiga styrelsen att besluta om emission av konvertibler i den mån emissionen kan ske utan ändring av bolagsordningen. I ett sådant bemyndigande kan styrelsen ges rätt att med stöd av 1 § andra stycket 2 c bestämma att emissionen skall ske med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt. Om bemyndigandet skall ha denna innebörd, skall 2 § tillämpas. *Lag (2007:317).*

34 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om bemyndigande enligt 33 §, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut. I förslaget skall det särskilt anges om styrelsen skall kunna besluta om emission med en sådan bestämmelse som avses i 5 § första stycket 4 eller med avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt. I förslaget skall vidare anges den tid, före nästa årsstämma, inom vilken bemyndigandet får utnyttjas.

Förslaget skall föra den bolagsstämma som skall pröva frågan om bemyndigande tillhandahållas aktieägarna på det sätt som anges i 11 §. Om det föreslås att styrelsen skall bemyndigas att besluta om avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt, skall förslagets huvudsakliga innehåll framgå av kallelsen till bolagsstämman. *Lag (2007:317).*

35 § Bolagsstämmans beslut om bemyndigande enligt 33 § skall genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret. Innan beslutet har registrerats, får styrelsen inte besluta om emission.

36 § Innan styrelsen beslutar om emission med stöd av ett bemyndigande enligt 33 §, skall den ta fram eller upprätta sådana handlingar som avses i 3–9 §§ samt se till att revi-

sorsgranskning enligt 10 § sker. För styrelsens beslut gäller 13 § om beslutets innehåll samt 14 § första stycket om underrättelse.

När beslutet har fattats och, i förekommande fall, aktieägarna har underrättats enligt första stycket, får teckning, tilldelning och betalning av konvertibler äga rum enligt vad som i övrigt gäller enligt detta kapitel. I fråga om registrering och verkan av utebliven registrering tillämpas 26–28 §§.

ABL

Konvertering till aktier

Anteckning i aktiebok m.m.

37 § Vid konvertering ska de nya aktierna genast föras in i aktieboken.

I avstämningsbolag ska anmälan genast göras till den värdepapperscentral som för avstämningsregister för bolaget om att konvertering har skett.

Om konvertiblerna har getts ut i pappersform, ska de föras med en anteckning om konverteringen. *Lag (2016:60).*

Registreringsanmälan

38 § Senast tre månader efter det att tiden för att utnyttja konverteringsrätt har gått ut skall styrelsen för registrering i aktiebolagsregistret anmäla hur många aktier som har tillkommit genom konvertering. Om konverteringstiden är längre än ett år, skall anmälan göras senast tre månader efter utgången av varje räkenskapsår under vilket konvertering har skett.

Förutsättningar för registrering

39 § Konverteringen får registreras endast om det visas upp ett yttrande, undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Av yttrandet skall det framgå att bolaget för varje aktie som har lämnats i utbyte har tillfört ett vederlag som minst motsvarar kvotvärdet av tidigare aktier.

Verkan av registrering

40 § Genom registreringen fastställs ökningen av aktiekapitalet till summan av de vederlag som bolaget enligt 39 § minst skall ha tillfört efter konverteringen för de aktier som lämnas i utbyte.

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

Uppgift om kvittning i emissionsbeslut m.m.

41 § I ett publikt aktiebolag skall ett förslag enligt 3 § och ett beslut enligt 13 § i förekommande fall innehålla uppgift om de begränsningar som skall gälla i styrelsens rätt enligt 43 § att tillåta kvittning.

Tillhandahållande av förslag till beslut m.m. i vissa publika aktiebolag

41 a § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska styrelsen hålla förslaget enligt 3 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 8–10 §§, tillgängligt för aktieägarna under minst tre veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om emission av konvertibler ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats under minst tre veckor närmast före stämman och dagen för stämman. De ska vidare läggas fram på stämman. *Lag (2010:1516).*

Betalning i pengar

42 § I ett publikt aktiebolag får, förutom på sätt som anges i 22 §, sådan betalning för konvertibler som skall lämnas i pengar ske direkt till bolaget.

Kvittning

43 § I ett publikt aktiebolag får, trots vad som sägs i 25 §, konvertibler betalas genom kvittning, om

1. det inte strider mot emissionsbeslutet,
2. styrelsen finner det lämpligt, och
3. kvittning kan ske utan skada för bolaget eller dess borgenärer.

Revisorsyttrande

44 § I fråga om publika aktiebolag gäller att registrering även får ske om det i stället för ett sådant intyg som avses i 27 § första stycket 3 visas upp ett yttrande från en revisor. Yttrandet ska vara undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Av yttrandet ska det framgå att full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade konvertibler. *Lag (2020:613).*

16 kap. Vissa riktade emissioner m.m.

Tillämpningsområde

1 § Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas när publika aktiebolag och dotterbolag till sådana bolag beslutar om

1. nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler,
2. överlåtelse av aktier, teckningsoptioner eller konvertibler som har getts ut av ett bolag inom samma koncern, eller
3. lån som avses i 11 kap. 11 §. *Lag (2007:317).*

Nyemission av aktier m.m.

2 § Ett beslut om nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler skall alltid fattas eller godkännas av bolagsstämman i det emitterande bolaget om

1. aktieägarna i bolaget inte skall ha företrädesrätt till teckning i förhållande till det antal aktier de äger eller enligt vad som föreskrivs i bolagsordningen, och
2. de som i stället skall ha rätt att teckna aktier, teckningsoptioner eller konvertibler tillhör någon eller några av följande kategorier:
 - a. styrelseledamöter i det emitterande bolaget eller ett annat företag inom samma koncern,
 - b. den verkställande direktören i det emitterande bolaget eller ett annat företag inom samma koncern,
 - c. andra anställda hos det emitterande bolaget eller ett annat företag inom samma koncern,
 - d. en make eller en sambo till någon som avses i a–c,
 - e. den som står under vårdnad av någon som avses i a–c, eller
 - f. en juridisk person över vilken någon som avses i a–e, ensam eller tillsammans med någon annan som avses där, har ett bestämmande inflytande.

Vid beslut om emission enligt första stycket får bemyndigande enligt 13 kap. 5 § första stycket 8, 14 kap. 5 § första stycket 8 eller 15 kap. 5 § första stycket 6 inte lämnas.

3 § Om ett bolag som är dotterbolag till ett publikt aktiebolag beslutar om en sådan emission som avses i 2 §, skall beslutet godkännas även på bolagsstämman i moderbolaget.

I fråga om moderbolagets godkännande gäller bestämmelserna i 13 kap. 9 och 10 §§, 14 kap. 11 och 12 §§ eller 15 kap. 11 och 12 §§ om tillhandahållande av förslag till beslut m.m. samt om innehållet i kallelsen till bolagsstämma.

ABL

Överlåtelse av aktier, teckningsoptioner eller konvertibler

4 § Om ett publikt aktiebolag eller ett dotterbolag till ett sådant bolag har gett ut aktier, teckningsoptioner eller konvertibler med rätt till teckning för ett annat aktiebolag inom samma koncern, får det senare bolaget inte överlåta aktierna, teckningsoptionerna eller konvertiblerna till någon som avses i 2 § första stycket 2 utan att beslut om detta har fattats av bolagsstämman i det bolaget.

Ett beslut om överlåtelse från ett dotterbolag enligt första stycket skall dessutom godkännas av bolagsstämman i det publika aktiebolag som är moderbolag i koncernen.

I kallelsen till den bolagsstämma som skall pröva ett förslag till beslut som avses i denna paragraf skall förslagets huvudsakliga innehåll anges. *Lag (2007:317).*

5 § Ett publikt aktiebolag eller ett dotterbolag till ett sådant bolag får inte heller i andra fall än som avses i 4 § överlåta aktier i ett dotterbolag till det publika aktiebolaget eller teckningsoptioner eller konvertibler som har utfärdats av ett sådant bolag till någon som avses i 2 § första stycket 2 utan att överlåtelsen har godkänts av bolagsstämman i det publika bolaget.

Om det publika bolaget är dotterbolag till ett publikt aktiebolag, fordras för att överlåtelsen skall bli giltig dessutom att överlåtelsen godkänns av bolagsstämman i moderbolaget.

I kallelsen till den bolagsstämma som skall pröva ett förslag till beslut som avses i denna paragraf skall förslagets huvudsakliga innehåll anges.

5 a § Bestämmelserna i 4 och 5 §§ gäller inte en överlåtelse vars värde motsvarar mindre än en procent av koncernens värde. *Lag (2020:613).*

6 § Överlåtelser som sker i strid med 4 och 5 §§ är ogiltiga.

Vissa lån

7 § Beslut om att ta upp ett sådant lån som avses i 11 kap. 11 § skall alltid fattas av bolagsstämman om någon som avses i 2 § första stycket 2 skall ha rätt att teckna sig för lånet med förtur eller med särskilda villkor. Om lånet har tagits upp av ett bolag som är dotterbolag till ett publikt aktiebolag, skall beslutet dessutom godkännas av bolagsstämman i moderbolaget.

I kallelsen till den bolagsstämma som skall pröva ett förslag till beslut som avses i denna paragraf skall förslagets huvudsakliga innehåll anges.

Majoritetskrav

8 § Ett beslut som enligt 2–5 eller 7 § skall fattas eller godkännas av bolagsstämma är giltigt endast om det har biträts av aktieägare med minst nio tiondelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädna vid bolagsstämman.

9 § Om ett beslut enligt 2–5 eller 7 § skall godkännas av bolagsstämman i ett moderbolag och det finns flera moderbolag som är publika aktiebolag, skall godkännandet lämnas av bolagsstämman i det bolag bland dessa som är moderbolag i den största koncernen.

Information i förvaltningsberättelsen

10 § Ett aktiebolag som har genomfört en emission som avses i 2 §, skall i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om emissionsbeslutets innehåll och om den tilldelning av nya aktier, teckningsoptioner eller konvertibler som har skett på grundval av beslutet. Har ett aktiebolag genomfört en sådan överlåtelse som avses i 4 eller 5 § eller tagit upp ett sådant lån som avses i 7 §, skall uppgift om överlåtelsen eller lånet lämnas i förvaltningsberättelsen.

Ingår ett aktiebolag som har beslutat om en emission, en överlåtelse eller ett lån av nu angivet slag i en koncern, skall uppgift om detta lämnas även i förvaltningsberättelsen för det publika aktiebolag som är moderbolag i koncernen. Finns det flera moderbolag som är publika aktiebolag, skall uppgiften lämnas i förvaltningsberättelsen för det bolag bland dessa som är moderbolag i den största koncernen.

16 a kap. Vissa närståendetransaktioner

Tillämpningsområde

1 § Detta kapitel tillämpas när ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska besluta om en väsentlig transaktion med en närstående. Kapitlet tillämpas även när en väsentlig transaktion mellan ett helägt svenskt dotterbolag till ett sådant aktiebolag och en närstående till moderbolaget ska beslutas. *Lag (2019:288).*

Vad som är en väsentlig transaktion

2 § En transaktion anses i detta kapitel vara väsentlig om den ensam, eller sammantagen med andra transaktioner som bolaget och dess helägda svenska dotterbolag har genomfört med samma närstående under det senaste året, avser ett värde som är minst en miljon kronor och motsvarar minst en procent av bolagets värde. *Lag (2019:288).*

Vem som är närstående

3 § När det avgörs vem som är närstående enligt detta kapitel tillämpas 1 kap. 8 och 9 §§ årsredovisningslagen (1995:1554). Det som sägs där om rapporterande företag ska i stället avse ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. *Lag (2019:288).*

Undantag från tillämpningsområdet

4 § Kapitlet gäller inte beslut om

1. arvode till styrelseledamöter enligt 8 kap. 23 a §,
2. ersättning till ledande befattningshavare enligt riktlinjer som avses i 8 kap. 51 §,
3. lån enligt 11 kap.,
4. emissioner enligt 12–15 kap. samt emissioner och överlåtelser enligt 16 kap.,
5. vinstutdelning enligt 18 kap.,
6. förvärv eller överlåtelse av egna aktier enligt 19 kap.,
7. minskning av aktiekapitalet enligt 20 kap.,
8. lån enligt 21 kap.,
9. fusion enligt 23 kap.,

10. delning enligt 24 kap., eller

11. gränsöverskridande ombildning enligt 24 a kap.

Kapitlet gäller inte heller beslut med stöd av lagen (2015:1016) om resolution.

Lag (2022:1647).

5 § Kapitlet gäller inte beslut om transaktioner mellan ett aktiebolag och ett helägt dotterföretag, eller transaktioner mellan ett aktiebolag och ett delägt dotterföretag som ingen annan närstående till bolaget har ett intresse i. *Lag (2019:288).*

ABL

6 § Kapitlet gäller inte beslut om transaktioner som är en del av bolagets löpande verksamhet och som genomförs på marknadsmässiga villkor. Styrelsen ska ha rutiner för att fortlöpande bedöma om en transaktion är av det slag som anges i första stycket. *Lag (2019:288).*

Beslutsordning

7 § Styrelsen ska underställa bolagsstämman en väsentlig transaktion med en närstående till bolaget för godkännande.

Till underlag för stämmans beslut ska styrelsen upprätta en redogörelse för transaktionen. Av redogörelsen ska villkoren för transaktionen framgå, i den utsträckning som krävs för att stämman ska kunna ta ställning till förslaget. Redogörelsen ska alltid innehålla information om

1. vilken relation bolaget har till den närstående,
2. namnet på den närstående,
3. datumet för transaktionen, och
4. det värde transaktionen avser.

Redogörelsen ska hållas tillgänglig på bolagets webbplats under minst tre veckor fram till och med dagen för stämman. Redogörelsen ska vidare läggas fram på stämman. *Lag (2019:288).*

8 § Vid bolagsstämmans beslut i fråga om godkännande av en transaktion ska aktier som innehas av den närstående inte beaktas. Inte heller ska aktier som innehas av ett annat företag i samma koncern som den närstående beaktas. Med koncern likställs i detta sammanhang annan företagsgrupp av motsvarande slag. *Lag (2019:288).*

Vissa transaktioner i dotterbolag

9 § När ett helägt svenskt dotterbolag till ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska besluta om en väsentlig transaktion med en närstående till moderbolaget ska styrelsen underställa bolagsstämman transaktionen för godkännande. Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller inte. Transaktionen anses vara väsentlig om den ensam, eller sammantagen med andra transaktioner som dotterbolaget och moderbolaget har genomfört med samma närstående under det senaste året, avser ett värde som är minst en miljon kronor och motsvarar minst en procent av koncernens värde.

En väsentlig transaktion enligt första stycket ska även underställas bolagsstämman i moderbolaget för godkännande. Vid prövningen i moderbolaget ska beslutsordningen i 7 och 8 §§ gälla. *Lag (2019:288).*

17 kap. Värdeöverföringar från bolaget

Begreppet värdeöverföring

1 § Med värdeöverföring avses i denna lag

1. vinstutdelning,
2. förvärv av egna aktier, dock inte förvärv enligt 19 kap. 5 §,
3. minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna, och
4. någon annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget.

I 23–25 kap. finns det särskilda bestämmelser om överföring av tillgångar i samband med fusion, delning och gränsöverskridande ombildning av aktiebolag och om utskiftning vid likvidation. *Lag (2022:1647)*.

Tillåtna former för värdeöverföring

2 § Värdeöverföringar från bolaget får endast ske enligt bestämmelserna

1. om vinstutdelning i denna lag,
2. om förvärv av egna aktier i denna lag,
3. om minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna i denna lag,
4. om gåva till allmännyttigt ändamål i 5 §, och
5. i ett avtal om koncerninternt finansiellt stöd som godkänts enligt 6 b kap. 6 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse eller 8 b kap. 6 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. *Lag (2020:985)*.

Skyddet för bolagets bundna egna kapital och försiktighetsregeln

3 § En värdeöverföring får inte äga rum om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. Beräkningen skall grunda sig på den senast fastställda balansräkningen med beaktande av ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter balansdagen.

Även om det inte finns något hinder enligt första stycket får bolaget genomföra en värdeöverföring till aktieägare eller annan endast om den framstår som försvarlig med hänsyn till

1. de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet, och
2. bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Om bolaget är ett moderbolag, skall hänsyn tas även till de krav som koncernverksamhetens art, omfattning och risker ställer på koncernens egna kapital samt till koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Värdeöverföringar under löpande räkenskapsår

4 § Under tiden från och med den årsstämma där resultaträkningen och balansräkningen för ett räkenskapsår har fastställts fram till nästa årsstämma får värdeöverföringar ske med ett sammanlagt belopp som uppgår till högst det belopp som vid den första årsstämman var tillgängligt för värdeöverföring enligt 3 § första stycket. Vid beräkningen av utrymmet för värdeöverföring skall ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter den senaste årsstämman beaktas.

Gåva till allmännyttigt ändamål

5 § Bolagsstämman eller, om saken med hänsyn till bolagets ställning är av ringa betydelse, styrelsen, får besluta om gåva till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål, om det med hänsyn till ändamålets art, bolagets ställning och omständigheterna i övrigt får anses skäligt och gåvan inte strider mot 3 §.

Återbäringsskyldighet vid olaglig värdeöverföring

6 § Om en värdeöverföring som avses i 1 § 1 eller 3 eller 5 § har skett i strid med bestämmelserna i detta kapitel eller i 18 eller 20 kap., skall mottagaren återbära vad han eller hon har uppburit, om bolaget visar att han eller hon insåg eller bort inse att värdeöverföringen stod i strid med denna lag. Har en värdeöverföring enligt 1 § 4, som inte avser gåva enligt 5 §, skett i strid med detta kapitel, är mottagaren återbäringsskyldig om bolaget visar att han eller hon insåg eller bort inse att transaktionen innefattade en värdeöverföring från bolaget.

På värdet av den egendom som skall återbäras skall mottagaren betala ränta enligt 5 § räntelagen (1975:635) från det att värdeöverföringen ägde rum till dess att ränta skall betalas enligt 6 § räntelagen till följd av 3 eller 4 § samma lag.

Bestämmelser om rättsföljderna vid olagliga förvärv av egna aktier finns i 19 kap.

Bristtäckningsansvar vid olaglig värdeöverföring

7 § Om det uppkommer någon brist vid återbäring enligt 6 §, är de personer som har medverkat till beslutet om värdeöverföringen ansvariga för denna. Detsamma gäller de som har medverkat till verkställandet av beslutet eller till upprättandet eller fastställandet av en oriktig balansräkning som har legat till grund för beslutet om värdeöverföring.

För ansvar enligt första stycket förutsätts i fråga om styrelseledamot, verkställande direktör, revisor, lekmannarevisor och särskild granskare, uppsåt eller oaktsamhet, och, i fråga om aktieägare och annan, uppsåt eller grov oaktsamhet.

För brist som uppkommer vid återbäringen ansvarar även den som har tagit emot egendom från en person som avses i 6 § första stycket med vetskap om att den härrör från en olaglig värdeöverföring.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i första–tredje styckena gäller 29 kap. 5 och 6 §§.

18 kap. Vinstutdelning**Beslutsordning**

1 § Beslut om vinstutdelning fattas av bolagsstämman.

Stämman får besluta om utdelning av större belopp än vad styrelsen har föreslagit eller godkänt endast om

1. det finns en sådan skyldighet enligt bolagsordningen, eller
2. utdelningen beslutas på yrkande av en minoritet enligt 11 §.

Förslag till beslut om vinstutdelning*Upprättande av förslag*

2 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om vinstutdelning, skall styrelsen, eller om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut enligt bestämmelserna i 3–6 §§. En fråga om vinstutdelning enligt 11 § får prövas även om något sådant förslag inte har upprättats.

ABL

Förslagens innehåll

3 § I förslaget om vinstutdelning skall följande anges:

1. beloppet av den utdelning som skall belöpa på varje aktie,
2. avstämningsdagen, om bolaget är ett avstämningsbolag, eller, i förekommande fall, bemyndigande för styrelsen att fastställa avstämningsdagen,
3. den tidpunkt då utdelningen skall betalas, om bolaget inte är ett avstämningsbolag, eller, i förekommande fall, bemyndigande för styrelsen att fastställa betalningsdag, och
4. om utdelningen skall avse annat än pengar, uppgift om arten av den egendom som skall delas ut.

Avstämningsdagen enligt första stycket 2 eller betalningsdagen enligt första stycket 3 får inte infalla senare än dagen före nästa årsstämma.

Yttrande från styrelsen

4 § Till förslaget om vinstutdelning skall fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena. Om tillgångar eller skulder har värderats till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554), skall det i yttrandet också anges hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats.

Kompletterande information

5 § Om årsredovisningen inte skall behandlas på den bolagsstämma som skall pröva förslaget om vinstutdelning, skall det i förslaget anges hur stor del av det enligt 17 kap. 3 § första stycket disponibla beloppet som finns kvar efter det senast fattade beslutet om värdeöverföring.

6 § I det fall som avses i 5 § skall följande handlingar fogas till förslaget:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna,
2. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,
3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning, vilka har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades med uppgift om värdeöverföringar som har beslutats under samma tid och om förändringar i bolagets bundna egna kapital som har skett efter balansdagen, och
4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknad av bolagets revisor, med uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med förslaget.

Tillhandahållande av förslag till beslut m.m.

7 § Styrelsen ska hålla förslaget enligt 2 § tillsammans med de handlingar som anges i 4 § och, i förekommande fall, 6 § tillgängligt för aktieägarna under minst två veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om vinstutdelning ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska läggas fram på bolagsstämman.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller 14 § i stället för denna paragraf. *Lag (2010:1516).*

Kallelsens innehåll

8 § Kallelsen till den bolagsstämma som skall pröva förslaget enligt 2 § skall ange förslagets huvudsakliga innehåll.

Bolagsstämmans beslut

9 § Beslutet om vinstutdelning skall innehålla de uppgifter som framgår av 3 § första stycket.

Registrering

10 § Om ett beslut om vinstutdelning har fattats av en annan bolagsstämma än årsstämman, skall beslutet genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret.

Vinstutdelning på begäran av en aktieägarminoritet

11 § På begäran av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier skall årsstämman besluta om utdelning av hälften av vad som återstår av årets vinst enligt den fastställda balansräkningen sedan avdrag har gjorts för

1. balanserad förlust som överstiger fria fonder,
2. belopp som enligt lag eller bolagsordning skall avsättas till bundet eget kapital, och
3. belopp som enligt bolagsordningen skall användas för något annat ändamål än utdelning till aktieägarna.

I bolagsordningen får det föreskrivas att vinstutdelning får begäras av aktieägare med en mindre andel av bolagets aktier än vad som sägs i första stycket. Där får även föreskrivas att rätten till vinstutdelning skall avse ett högre belopp än vad som sägs i första stycket.

En begäran enligt första stycket skall framställas, innan bolagsstämman fattar beslut om disposition av vinsten.

Bolagsstämman är inte skyldig att besluta om högre utdelning än fem procent av bolagets egna kapital. Utdelningen får inte strida mot bestämmelserna i 17 kap. 3 §.

12 § I avstämningsbolag skall, vid en sådan vinstutdelning som avses i 11 §, avstämningsdagen infalla inom en månad från beslutet.

Betalningsdag för beslutad utdelning

13 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall den beslutade utdelningen betalas vid den tidpunkt som bolagsstämman eller, efter stämmans bemyndigande, styrelsen beslutar. I sådana fall som avses i 11 § skall utdelningen dock betalas genast.

I avstämningsbolag skall utdelningen utbetalas genast efter avstämningsdagen.

Särskilda bestämmelser om tillhandahållande av förslag till beslut m.m. i vissa publika aktiebolag

14 § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska styrelsen hålla förslaget enligt 2 § tillsammans med de handlingar som anges i 4 § och, i förekommande fall, 6 § tillgängligt för aktieägarna under minst tre veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om vinstutdelning ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats under minst tre veckor närmast före stämman och dagen för stämman. De ska vidare läggas fram på stämman. *Lag (2010:1516).*

19 kap. Förvärv av egna aktier m.m.

Teckning av egna aktier

1 § Ett aktiebolag får inte teckna egna aktier.

Om ett aktiebolag trots bestämmelsen i första stycket har tecknat egna aktier, skall styrelsen och den verkställande direktören anses ha tecknat aktierna för egen räkning med solidariskt ansvar för betalningen. Det gäller dock inte en styrelseledamot eller en verkställande direktör som visar att han eller hon inte kände till eller bort känna till aktieteckningen.

Om aktier i ett bolag har tecknats av någon i eget namn men för bolagets räkning, skall aktietecknaren anses ha tecknat aktierna för egen räkning.

Dotterföretags teckning av aktier i moderbolag

2 § Bestämmelserna i 1 § gäller även i fråga om dotterföretags teckning av aktier i moderbolag.

Egna aktier som pant

3 § Ett aktiebolag får inte ta emot egna aktier som pant. Dotterföretag får inte heller ta emot aktier i moderbolag som pant.

Ett avtal i strid med första stycket är ogiltigt.

Förvärv av egna aktier

I vilka fall ett aktiebolag får förvärva egna aktier

4 § Ett aktiebolag får inte förvärva egna aktier utom i de fall som anges i 5 §. Ett avtal som strider mot detta är ogiltigt.

Bestämmelserna i första stycket samt i 5 och 6 §§ 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 13–30 §§.

5 § Ett aktiebolag får

1. förvärva egna aktier för vilka ersättning inte ska betalas,
2. förvärva egna aktier som ingår i en affärsrörelse som bolaget övertar, om aktierna representerar en mindre andel av bolagets aktiekapital,
3. lösa in egna aktier enligt 25 kap. 22 §,
4. på auktion ropa in egna aktier som har utmätts för bolagets fordran, och
5. överta egna aktier enligt 4 kap. 50 § första stycket. *Lag (2009:565).*

Avyttringsskyldighet efter förvärv enligt 5 §

6 § Aktier som har förvärvats enligt 5 § och som inte har dragits in genom minskning av aktiekapitalet skall avyttras så snart det kan ske utan förlust, dock senast tre år efter förvärvet. Aktier som inte har avyttrats inom denna tid skall av bolaget förklaras ogiltiga. Bolaget skall i så fall minska aktiekapitalet med aktiernas andel av aktiekapitalet. Ett förslag till beslut om minskning skall läggas fram på den första bolagsstämma som hålls sedan aktierna blev ogiltiga. Minskningens belopp skall föras över till reservfonden.

I fråga om vissa publika aktiebolag gäller även 30 §.

Dotterföretags förvärv och innehav av aktier i moderbolag

7 § Ett dotterföretag får inte förvärva aktier i moderbolag. Ett avtal som strider mot detta förbud är ogiltigt.

Trots bestämmelserna i första stycket får ett dotterföretag förvärva aktier i moderbolag i de fall som avses i 5 § 1, 2 och 4.

8 § Om ett dotterföretag har förvärvat aktier i moderbolaget med stöd av 7 § andra stycket, gäller bestämmelserna i 6 §.

9 § Om ett aktiebolag har blivit moderbolag och dess dotterföretag innehar aktier i moderbolaget, skall aktierna avyttras så snart det kan ske utan förlust, dock senast tre år efter det att koncernförhållandet uppstod. I övrigt gäller bestämmelserna i 6 §.

ABL

Förvärv och överlåtelse av egna teckningsoptioner och konvertibler

10 § Vid ett aktiebolags förvärv av egna teckningsoptioner eller konvertibler får det belopp som avser options- eller konverteringsrätten inte överstiga vad som är disponibelt enligt 17 kap. 3 och 4 §§.

11 § Om ett aktiebolag har förvärvat en egen konvertibel, upphör konvertibeln att gälla.

12 § Senast tre månader efter det att bolaget har förvärvat egna konvertibler skall styrelsen för registrering i aktiebolagsregistret anmäla hur många konvertibler som har upphört att gälla enligt 11 §. Om förvärv har skett på grund av ett erbjudande som gäller för längre tid än ett år, skall anmälan göras senast tre månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket förvärvet har skett.

Särskilda bestämmelser om vissa publika aktiebolags förvärv av egna aktier

13 § Ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet får, utöver det som följer av 5 §, förvärva egna aktier enligt bestämmelserna i 14 och 15 §§. Beslut om förvärv skall i så fall fattas med tillämpning av 18–29 §§. Om bolaget har förvärvat aktier i strid med 14 eller 15 § eller i strid med 17 kap. 3 eller 4 §, gäller bestämmelserna i 16 §. *Lag (2007:566).*

Tillåtna förvärvsmetoder

14 § Förvärv som avses i 13 § får ske endast

1. på en reglerad marknad,
2. på en marknad motsvarande en reglerad marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet efter tillstånd av Finansinspektionen, eller
3. i enlighet med ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag.

Ett tillstånd enligt första stycket 2 skall ange på vilken marknad egna aktier får förvärvas samt under vilken tid tillståndet får utnyttjas. Tillstånd skall lämnas, om

1. det för verksamheten vid marknaden finns regler som motsvarar det som enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden gäller för verksamhet vid en reglerad marknad i Sverige, och

2. företaget som driver marknaden står under tillsyn av en myndighet eller något annat behörigt organ. *Lag (2007:566).*

Hur stor andel egna aktier som får förvärvas

15 § Ett publikt aktiebolag som avses i 13 § får inte förvärva egna aktier i den mån bolagets innehav av egna aktier efter förvärvet kommer att uppgå till mer än en tiondel av samtliga aktier i bolaget. Aktier i bolaget som innehas av dess dotterföretag skall vid beräkningen anses som bolagets.

Otillåtna förvärv

16 § Om ett förvärv som avses i 13 § har skett i strid med 17 kap. 3 eller 4 § eller någon av bestämmelserna i 14 och 15 §§, skall de förvärvade aktierna avyttras inom sex månader från förvärvet. Aktier som inte har avyttrats inom denna tid skall av bolaget förklaras ogiltiga. Bolaget skall i så fall minska aktiekapitalet med aktiernas andel av aktiekapitalet. Ett förslag till beslut om minskning skall läggas fram på den första bolagsstämma som hålls sedan ogiltighet har inträtt. Minskningens beloppet skall föras över till reservfonden.

Beslutsordning

17 § Ett beslut om förvärv av egna aktier i sådana fall som avses i 13 § skall fattas av bolagsstämman. Bolagsstämman kan bemyndiga styrelsen att fatta ett sådant beslut.

Majoritetskrav

18 § Ett beslut av bolagsstämman om förvärv av egna aktier enligt 13 § eller om bemyndigande för styrelsen att fatta ett sådant beslut är giltigt endast om det har biträttts av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädade vid stämman.

Upprättande av förslag till beslut

19 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om förvärv av egna aktier enligt 13 §, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut enligt bestämmelserna i 20–24 §§.

Förslagets innehåll

20 § I förslaget enligt 19 § skall det anges på vilket sätt aktierna skall förvärfas.

Om aktierna skall förvärfas i enlighet med ett erbjudande som riktas till samtliga aktieägare eller till samtliga ägare till aktier av ett visst slag, skall det i förslaget vidare anges

1. den tid, före nästa årsstämma, inom vilken bolagsstämmans beslut skall verkställas,
2. det antal aktier, i förekommande fall fördelat på aktieslag, som erbjudandet skall avse,
3. den ersättning som skall lämnas för aktierna,
4. egendomens art och mängd, om ersättningen skall bestå av annan egendom än

pengar, samt

5. övriga villkor för förvärvet.

21 § Om aktierna skall förvärfas på annat sätt än som avses 20 §, skall det i förslaget enligt 19 § anges

1. den tid, före nästa årsstämma, inom vilken bolagsstämmans beslut skall verkställas,
2. det högsta antal aktier, i förekommande fall fördelat på aktieslag, som får förvärfas,
3. det lägsta och högsta pris som får betalas för aktierna, samt
4. övriga villkor för förvärvet.

Yttrande från styrelsen

22 § Till förslaget enligt 19 § skall fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida det föreslagna förvärvet är försvarligt med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena. Om tillgångar eller skulder har värderats till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554), skall det i yttrandet också anges hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats.

Kompletterande information

23 § Om årsredovisningen inte skall behandlas på den bolagsstämma som skall pröva förslaget enligt 19 §, skall det i förslaget även anges hur stor del av det enligt 17 kap. 3 § första stycket disponibla beloppet som finns kvar efter det senast fattade beslutet om värdeöverföring.

24 § I sådana fall som avses i 23 § skall följande handlingar fogas till förslaget enligt 19 §:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna,
2. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,
3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning, vilka har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades, med uppgift om värdeöverföringar som har beslutats under samma tid och om förändringar i bolagets bundna egna kapital som har skett efter balansdagen, och
4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknat av bolagets revisor, med uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med förslaget.

Tillhandahållande av förslag till beslut, m.m.

25 § Styrelsen ska hålla förslaget enligt 19 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 24 §, tillgängligt för aktieägarna under minst tre veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om förvärv av egna aktier ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppper sin postadress.

Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats under minst tre veckor närmast före stämman och dagen för stämman. De ska vidare läggas fram på stämman. Lag (2010:1516).

Kallelsens innehåll

26 § Kallelsen till den bolagsstämma som skall pröva förslaget enligt 19 § skall ange förslagets huvudsakliga innehåll samt syftet med förvärvet.

Bolagsstämmans beslut

27 § Bolagsstämmans beslut om förvärv av egna aktier skall innehålla de uppgifter som anges i 20 och 21 §§.

Bemyndigande för styrelsen

28 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om bemyndigande för styrelsen att fatta beslut om förvärv av egna aktier med stöd av 13 §, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut.

I förslaget skall det anges

1. det sätt som aktier får förvärfvas på,
2. den tid, före nästa årsstämma, inom vilken bemyndigandet får utnyttjas,
3. det högsta antal aktier, i förekommande fall fördelat på aktieslag, som får förvärfvas,
4. det lägsta och högsta pris som får betalas för aktierna,
5. egendomens art och mängd, om ersättningen skall bestå av annan egendom än pengar, och
6. övriga villkor för förvärvet.

Bestämmelserna i 22–26 §§ skall tillämpas på förslaget.

ABL

Bolagsstämman beslut skall innehålla de uppgifter som anges i andra stycket.
Lag (2007:317).

29 § Innan styrelsen beslutar att utnyttja ett sådant bemyndigande som avses i 28 §, skall den ta fram handlingar av det slag som anges i 22–24 §§.

Avyttringsskyldighet efter förvärv av egna aktier enligt 5 §

30 § Ett publikt aktiebolag som avses i 13 § behöver inte avyttra aktier enligt 6 §, om det skulle ha varit tillåtet att inneha dem vid en tillämpning av 15 §.

Särskilda bestämmelser om publika aktiebolags överlåtelse av egna aktier

31 § När ett publikt aktiebolag överlåter egna aktier, skall det ske med tillämpning av 32–34 §§ eller 35–37 §§.

Första stycket gäller inte vid avyttring som avses i 6 och 16 §§.

Överlåtelse av egna aktier på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

32 § Ett publikt aktiebolag får överlåta egna aktier

1. på en reglerad marknad, eller
2. på en marknad motsvarande en reglerad marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet efter tillstånd av Finansinspektionen.

Ett tillstånd enligt första stycket 2 skall ange på vilken marknad egna aktier får överlätas samt under vilken tid tillståndet får utnyttjas. Tillstånd skall lämnas, om

1. det för verksamheten vid marknaden finns regler som motsvarar det som enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden gäller för verksamhet vid en reglerad marknad i Sverige, och
2. företaget som driver marknaden står under tillsyn av en myndighet eller något annat behörigt organ. *Lag (2007:566).*

33 § Ett beslut om överlåtelse av egna aktier enligt 32 § skall fattas av bolagsstämman. Bolagsstämman kan även bemyndiga styrelsen att fatta ett sådant beslut.

Ett beslut av bolagsstämman enligt första stycket är giltigt endast om det har biträttits av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädna vid stämman.

34 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om överlåtelse av egna aktier enligt 32 § eller om bemyndigande för styrelsen att fatta ett sådant beslut, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut.

Förslaget skall innehålla uppgifter om

1. den tid, före nästa årsstämma, inom vilken bolagsstämman beslut om överlåtelse skall verkställas eller styrelsens bemyndigande får utnyttjas,
2. det högsta antal aktier, i förekommande fall fördelat på aktieslag, som får överlätas,
3. det lägsta pris som aktierna får överlätas för, och
4. övriga villkor för överlåtelsen.

Bestämmelserna i 13 kap. 9 § skall tillämpas i fråga om förslaget till beslut enligt första stycket. I kallelsen till den bolagsstämma som skall pröva förslaget skall förslagets huvudsakliga innehåll anges.

Bolagsstämman beslut skall innehålla de uppgifter som anges i andra stycket.
Lag (2007:317).

Överlåtelse av egna aktier som inte sker på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

35 § Vid ett publikt aktiebolags överlåtelse av egna aktier på annat sätt än som anges i 32 § tillämpas

1. det som gäller vid nyemission av aktier enligt:
 - 11 kap. 2 § första stycket om beslutanderätt,
 - 11 kap. 5 § om emissionsbevis m.m.,
 - 11 kap. 8 § om registrering av teckningsrätter m.m. i avstämningsbolag,
 - 11 kap. 9 § om försäljning av överskjutande teckningsrätter,
 - 13 kap. 1 § första och andra styckena om företrädesrätt,
 - 13 kap. 2 § om beslut att avvika från aktieägarnas företrädesrätt,
 - 13 kap. 3 § om upprättande av förslag till beslut,
 - 13 kap. 6 § om kompletterande information,
 - 13 kap. 7 § om apportegendom och kvittning,
 - 13 kap. 8 § om revisorsgranskning,
 - 13 kap. 9 § om tillhandahållande av förslag till beslut m.m.,
 - 13 kap. 10 § om kallelsens innehåll,
 - 13 kap. 12 § om underrättelse,
 - 13 kap. 13 § om hur teckning ska ske,
 - 13 kap. 18 § om tilldelning av aktier,
 - 13 kap. 31 § första stycket om styrelsebeslut under förutsättning av bolagsstämans

godkännande,

- 13 kap. 35 § om styrelsebeslut enligt bolagsstämans bemyndigande,
2. det som gäller vid nyemission eller överlåtelse av aktier enligt 16 kap., och
3. det som gäller om prospekt vid erbjudanden av värdepapper till allmänheten enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/1129 av den 14 juni 2017 om prospekt som ska offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel på en reglerad marknad, och om upphävande av direktiv 2003/71/EG.

I fråga om styrelsebeslut under förutsättning av bolagsstämans godkännande gäller 13 kap. 31 § andra stycket, 32 och 33 §§ i tillämpliga delar. I fråga om styrelsebeslut enligt bemyndigande av bolagsstämman gäller 13 kap. 36 och 38 §§ i tillämpliga delar. *Lag (2019:418).*

36 § I sådana fall som anges i 35 § skall i förslaget till beslut följande anges:

1. det högsta antal aktier, i förekommande fall fördelat på aktieslag, som skall överlätas,
2. den rätt att förvärva aktier som aktieägarna eller någon annan skall ha,
3. den tid inom vilken aktieägare eller annan kan utnyttja sin rätt att förvärva aktier,
4. den tid inom vilken aktierna skall betalas eller, i förekommande fall, att teckning skall ske genom betalning,
5. den fördelningsgrund som styrelsen skall tillämpa beträffande aktier som inte tecknas med företrädesrätt,
6. avstämningsdagen, om bolaget är avstämningsbolag och aktieägare skall ha företrädesrätt vid överlåtelsen,
7. det belopp som skall betalas för varje aktie,
8. villkor om apport eller att aktie skall tecknas med kvittningsrätt, och
9. övriga särskilda villkor för överlåtelsen.

Tiden som anges i första stycket 3 får inte understiga två veckor. I bolag som inte är avstämningsbolag räknas denna tid från det att underrättelse enligt 13 kap. 12 § har skett, eller, om samtliga aktieägare har varit företrädade på den stämma som har beslutat om överlåtelsen, från beslutet. I avstämningsbolag räknas tiden från avstämningsdagen.

Avstämningsdagen får inte sättas tidigare än en vecka från dagen för beslutet.

I stället för en sådan uppgift som anges i första stycket 7 får det anges att styrelsen eller den som styrelsen utser inom sig skall bemyndigas att innan den tid som avses i första stycket 3 börjar löpa besluta vilket belopp som skall betalas för varje aktie. Ett sådant bemyndigande får lämnas endast om aktierna skall tas upp till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Om bolaget är avstämningsbolag och aktieägare skall ha företrädesrätt att förvärva aktier, skall bemyndigandet utformas så att beloppet bestäms senast den dag som infaller fem vardagar före avstämningsdagen. *Lag (2007:566).*

37 § Beslut om överlåtelse enligt 35 § skall innehålla de uppgifter som anges i 36 §.

I förekommande fall skall beslutet innehålla

1. ett förordnande som avses i 11 kap. 9 §,
2. ett förordnande om att kuponger som hör till aktiebrevens skall användas som teckningsrättsbevis,
3. upplysningar om att redogörelse och yttrande som avses i 13 kap. 7 och 8 §§ har lämnats.

20 kap. Minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden och reservfonden

Minskningsändamål

1 § Aktiekapitalet får minskas för

1. täckning av förlust, om det inte finns fritt eget kapital som motsvarar förlusten,
2. avsättning till fritt eget kapital, och
3. återbetalning till aktieägarna.

Aktiekapitalet får även minskas enligt förbehåll i bolagsordningen. I så fall gäller 31–34 §§ i stället för 5–30 §§.

Av bestämmelserna i detta kapitel tillämpas endast 19–22 §§ vid sådan minskning av aktiekapitalet som avses i 19 kap. 6 § första stycket tredje meningen och 16 §. *Lag (2014:539).*

Metoder för minskning av aktiekapitalet

2 § Minskning av aktiekapitalet kan genomföras med eller utan indragning av aktier.

Beslutsordning

3 § Beslut om minskning av aktiekapitalet fattas av bolagsstämman, om inte, i sådana fall som avses i 31 §, annat föreskrivs i bolagsordningen.

Vid minskning för sådant ändamål som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 får stämman inte besluta om minskning av aktiekapitalet med större belopp än vad styrelsen har föreslagit eller godkänt. Stämman får dock alltid besluta om sådan minskning som är föreskriven i bolagsordningen.

4 § Om ett förslag till beslut om minskning av aktiekapitalet inte skulle vara förenligt med bolagsordningen, skall beslut om nödvändiga ändringar av denna fattas innan bolagsstämman beslutar om minskningen.

Ett beslut om minskning av aktiekapitalet får inte fattas förrän bolaget har registrerats.

Minskning av aktiekapitalet genom beslut av bolagsstämman*Majoritetskrav*

5 § Ett beslut av bolagsstämman om minskning av aktiekapitalet är giltigt endast om det har biträttits av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädda vid stämman.

Om det finns flera aktieslag i bolaget, skall vad som föreskrivs i första stycket även tillämpas inom varje aktieslag som är företrätt vid stämman och för vilket aktiernas rätt försämras genom beslutet.

ABL

Upprättande av förslag

6 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om minskning av aktiekapitalet, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag enligt bestämmelserna i 7–14 §§.

Förslagets innehåll

7 § I förslaget om minskning av aktiekapitalet ska följande uppgifter anges:

1. minskningsändamålet,
2. det belopp eller högsta belopp som aktiekapitalet ska minskas med, eller det lägsta och högsta beloppet för minskningen,
3. om minskningen ska genomföras med eller utan indragning av aktier, och
4. i förekommande fall, vilka aktier som ska dras in.

Om minskningsbeslutet förutsätter ändring av bolagsordningen, ska också detta anges.

Uppgifter som avses i första stycket 2 behöver inte anges i förslaget, om det föreslås att stämman ska besluta om ett bemyndigande som avses i 10 § första stycket 5 eller 10 b § första stycket 3. *Lag (2014:539).*

8 § Innebär förslaget att aktiekapitalet skall minskas för återbetalning till aktieägarna, skall det till förslaget fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna återbetalningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena. Om tillgångar eller skulder har värderats till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554), skall det i yttrandet också anges hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats.

I fall som avses i första stycket skall det till förslaget också fogas ett yttrande, undertecknat av bolagets revisor, med uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med förslaget. *Lag (2007:317).*

9 § Innebär förslaget att aktiekapitalet skall minskas för återbetalning till aktieägarna genom att aktier dras in (inlösen) skall, utöver vad som följer av 7 och 8 §§, följande uppgifter anges i förslaget:

1. den rätt att få aktier inlösta som aktieägarna har,
2. den tid inom vilken anmälan för inlösen skall göras,
3. det belopp som skall betalas för varje aktie som löses in, i förekommande fall med uppgift om hur stor del av beloppet som överstiger aktiens kvotvärde,
4. den tid inom vilken de inlösta aktierna skall betalas eller, i förekommande fall, att betalning skall ske vid anmälan för inlösen mot ingivande av aktiebrevet.

Om det föreslås att stämman skall besluta om ett sådant bemyndigande som avses i 10 § första stycket 5, får, i stället för uppgifter som avses i första stycket 3, anges det högsta belopp som får betalas för de aktier som löses in.

Anmälningstiden enligt första stycket 2 får inte understiga två veckor, om inte alla aktieägare som så önskar kan få sina aktier inlösta. I bolag som inte är avstämningsbolag skall anmälningstiden räknas från det att underrättelse enligt 18 § skett, eller om samtliga aktieägare är företrädare på den bolagsstämma som beslutat om minskningen, från beslutet. I avstämningsbolag skall tiden räknas från avstämningsdagen.

10 § I förekommande fall skall, i fråga om sådan inlösen som avses i 9 §, förslaget om minskning av aktiekapitalet också innehålla uppgift om

1. att anmälan för inlösen skall ske genom att kuponger som hör till aktiebrevet ges in,
2. att inlösta aktier skall betalas med annan egendom än pengar eller i övrigt på villkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5 eller att inlösen skall ske genom kvittning av en fordran som bolaget har mot aktieägaren,
3. avstämningsdagen eller bemyndigande för styrelsen att fastställa avstämningsdagen, om bolaget är avstämningsbolag,
4. övriga särskilda villkor för inlösen, och
5. bemyndigande för styrelsen eller den som styrelsen utser inom sig att innan inlösen påbörjas bestämma det belopp som aktiekapitalet skall minskas med och det belopp som skall betalas för varje aktie som löses in.

Ett bemyndigande som avses i första stycket 3 eller 5 får lämnas bara om aktierna är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. I avstämningsbolag skall ett bemyndigande enligt första stycket 5 utformas så att minskningsbeloppet och det belopp som skall betalas för varje aktie som löses in bestäms senast den dag som infaller fem vardagar före avstämningsdagen.

Avstämningsdagen enligt första stycket 3 får inte infalla senare än dagen före nästa årsstämma. *Lag (2007:566).*

10 a § Om förslaget innebär att aktiekapitalet ska minskas för återbetalning till aktieägarna utan att aktier dras in, ska, utöver det som följer av 7 och 8 §§, följande uppgifter anges i förslaget:

1. det belopp som ska återbetalas per aktie, och
2. den tid inom vilken återbetalning ska göras.

Om det föreslås att stämman ska besluta om ett bemyndigande som avses i 10 b § första stycket 3, får det, i stället för uppgifter som avses i första stycket 1, anges det högsta belopp som får återbetalas per aktie. *Lag (2014:539).*

10 b § I fråga om en sådan minskning av aktiekapitalet som avses i 10 a § ska förslaget om minskning av aktiekapitalet i förekommande fall också innehålla uppgift om

1. att återbetalning ska ske med annan egendom än pengar eller i övrigt på villkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5 eller att återbetalning ska ske genom kvittning av en fordran som bolaget har mot aktieägaren,
2. avstämningsdagen eller bemyndigande för styrelsen att fastställa avstämningsdagen, om bolaget är ett avstämningsbolag, och
3. bemyndigande för styrelsen eller den som styrelsen utser inom sig att innan återbetalning görs bestämma det belopp som aktiekapitalet ska minskas med och det belopp som ska återbetalas per aktie.

Ett bemyndigande som avses i första stycket 2 eller 3 får lämnas bara om aktierna är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. I avstämningsbolag ska ett bemyndigande enligt

första stycket 3 utformas så, att minskningsbeloppet och det belopp som ska återbetalas per aktie bestäms senast den dag som infaller fem vardagar före avstämningsdagen.

Avstämningsdagen enligt första stycket 2 får inte infalla senare än dagen före nästa årsstämma. *Lag (2014:539).*

Kompletterande information

11 § Om årsredovisningen inte skall behandlas på den bolagsstämma där förslaget om minskning av aktiekapitalet skall prövas och minskningsbeloppet helt eller delvis skall användas för ändamål som avses i 1 § första stycket 3, skall det i förslaget anges hur stor del av det enligt 17 kap. 3 § första stycket disponibla beloppet som finns kvar efter det senast fattade beslutet om värdeöverföring. *Lag (2007:317).*

12 § I de fall som avses i 11 § skall följande handlingar fogas till förslaget:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna,

2. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,

3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning, vilka har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades med uppgift om värdeöverföringar som har beslutats under samma tid och om förändringar i bolagets bundna egna kapital som har skett efter balansdagen, och

4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknat av bolagets revisor. *Lag (2007:317).*

Uppgifter om särskilda inlösenvillkor m.m.

13 § Förslaget om minskning av aktiekapitalet ska i förekommande fall innehålla en redogörelse för de omständigheter som kan vara av betydelse vid bedömningen av

1. värdet på egendom som avses i 10 § första stycket 2 och 10 b § första stycket 1,

2. inlösenvillkor av det slag som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5, eller

3. inlösenvillkor om kvittning.

Redogörelsen ska ha det innehåll som anges i 2 kap. 7 och 9 §§.

I de fall som avses i 9 § ska, om förslaget innebär att inte alla aktieägare kan få aktier inlösta, skälen för detta anges.

I de fall som avses i 23 § andra meningen ska redogörelsen innehålla uppgift om de övriga åtgärder som föreslås för att bolagets bundna egna kapital och dess aktiekapital inte ska minska. I redogörelsen ska det anges vilka effekter den föreslagna minskningen respektive övriga åtgärder var för sig har på bolagets bundna egna kapital och aktiekapital. *Lag (2014:539).*

Revisorsgranskning

14 § Redogörelsen enligt 13 § skall granskas av en eller flera revisorer. Ett yttrande över granskningen, undertecknat av revisorn eller revisorerna, skall fogas till förslaget enligt 6 §. Yttrandet skall, såvitt gäller sådana förhållanden som avses i 13 § första stycket, ha det innehåll som anges i 2 kap. 19 § första stycket 2 och 3 och andra stycket. Därutöver skall revisorn eller revisorerna i förekommande fall yttra sig över ändamålsenligheten i de åtgärder som har föreslagits enligt 13 § fjärde stycket och riktigheten i de bedömningar som har gjorts om effekterna av dessa åtgärder.

En revisor som avses i första stycket skall vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, skall revisorn utses av bolagsstämman. Om någon särskild revisor inte är utsedd, skall granskningen i stället utföras av bolagets revisor.

ABL

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt första stycket gäller bestämmelserna i 9 kap. 7, 40, 45 och 46 §§.

Tillhandahållande av förslag till beslut m.m.

15 § Styrelsen ska hålla förslaget enligt 6 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 12 och 14 §§, tillgängligt för aktieägarna under minst två veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om minskning av aktiekapitalet ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska läggas fram på stämman.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller 37 § i stället för denna paragraf. *Lag (2010:1516).*

Kallelsens innehåll

16 § Kallelsen till den bolagsstämma som skall pröva förslaget om minskning av aktiekapitalet skall ange förslagets huvudsakliga innehåll.

Bolagsstämmans beslut

17 § Bolagsstämmans beslut om minskning av aktiekapitalet ska innehålla de uppgifter som framgår av 7 § samt, i förekommande fall, 9 § första och andra styckena, 10 § första stycket, 10 a § och 10 b § första stycket. *Lag (2014:539).*

Underrättelse

18 § I bolag som inte är avstämningsbolag skall ett beslut om minskning av aktiekapitalet genast sändas till aktieägare vars postadress är känd för bolaget, om aktieägarens aktier kan eller skall dras in.

Underrättelse enligt första stycket behövs inte, om samtliga aktieägare har varit företrädare vid den bolagsstämma som har beslutat om minskningen av aktiekapitalet.

Registrering m.m.

19 § Styrelsen skall inom fyra månader från beslutet om minskning av aktiekapitalet anmäla beslutet för registrering i aktiebolagsregistret.

20 § Genom registreringen av minskningsbeslutet fastställs minskningen av aktiekapitalet till det belopp som har angetts i beslutet eller, om ett visst belopp inte har angetts, till summan av de indragna aktiernas kvotvärden.

Aktiekapitalet är minskat när minskningsbeslutet har registrerats eller, i sådana fall som avses i 23 §, när ett beslut enligt 27 eller 28 § har registrerats.

21 § Om minskningen av aktiekapitalet har genomförts med indragning av aktier, ska de indragna aktierna genast strykas ur aktieboken. I avstämningsbolag ska styrelsen genast anmäla till den värdepapperscentral som för avstämningsregister för bolaget att minskningen har registrerats. *Lag (2016:60).*

Minskingsbeslutet faller

22 § Frågan om minskning av aktiekapitalet faller, om

1. någon anmälan enligt 19 § om registrering inte har gjorts inom föreskriven tid,

2. Bolagsverket genom ett beslut som har vunnit laga kraft har avskrivit ett ärende om registrering enligt 19 § eller har vägrat registrering, eller

3. någon ansökan enligt 25 § om tillstånd att verkställa minskningsbeslutet inte har gjorts inom föreskriven tid eller har avslagits genom beslut som har vunnit laga kraft.

Om ett minskningsbeslut upphör att gälla enligt första stycket, gäller detta också beslut om sådan ändring av bolagsordningen som förutsätter att aktiekapitalet minskas.

ABL

Tillstånd från Bolagsverket eller allmän domstol

Tillstånd att verkställa beslut om minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna m.m.

23 § Skall minskningsbeloppet helt eller delvis användas för ändamål som avses i 1 § första stycket 2 eller 3, får bolaget inte verkställa minskningsbeslutet utan tillstånd av Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol. Tillstånd behövs dock inte om bolaget samtidigt vidtar åtgärder som medför att varken bolagets bundna egna kapital eller dess aktiekapital minskar.

Underrättelse till bolagets kända borgenärer

24 § Om tillstånd krävs enligt 23 §, skall bolaget skriftligen underrätta sina kända borgenärer om minskningsbeslutet. Underrättelserna skall innehålla uppgift om att bolaget avser att ansöka om tillstånd att verkställa minskningsbeslutet samt uppgift om borgenärernas rätt enligt 27 § att motsätta sig att beslutet verkställs.

Borgenärerna behöver inte underrättas om en revisor i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttalar att han eller hon inte har funnit att minskningen medför någon fara för borgenärerna. Inte heller behöver underrättelse sändas till borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

För en revisor som avses i andra stycket gäller bestämmelserna i 14 § andra och tredje styckena. *Lag (2007:317).*

Ansökan om tillstånd

25 § Bolaget ska, i sådana fall som avses i 23 §, ansöka om tillstånd att verkställa minskningsbeslutet. Ansökan ska göras hos Bolagsverket. Den ska ges in samtidigt med anmälan enligt 19 § eller senast två månader efter det att minskningsbeslutet registrerades.

Till ansökan ska det bifogas ett intyg från bolagets styrelse eller verkställande direktör om att bolagets kända borgenärer har underrättats enligt 24 § första stycket. Om det finns ett yttrande som avses i 24 § andra stycket, ska i stället yttrandet bifogas ansökan. Om bolaget inte har bifogat vare sig ett sådant intyg eller ett sådant yttrande, ska Bolagsverket förelägga bolaget att avhjälpa bristen. Om bolaget inte gör detta, ska ansökan avvisas. Det samma gäller om frågan om minskning av aktiekapitalet har fallit enligt 22 § första stycket 1 eller 2. *Lag (2014:539).*

Kallelse på bolagets borgenärer

26 § Om Bolagsverket finner att det inte finns något hinder mot ansökan enligt 25 §, ska verket kalla bolagets borgenärer. Verket ska dock inte kalla borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

Kallelsen ska innehålla föreläggande för den som vill motsätta sig ansökan att senast viss dag skriftligen anmäla detta. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att han eller hon annars anses ha medgett ansökan.

Bolagsverket ska skyndsamt kungöra kallelsen i Post- och Inrikes Tidningar. Verket ska vidare skicka en särskild underrättelse om kallelsen till Skatteverket. *Lag (2008:12).*

När Bolagsverket skall lämna tillstånd till minskning av aktiekapitalet

27 § Om inte någon av de borgenärer som har blivit kallade enligt 26 § motsätter sig ansökan inom förelagd tid, skall Bolagsverket ge bolaget tillstånd att verkställa minskningsbeslutet. Motsätter sig någon borgenär ansökan, skall verket överlämna ärendet till tingsrätten i den ort där bolagets styrelse har sitt säte.

När allmän domstol skall lämna tillstånd till minskning av aktiekapitalet

28 § Om ett ärende om tillstånd att få verkställa minskningsbeslut har överlämnats till domstol, skall tillstånd lämnas om det visas att de borgenärer som har motsatt sig ansökan har fått full betalning eller har betryggande säkerhet för sina fordringar. I annat fall skall ansökan avslås.

Registrering

29 § Ett beslut att lämna tillstånd enligt 27 eller 28 § skall registreras i aktiebolagsregistret när det har vunnit laga kraft.

Tillstånd till vinstutdelning efter beslut om minskning av aktiekapitalet

30 § Under tre år efter registreringen av ett beslut om minskning av aktiekapitalet för förlustäckning får vinstutdelning inte beslutas utan tillstånd från Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol. Tillstånd behövs dock inte om aktiekapitalet efter eller i samband med minskningsbeslutet har ökats med minst minskningsbeloppet. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 25–29 §§ i tillämpliga delar.

Minskning av aktiekapitalet enligt förbehåll i bolagsordningen

Inlösenförbehåll

31 § I aktiebolag där aktiekapitalet kan bestämmas till ett lägre eller högre belopp utan ändring av bolagsordningen, kan det tas in förbehåll i bolagsordningen om att aktiekapitalet kan minskas genom inlösen av aktier (*inlösenförbehåll*). Förbehållet får inte utformas så att aktiekapitalet kan minskas under minimikapitalet.

Ett inlösenförbehåll skall ange dels ordningen för inlösen, dels inlösenbeloppet eller grunderna för dess beräkning.

Om förbehållet införs genom ändring av bolagsordningen, får det endast avse aktier som tecknas eller ges ut efter det att ändringen har registrerats.

Majoritetskrav

32 § Vid bolagsstämans beslut om minskning av aktiekapitalet enligt inlösenförbehåll gäller 7 kap. 40 §.

Tillstånd till minskning av aktiekapitalet

33 § Bestämmelserna i 23–29 §§ skall tillämpas också vid sådan minskning av aktiekapitalet som sker med stöd av inlösenförbehåll.

Tillstånd till minskning behövs dock inte, om

1. minskningen genomförs genom inlösen med ett sammanlagt belopp som inte överstiger vad som är disponibelt enligt 17 kap. 3 § första stycket, och
2. ett belopp som motsvarar minskningsbeloppet avsätts till reservfonden.

Registrering m.m.

34 § Vid beslut om minskning enligt förbehåll i bolagsordningen skall 19–22 §§ tillämpas. I de fall som avses i 33 § andra stycket skall styrelsen dock, när beslut har fattats om inlösen av aktier och avsättning till reservfonden, genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret.

Minskning av reservfonden

Minskningsändamål

35 § Minskning av den bundna överkursfonden eller reservfonden får ske för

1. täckning av förlust, om det inte finns fritt eget kapital som motsvarar förlusten,
2. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission av aktier, och
3. återbetalning till aktieägarna eller något annat ändamål, om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol med tillämpning av 23–29 §§ ger tillstånd till minskningen.

Lag (2020:985).

Beslutsordning

36 § Ett beslut om minskning av den bundna överkursfonden eller reservfonden fattas av bolagsstämman

Vid bolagsstämmans beslut gäller 7 kap. 40 §. *Lag (2020:985).*

Särskilda bestämmelser om tillhandahållande av förslag till beslut m.m. i vissa publika aktiebolag

37 § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska styrelsen hålla förslaget enligt 6 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 12 och 14 §§, tillgängligt för aktieägarna under minst tre veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om minskning av aktiekapitalet ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats under minst tre veckor närmast före stämman och dagen för stämman. De ska vidare läggas fram på stämman.

Lag (2010:1516).

21 kap. Lån från bolaget till aktieägare m.fl.

Lån m.m. till närstående

Lån till aktieägare m.fl.

1 § Om inte annat följer av 2 §, får ett aktiebolag inte lämna penninglån till

1. den som äger aktier i bolaget eller i annat bolag i samma koncern,
2. den som är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller i annat bolag i samma koncern,
3. den som är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till den som avses i 1 eller 2,
4. den som är besvägrad med den som avses i 1 eller 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
5. en juridisk person över vilken en person som avses i 1–4, ensam eller tillsammans med någon annan som avses där, har ett bestämmande inflytande.

2 § Bestämmelserna i 1 § gäller inte om

ABL

1. gäldenären är en kommun, en region eller ett kommunalförbund,
 2. gäldenären är ett företag i en koncern i vilken det långivande bolaget ingår,
 3. lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och bolaget lämnar lånet av rent affärsmässiga skäl, eller
 4. lånet har tagits upp av Riksgäldskontoret enligt 5 kap. budgetlagen (2011:203).
- Med koncern som avses i första stycket 2 likställs annan företagsgrupp av motsvarande slag i vilken moderorganisationen är
1. en svensk juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
 2. en motsvarande utländsk juridisk person med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller
 3. en kommun, en region eller ett kommunalförbund.
- Bestämmelserna i 1 § gäller inte heller lån till en aktieägare eller dennes närstående, om låntagarens och dennes närståendes sammanlagda aktieinnehav i bolaget inte uppgår till en procent av aktiekapitalet. *Lag (2019:920).*

Ställande av säkerhet

3 § Bestämmelserna i 1 och 2 §§ om penninglån tillämpas även i fråga om att ställa säkerhet för penninglån.

Innehav i värdepappersfond eller specialfond

4 § Den som innehar en andel i en värdepappersfond eller specialfond anses vid tillämpningen av 1 och 2 §§ inte som aktieägare. *Lag (2013:576).*

Lån till förvärv av aktier

Lån till förvärv av aktier i bolaget eller överordnat bolag i samma koncern

5 § Ett aktiebolag får inte ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet för lån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person som avses i 1 § skall förvärva aktier i bolaget eller överordnat bolag i samma koncern.

6 § Är gäldenären anställd i bolaget eller i ett annat bolag i samma koncern gäller inte förbudet mot förskott, lån eller säkerhet enligt 5 §, om

1. värdet av det erbjudna förskottet, lånebeloppet eller säkerheten, tillsammans med tidigare förskott, lån och säkerheter enligt denna paragraf från bolaget eller annat bolag i samma koncern inte överstiger två prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken, och

2. erbjudandet riktar sig till minst hälften av de anställda i bolaget samt, i fråga om förskott eller lån, innebär att det erbjudna beloppet ska återbetalas inom fem år genom regelbundna amorteringar.

Förskott, lån eller säkerhet enligt första stycket får inte lämnas, om det inte därefter finns full täckning för det bundna egna kapitalet. Vid beräkningen av om det finns full täckning för det bundna egna kapitalet ska förskott och lån enligt första stycket behandlas som fordringar utan värde samt säkerheter enligt första stycket behandlas som bolagets skuld.

Även om det inte finns något hinder enligt andra stycket får förskott, lån eller säkerhet lämnas endast i den mån det framstår som försvarligt med hänsyn till

1. de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet, och
2. bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. *Lag (2010:1295).*

Innehav i värdepappersfond eller specialfond

7 § Den som förvärvar eller innehar en andel i en värdepappersfond eller specialfond anses vid tillämpningen av 5 § inte som förvärvare av aktier. *Lag (2013:576).*

Dispens

8 § Skatteverket får medge undantag från förbuden i 1, 3 och 5 §§. Undantag från 1 eller 3 § får medges endast om det finns synnerliga skäl. Undantag från 5 § får medges endast om det behövs på grund av särskilda omständigheter.

För aktiebolag som står under Finansinspektionens tillsyn prövas frågor om undantag enligt första stycket av inspektionen.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 12 §.

9 § Bolagets kända borgenärer skall höras över en ansökan om undantag enligt 8 §. Om en borgenär begär det, skall hans eller hennes fordran betalas eller betryggande säkerhet ställas för den innan ansökan får bifallas.

Första stycket gäller inte, om borgenärernas ställning uppenbarligen inte påverkas av att undantag medges.

Förteckning över lån m.m.

10 § Styrelsen och den verkställande direktören skall varje räkenskapsår upprätta en särskild förteckning över

1. förskott, lån och säkerheter som har lämnats med stöd av undantag som har medgetts enligt 8 §, samt

2. lån och säkerheter som har lämnats med stöd av bestämmelsen i 2 § första stycket 3.

Förteckningen skall avse förskott, lån och säkerheter som har lämnats under räkenskapsåret eller som finns kvar från tidigare räkenskapsår. I förteckningen skall anges namnen på de personer till vilka förskott eller lån har lämnats eller för vilka säkerhet har ställts.

Den myndighet som avses i 8 § får besluta att förskott, lån eller säkerhet som avses i första stycket inte behöver tas upp i förteckningen.

Förteckningen skall bevaras under minst tio år efter utgången av det räkenskapsår som förteckningen avser.

Rättsföljderna vid olagligt lämnande av lån eller ställande av säkerhet

11 § Om ett aktiebolag har gett förskott eller lämnat lån i strid med bestämmelserna i detta kapitel, skall mottagaren återbära vad han eller hon har uppburit. Har säkerhet ställts i strid med bestämmelserna i detta kapitel, gäller rättshandlingen inte mot bolaget, om bolaget visar att mottagaren av säkerheten insåg eller bort inse att den var olaglig.

Särskilda bestämmelser om publika aktiebolag

12 § I fråga om publika aktiebolag får undantag enligt 8 § inte medges för förvärv av aktier i det bolag som lämnar förskott eller lån eller ställer säkerhet.

22 kap. Inlösen av minoritetsaktier**Förutsättningar för inlösen**

1 § En aktieägare som innehar mer än nio tiondelar av aktierna i ett aktiebolag (majoritetsaktieägaren) har rätt att av de övriga aktieägarna i bolaget lösa in återstående aktier. Den vars aktier kan lösas in har rätt att få sina aktier inlösta av majoritetsaktieägaren.

Bestämmelserna i första stycket och i övrigt i detta kapitel om majoritetsaktieägare i ett aktiebolag gäller även den som tillsammans med ett eller flera dotterföretag innehar mer än

ABL

nio tiondelar av aktierna i bolaget och den vars dotterföretag innehar mer än nio tiondelar av aktierna i bolaget. Finns det flera som uppfyller dessa förutsättningar, skall bestämmelserna i detta kapitel tillämpas enbart på den som är närmast överordnad bolaget.

Med dotterföretag som avses i andra stycket likställs juridisk person över vilken en majoritetsaktieägare som inte är ett svenskt aktiebolag utövar inflytande på det sätt som anges i 1 kap. 11 §.

Lösenbeloppet

Lösenbeloppets storlek

2 § Om frågan om lösenbeloppet för en aktie som skall lösas in enligt detta kapitel är tvistig, skall lösenbeloppet bestämmas med tillämpning av andra–fjärde styckena.

Lösenbeloppet för en aktie skall bestämmas så att det motsvarar det pris för aktien som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden. För en aktie som är föremål för handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet skall lösenbeloppet motsvara det noterade värdet, om inte särskilda skäl motiverar något annat.

Lösenbeloppet skall bestämmas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då begäran om prövning av skiljemän enligt 5 § gjordes. Om det finns skäl för det, får beloppet i stället bestämmas med hänsyn till förhållandena vid en tidpunkt som infaller tidigare.

Har ett yrkande om inlösen av aktie enligt detta kapitel föregåtts av ett offentligt erbjudande att förvärva samtliga aktier som budgivaren inte redan innehar och har detta erbjudande antagits av ägare till mer än nio tiondelar av de aktier som erbjudandet avser, skall lösenbeloppet motsvara det erbjudna vederlaget, om inte särskilda skäl motiverar något annat. *Lag (2007:566).*

Ränta på lösenbeloppet

3 § En aktieägare har rätt till ränta enligt 5 § räntelagen (1975:635) på lösenbeloppet från den dag någon av parterna begärde att tvisten skulle prövas av skiljemän till dess att den dom, där lösenbeloppet har fastställts, har vunnit laga kraft. För tiden därefter fram till dess att lösenbeloppet betalas har aktieägaren rätt till ränta enligt 6 § samma lag. I fråga om bolag som inte är avstämningsbolag skall dock sådan ränta inte betalas för tiden innan aktiebrev med anteckning om överlåtelse eller lösenbevis har överlämnats till majoritetsaktieägaren.

Rätten till lösenbeloppet

4 § Rätten till lösenbeloppet ska antas tillkomma den som till majoritetsaktieägaren överlämnar ett aktiebrev med anteckning om överlåtelse eller ett lösenbevis enligt 13 § andra stycket. I avstämningsbolag ska rätten antas tillkomma den som i avstämningsregister är

1. registrerad som ägare till aktierna, eller
2. antecknad på konto i avstämningsregister som berättigad till lösenbeloppet.

Lag (2016:60).

Talan i inlösentvist

5 § En tvist om huruvida det finns en rätt eller skyldighet till inlösen eller om lösenbeloppets storlek ska prövas av skiljemän. Antalet skiljemän ska vara tre, om inte samtliga aktieägare är överens om ett annat antal. I övrigt gäller lagen (1999:116) om skiljeförfarande i tillämpliga delar för skiljeförfarandet, om inte något annat följer av detta kapitel.

En talan i en inlösentvist får tas upp till prövning om den avser

1. fastställelse av rätt eller skyldighet till inlösen,

2. fastställelse av lösenbeloppets storlek, eller
3. förpliktelse för majoritetsaktieägaren att betala ett fastställt lösenbelopp till aktieägare vars aktier löses in.

Bestämmelser om talan mot skiljedomen finns i 24 §.

Denna paragraf hindrar inte att en talan mot en utländsk majoritetsaktieägare väcks vid en utländsk domstol. *Lag (2020:985).*

Särskilda bestämmelser när majoritetsaktieägaren har begärt prövning av skiljemän

Begäran om prövning av skiljemän

6 § Om en majoritetsaktieägare vill lösa in aktier i ett bolag enligt 1 § och det inte kan träffas en överenskommelse om detta, ska han eller hon skriftligen begära hos bolagets styrelse att tvisten avgörs av skiljemän och uppge sin skiljeman.

Om samtliga aktieägare är överens om det får de bestämma att skiljemännen ska utses på något annat sätt än det som framgår av första stycket och 7–10 §§. *Lag (2020:985).*

Bolagets underrättelse till minoritetsaktieägarna

7 § Styrelsen ska genast efter det att den har mottagit en begäran enligt 6 § skriftligen underrätta de aktieägare som lösningsanspråket riktas mot om att inlösen har begärts. I underrättelsen ska aktieägarna ges tillfälle att inom två veckor skriftligen anmäla till bolaget om de önskar föra sin egen talan och uppge sin skiljeman.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 28 §. *Lag (2020:985).*

Ansökan om god man

8 § Om inte samtliga i aktieboken införda aktieägare, som lösningsanspråket riktas mot, inom den tid som anges i underrättelsen enligt 7 § har uppgett en gemensam skiljeman, ska styrelsen hos Bolagsverket ansöka om att en god man utses.

En sådan ansökan ska prövas skyndsamt. *Lag (2011:899).*

Vem som kan utses till god man

9 § Den som utses till god man skall vara lämplig för uppdraget.

Den gode mannens uppgifter

10 § Den gode mannen skall

1. utse en gemensam skiljeman för minoritetsaktieägarna, och
2. i tvisten bevaka frånvarande aktieägars rätt.

Den gode mannen skall snarast underrätta bolagets styrelse om valet av skiljeman.

Utöver vad som anges i denna lag, gäller om den gode mannens behörighet vad som föreskrivs i 12 kap. 14 § första stycket 2–6 rättegångsbalken. Den gode mannen är vidare behörig att framställa yrkande om fullgörelse enligt 5 § andra stycket 3.

11 § *har upphävts genom lag (2020:985).*

Förhandstillträde

12 § Innan frågan om lösenbeloppet slutligt har prövats, får skiljemännen eller, sedan talan har väckts vid domstol enligt 24 §, domstolen på yrkande av majoritetsaktieägaren i en särskild dom besluta om förhandstillträde för majoritetsaktieägaren.

Ett avgörande enligt första stycket får meddelas endast om

1. parterna är ense om att det finns lösningsrätt eller lösningskyldighet eller det annars står klart att en sådan rätt eller skyldighet finns, och

2. majoritetsaktieägaren har ställt säkerhet för kommande lösenbelopp och ränta och säkerheten har godkänts av skiljemännen eller domstolen.

Om beslut om förhandstillträde har meddelats, får majoritetsaktieägaren utöva de rättigheter som aktierna ger från den tidpunkt då domen om förhandstillträde vinner laga kraft eller, om skiljemännen har beslutat enligt 24 § tredje stycket, från tidpunkten för det beslutet. Vid denna tidpunkt inträder också de rättsverkningar som anges i 13 och 14 §§. *Lag (2007:317).*

13 § Om det har beslutats om förhandstillträde till aktier i ett bolag som inte är avstämningsbolag, är ägarna till de aktier som skall lösas in skyldiga att till majoritetsaktieägaren överlämna sina aktiebrev med anteckning om överlåtelse. Aktiebrev, som ännu inte har överlämnats till majoritetsaktieägaren ger inte annan rätt för innehavaren än att mot överlämnandet av aktiebrevet få ut lösenbeloppet och ränta.

När en aktieägare överlämnar aktiebrev till majoritetsaktieägaren enligt första stycket är denne skyldig att till aktieägaren lämna ett skriftligt bevis om aktieägarens rätt till kommande lösenbelopp och ränta (*lösenbevis*). Av lösenbeviset skall framgå

1. att det har utställts av majoritetsaktieägaren, och

2. det antal aktier, i förekommande fall med uppgift om aktieslag, för vilka aktieägaren är berättigad till lösenbelopp.

I fråga om överlåtelse och pantsättning av lösenbevis skall bestämmelserna om emissionsbevis och teckningsoptionsbevis i 11 kap. 7 § tillämpas.

14 § Om det har beslutats om förhandstillträde till aktier i ett avstämningsbolag, ska aktierna, på begäran av majoritetsaktieägaren, registreras med denne som ägare i avstämningsregister. Samtidigt ska aktieägares rätt till kommande lösenbelopp och ränta registreras på samma sätt. *Lag (2016:60).*

Särskild dom i inlösentvist

15 § Om frågan om majoritetsaktieägarens rätt eller skyldighet till inlösen är tvistig, får skiljemännen på yrkande av en part eller den gode mannen avgöra frågan genom en särskild skiljedom.

Om ett avgörande om förhandstillträde enligt 12 § har fått laga kraft, får skiljemännen på yrkande av en part eller den gode mannen meddela en särskild skiljedom över ett belopp som har medgetts av majoritetsaktieägaren och ränta på det beloppet enligt 3 §.

Om ett avgörande om förhandstillträde enligt 12 § ska gälla även om det inte har fått laga kraft, får skiljemännen på yrkande av en part eller den gode mannen, i samma avgörande eller i en särskild skiljedom, döma över ett sådant belopp och en sådan ränta som avses i andra stycket, även om avgörandet om förhandstillträde inte har fått laga kraft. *Lag (2020:985).*

Återkallelse av talan m.m.

Majoritetsaktieägarens skyldighet att fullfölja talan

16 § Om majoritetsaktieägaren återkallar sin talan om inlösen, är majoritetsaktieägaren ändå, om det finns förutsättningar för inlösen enligt 1 §, skyldig att på yrkande av minoritetsaktieägare eller den gode mannen lösa in minoritetsaktieägares aktier.

17 § Om majoritetsaktieägarens lösningsrätt enligt 1 § har bortfallit på grund av majoritetsaktieägarens eller dennes dotterföretags överlåtelser av aktier, är majoritetsaktieägaren ändå på yrkande skyldig att lösa in motpartens aktier. Yrkande om inlösen får dock i så fall framställas endast beträffande aktie som ägdes av någon annan än majoritetsaktieägaren

eller dotterföretag till denne den dag majoritetsaktieägaren begärde att tvisten skulle avgöras av skiljemän. Med dotterföretag likställs en sådan juridisk person som avses i 1 § tredje stycket.

18 § Om det har beslutats om förhandstillträde enligt 12 §, får majoritetsaktieägaren inte därefter återkalla sin talan.

Skyldighet för annan än majoritetsaktieägaren att fullfölja talan

19 § Har någon annan än majoritetsaktieägaren lämnat tvisten för avgörande av skiljemän och återkallar han eller hon sin talan, skall tvisten ändå prövas om majoritetsaktieägaren yrkar det.

Verkningskraft av en skiljedom avseende lösenbeloppet

20 § När en dom avseende lösenbeloppet har fått laga kraft gäller följande. I ett bolag som inte är avstämningsbolag ska ägarna till de aktier som ska lösas in till majoritetsaktieägaren överlämna sina aktiebrev med anteckning om överlåtelse. I ett avstämningsbolag ska, utom i fall som avses i 21 §, aktierna på begäran av majoritetsaktieägaren registreras med denne som ägare i avstämningsregister. *Lag (2016:60).*

Nedsättning av fastställt lösenbelopp

21 § Har aktiebrev eller lösenbevis inte överlämnats till majoritetsaktieägaren inom en månad från den dag en dom avseende lösenbeloppet fick laga kraft eller är, i fråga om avstämningsbolag, aktieägare i ett sådant bolag okänd, ska majoritetsaktieägaren utan dröjsmål låta nedsätta lösenbeloppet för en sådan aktie eller för aktie som avses med sådant lösenbevis enligt lagen (1927:56) om nedsättning av pengar hos myndighet. Något förbehåll om rätt att återta det nedsatta beloppet får inte göras.

Om nedsättning har skett enligt denna paragraf, får majoritetsaktieägaren utöva de rättigheter som aktierna ger från och med den tidpunkt då beloppet satts ned hos länsstyrelsen.

Ett aktiebrev, som ännu inte har överlämnats till länsstyrelsen, ger inte annan rätt för innehavaren än att mot överlämnandet av aktiebrevet få ut lösenbeloppet och ränta. I avstämningsbolag ska, om nedsättning har skett, aktierna på begäran av majoritetsaktieägaren registreras med denne som ägare i avstämningsregister. *Lag (2016:60).*

Utfärdande av nytt aktiebrev

22 § Har ett aktiebrev inte överlämnats inom en månad från det att majoritetsaktieägaren blev ägare till aktien, skall bolagets styrelse på majoritetsaktieägarens begäran utfärda ett nytt aktiebrev. Det nya aktiebrevet skall innehålla uppgift om att det ersätter ett tidigare aktiebrev. Om det tidigare aktiebrevet därefter överlämnas till majoritetsaktieägaren, skall denne överlämna det till bolaget för makulering.

Kostnaderna för skiljeförfarandet

23 § Majoritetsaktieägaren skall svara för ersättningen till skiljemännen och gode mannen samt för andra aktieägares kostnader i skiljeförfarandet. Om det finns särskilda skäl, får skiljemännen ålägga annan aktieägare att helt eller delvis svara för dessa kostnader. Beträffande aktieägares och den gode mannens kostnader gäller 18 kap. 8 § rättegångsbalken.

Om den gode mannen begär det, får skiljemännen ålägga majoritetsaktieägaren att ställa säkerhet för den gode mannens arvode och kostnader. *Lag (2007:317).*

Talan mot skiljedom

24 § Part eller god man som är missnöjd med en skiljedom i en inlösentvist har rätt att väcka talan vid Stockholms tingsrätt inom sextio dagar från det att han eller hon fick del av skiljedomen i original eller bestyrkt kopia.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till hovrätten.

Skiljemännen får besluta att en skiljedom om förhandstillträde enligt 12 § gäller även om den inte har vunnit laga kraft. Ett sådant beslut får endast avse aktier vars ägare har medgett att förhandstillträde sker. Beslutet får meddelas även efter det att skiljedomen om förhandstillträde har meddelats. *Lag (2007:317).*

Rättegångskostnader i allmän domstol

25 § I allmän domstol svarar majoritetsaktieägaren för sina egna kostnader och för kostnader som har uppkommit för motpart eller god man genom att majoritetsaktieägaren har väckt talan, om inte annat följer av 18 kap. 6 eller 8 § rättegångsbalken. I övrigt gäller vad som sägs i 18 kap. rättegångsbalken om skyldigheten att svara för kostnader i högre rätt.

Om minoritetsaktieägarna helt eller delvis skall svara för rättegångskostnader, skall dessa fördelas efter det antal aktier som var och en innehar. Om det finns särskilda skäl, får domstolen besluta om en annan fördelning. Bestämmelserna i 18 kap. 9 § rättegångsbalken skall inte tillämpas. *Lag (2007:317).*

Inlösen av teckningsoptioner och konvertibler

26 § En majoritetsaktieägare som utnyttjar sin rätt enligt 1 § att lösa in återstående aktier i bolaget har rätt att också lösa in teckningsoptioner och konvertibler som bolaget har gett ut. En innehavare av en sådan teckningsoption eller konvertibel har rätt att få denna inlöst av majoritetsaktieägaren, även om denne inte utnyttjar sin rätt till inlösen av aktier.

Har majoritetsaktieägaren enligt 6 § begärt att en tvist om inlösen skall avgöras av skiljemän, får teckningsoptionerna eller konvertiblerna inte utnyttjas för teckning eller konvertering förrän inlösentvisten har avgjorts genom en dom eller ett beslut som har vunnit laga kraft. Om den tid inom vilken optionsrätten får utnyttjas eller konvertering får ske löper ut dessförinnan eller inom tre månader därefter, har innehavaren av teckningsoptionen eller konvertibeln ändå rätt att utnyttja optionen eller konvertibeln under tre månader efter det att avgörandet vann laga kraft. *Lag (2007:317).*

27 § Om majoritetsaktieägaren har begärt att såväl en tvist om inlösen av aktier som en tvist om inlösen av teckningsoptioner eller konvertibler ska avgöras av skiljemän, ska tvisterna handläggas i samma skiljeförfarande.

I en tvist om inlösen av teckningsoptioner eller konvertibler ska 1–10 §§ och 15–25 §§ tillämpas.

Om en tvist om inlösen avser såväl aktier som teckningsoptioner eller konvertibler och en god man enligt 8 § har utsetts, är han eller hon också behörig att företräda frånvarande innehavare av teckningsoptioner eller konvertibler. *Lag (2020:985).*

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

28 § I fråga om publika aktiebolag ska en underrättelse enligt 7 § skickas med brev till varje aktieägare som lösningsanspråket riktas mot och vars postadress är känd för bolaget samt annonseras i Post- och Inrikes Tidningar och i den rikstäckande dagstidning som har angetts i bolagsordningen i enlighet med 7 kap. 56 eller 56 a §. *Lag (2020:985).*

23 kap. Fusion

Gemensamma bestämmelser

Vad en fusion innebär

1 § Två eller flera aktiebolag kan gå samman genom att samtliga tillgångar och skulder i ett eller flera av bolagen övertas av ett annat aktiebolag mot vederlag till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen (*fusion*). Vid fusionen upplöses det eller de överlåtande bolagen utan likvidation.

Fusion kan ske

1. mellan det övertagande bolaget på ena sidan och ett eller flera överlåtande bolag på den andra (*absorption*), eller

2. mellan två eller flera överlåtande bolag genom att de bildar ett nytt, övertagande bolag (*kombination*).

Vid fusion genom absorption av helägt dotterbolag gäller 28–35 §§ i stället för 6–27 §§.

Fusionsvederlag

2 § Vederlaget till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen (*fusionsvederlaget*) ska bestå av aktier i det övertagande bolaget eller av pengar. Mer än hälften av vederlagets sammanlagda värde ska utgöras av aktier. *Lag (2008:805)*.

De deltagande bolagens redovisningsvaluta

3 § Fusion får ske endast om överlåtande och övertagande bolag har samma redovisningsvaluta.

Fusion när överlåtande bolag har gått i likvidation

4 § Fusion får ske även om överlåtande bolag har gått i likvidation, under förutsättning att skifte av bolagets tillgångar inte har påbörjats.

Om överlåtande bolag har gått i likvidation, skall likvidatorerna, när en fusionsplan har upprättats enligt 6 eller 28 §, lämna slutredovisning över sin förvaltning. När fusionsplanen har blivit gällande i bolaget, skall slutredovisningen läggas fram på en bolagsstämma. För slutredovisningen och dess granskning gäller i övrigt vad som föreskrivs i 25 kap. 40 §.

Likvidationen skall anses avslutad när anmälan om fusionen enligt 25 § har registrerats eller tillstånd att verkställa en fusionsplan har registrerats enligt 34 §.

Särskilda rättighetshavares ställning

5 § Innehavare av teckningsoptioner, konvertibler eller andra värdepapper med särskilda rättigheter i överlåtande bolag skall i det övertagande bolaget ha minst motsvarande rättigheter som i det överlåtande bolaget. Detta gäller dock inte om innehavarna enligt fusionsplanen har rätt att få sina värdepapper inlösta av det övertagande bolaget.

Fusion enligt 1 § andra stycket

Upprättande av fusionsplan

6 § Styrelserna för överlåtande och, vid absorption, övertagande bolag skall upprätta en gemensam, daterad fusionsplan enligt bestämmelserna i 7–13 §§. Planen skall undertecknas av styrelsen i vart och ett av bolagen.

Vid kombination utgör fusionsplanen stiftelseurkund för det övertagande bolaget.

Fusionsplanens innehåll

7 § I fusionsplanen ska det för varje bolag anges

1. företagsnamn, bolagskategori, organisationsnummer och den ort där styrelsen ska ha sitt säte,
2. hur många aktier i det övertagande bolaget som ska lämnas för ett angivet antal aktier i överlåtande bolag och vilken kontant ersättning som ska lämnas som fusionsvederlag,
3. den tidpunkt och de övriga villkor som ska gälla för utlämnandet av fusionsvederlaget,
4. från vilken tidpunkt och på vilka villkor de aktier som lämnas som fusionsvederlag medför rätt till utdelning i det övertagande bolaget,
5. den planerade tidpunkten för överlåtande bolags upplösning,
6. vilka rättigheter i det övertagande bolaget som ska tillkomma innehavare av aktier, teckningsoptioner, konvertibler och andra värdepapper med särskilda rättigheter i överlåtande bolag eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för de nämnda innehavarna, och
7. arvode och annan särskild förmån som med anledning av fusionen ska lämnas till en styrelseledamot eller en verkställande direktör i överlåtande eller övertagande bolag eller till en revisor som utför granskning enligt 11 §. *Lag (2018:1682).*

8 § Vid kombination ska fusionsplanen även innehålla

1. en bolagsordning för det övertagande bolaget, och
2. fullständigt namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum och postadress för styrelseledamot samt, i förekommande fall, revisor, styrelsesuppleant, revisors-suppleant och lekmannarevisor. *Lag (2010:834).*

9 § I fusionsplanen ska det lämnas en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av fusionens lämplighet för bolagen. Av redogörelsen ska det framgå hur fusionsvederlaget har bestämts och vilka rättsliga och ekonomiska synpunkter som har beaktats. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas.

Styrelsen ska underrätta styrelserna i övriga deltagande bolag, som inte har hållit bolagsstämma enligt 15 §, om väsentliga förändringar i bolagets tillgångar och skulder som har inträffat efter det att fusionsplanen upprättades. *Lag (2011:1046).*

Kompletterande information

10 § Till fusionsplanen ska det fogas en kopia av bolagens årsredovisningar för de senaste tre räkenskapsåren.

Om fusionsplanen har upprättats senare än sex månader efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats, ska det vidare till planen fogas en översiktlig redogörelse för verksamheten och resultatutvecklingen samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. I redogörelsen ska det också lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas. I fråga om bolag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag ska redogörelsen också innehålla uppgift om utvecklingen av bolagets inlåning och utlåning. Uppgifterna ska avse tiden från utgången av nämnda räkenskapsår till en dag som infaller tidigast tre månader innan fusionsplanen upprättas.

Om det inte finns något särskilt som hindrar det, ska det i redogörelsen enligt andra stycket även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret. Begrepp och termer ska så långt det är möjligt stämma överens

med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen.

Andra och tredje styckena gäller inte om bolaget har lämnat en delårsrapport enligt 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) och fogar en kopia av den till fusionsplanen. Delårsrapporten ska i så fall omfatta en period om sex månader närmast efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats. *Lag (2011:1046).*

ABL

Revisorsgranskning av fusionsplanen

11 § För vart och ett av de överlåtande bolagen och, vid absorption, det övertagande bolaget ska fusionsplanen granskas av en eller flera revisorer. Granskningen ska vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. För varje bolag ska revisorn eller revisorerna upprätta ett yttrande över granskningen. Av yttrandena ska det framgå huruvida fusionsvederlaget och grunderna för dess fördelning har bestämts på ett sakligt och korrekt sätt. Det ska också anges vilken eller vilka metoder som har använts vid värderingen av bolagens tillgångar och skulder, resultatet av de tillämpade värderingsmetoderna samt deras lämplighet och vilken vikt som har tillmätts dem vid den samlade bedömningen av värdet på vart och ett av bolagen. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas.

I yttrandena ska det särskilt anges,

1. vid absorption, om revisorerna vid sin granskning har funnit att fusionen medför fara för att borgenärerna i det övertagande bolaget inte ska få sina fordringar betalda, och

2. vid kombination, om de överlåtande bolagens sammanlagda verkliga värde för det övertagande bolaget uppgår till minst aktiekapitalet i detta.

Om samtliga aktieägare i de bolag som deltar i fusionen har samtyckt till det, får granskningen och yttrandena begränsas till de omständigheter som anges i andra stycket.

Revisorernas yttranden ska fogas till fusionsplanen. *Lag (2008:1238).*

12 § En revisor som avses i 11 § skall vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, skall revisorn utses av bolagsstämman i respektive bolag. Om någon särskild revisor inte är utsedd, skall granskningen i stället utföras av bolagens revisorer.

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt 11 § gäller bestämmelserna i 9 kap. 40, 45 och 46 §§.

13 § Styrelsen, den verkställande direktören och revisorn i ett bolag som skall delta i fusionen skall ge varje revisor som utför granskning enligt 11 § tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning som denne anser vara nödvändig. De skall också lämna de upplysningar och den hjälp som begärs. Samma skyldighet har en revisor som utför granskning enligt 11 § mot övriga sådana revisorer.

Registrering av fusionsplanen

14 § Inom en månad från upprättandet av fusionsplanen skall det övertagande bolaget eller, vid kombination, det äldsta av de överlåtande bolagen ge in planen med bifogade handlingar till Bolagsverket för registrering i aktiebolagsregistret. Uppgift om registreringen skall enligt 27 kap. 3 § kungöras. Om planen inte kungörs i sin helhet, skall det i kungörelsen lämnas uppgift om var den hålls tillgänglig.

Första stycket gäller inte vid fusion, där samtliga deltagande bolag är privata aktiebolag och alla aktieägare i bolagen har undertecknat fusionsplanen.

Bolagsstämmans prövning av fusionsplanen

15 § Fusionsplanen ska läggas fram för att godkännas av bolagsstämman i samtliga överlåtande bolag.

Om ägare till minst fem procent av samtliga aktier i det övertagande bolaget begär det, ska fusionsplanen även läggas fram för att godkännas av bolagsstämman även i det bolaget. En sådan begäran ska göras inom två veckor från det att en uppgift om att fusionsplanen har registrerats har kungjorts enligt 27 kap. 3 §.

Stämman får hållas tidigast en månad efter det att uppgiften om fusionsplanens registrering har kungjorts. Om samtliga bolag som deltar i fusionen är privata aktiebolag, får stämman hållas tidigare, dock tidigast två veckor efter kungörelsen.

Första–tredje styckena gäller inte vid en fusion där samtliga deltagande bolag är privata aktiebolag och alla aktieägare i bolagen har undertecknat fusionsplanen. *Lag (2022:1647).*

Ändringar i bolagsordningen

15 a § Om fusionen innebär att det behövs ändringar i bolagsordningen ska dessa beslutas senast vid den bolagsstämma där fusionsplanen godkänns.

Om fusionsplanen inte ska läggas fram för att godkännas på stämman, ska ändringarna i bolagsordningen beslutas före styrelsens beslut att ansöka om tillstånd att verkställa fusionsplanen. *Lag (2022:1647).*

Tillhandahållande av fusionsplanen

16 § Om en fråga om godkännande av en fusionsplan ska läggas fram på en bolagsstämma enligt 15 § ska styrelsen hålla fusionsplanen med bifogade handlingar tillgänglig för aktieägarna under minst en månad eller, om samtliga bolag som deltar i fusionen är privata aktiebolag, minst två veckor före den bolagsstämma där frågan ska behandlas. Handlingarna ska hållas tillgängliga hos bolaget på den ort där styrelsen har sitt säte. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Under förutsättning att handlingarna hålls tillgängliga på bolagets webbplats får styrelsen, trots första stycket, välja mellan att hålla dem tillgängliga hos bolaget och att sända kopior av dem till aktieägarna.

Om det har inträffat väsentliga förändringar i något bolags tillgångar och skulder efter det att fusionsplanen upprättades men innan den läggs fram på bolagsstämman, ska styrelsen lämna upplysningar om detta på stämman innan frågan om godkännande av fusionsplanen avgörs.

I fråga om publika aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet gäller även 57 §. *Lag (2022:1647).*

Majoritetskrav m.m.

17 § Ett bolagsstämmobeslut om godkännande av fusionsplanen är giltigt endast om det har biträttats av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädade vid stämman.

Om det finns flera aktieslag i bolaget, ska vad som föreskrivs i första stycket även tillämpas inom varje aktieslag som är företrätt vid stämman.

Om något av de överlåtande bolagen är ett publikt aktiebolag och det övertagande bolaget är ett privat aktiebolag, är det publika aktiebolagets beslut om godkännande av fusionsplanen giltigt endast om det har biträttats av samtliga aktieägare som är närvarande vid bolagsstämman och dessa tillsammans företräder minst nio tiondelar av samtliga aktier

i bolaget. Detsamma gäller om något av de överlåtande bolagen är ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och det som fusionsvederlag ska lämnas aktier som vid den tidpunkt då vederlaget ska lämnas ut inte är upptagna till handel på en sådan marknad.

Vid beslut om godkännande av fusionsplanen i överlåtande bolag ska aktier som innehas av det övertagande bolaget eller av ett annat företag i samma koncern som det övertagande bolaget inte beaktas. Med koncern likställs i detta sammanhang annan företagsgrupp av motsvarande slag. *Lag (2008:805).*

ABL

18 § Om någon av de bolagsstämmor som skall godkänna fusionsplanen inte godkänner planen i dess helhet, faller frågan om fusion.

Underrättelse till bolagets kända borgenärer

19 § När fusionsplanen har blivit gällande i samtliga bolag som deltar i fusionen, skall vart och ett av dem skriftligen underrätta sina kända borgenärer om beslutet. Underrättelserna skall innehålla uppgift om att bolaget avser att ansöka om tillstånd att verkställa fusionsplanen samt uppgift om borgenärernas rätt att motsätta sig att fusionsplanen verkställs.

Borgenärerna i det övertagande bolaget behöver inte underrättas, om revisorerna i ytt- rande över fusionsplanen har uttalat att de inte har funnit att fusionen medför någon fara för dessa borgenärer. Inte heller behöver underrättelse sändas till borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

Ansökan om tillstånd att verkställa fusionsplanen

20 § Det övertagande bolaget eller, vid kombination, det äldsta av de överlåtande bolagen ska ansöka om tillstånd att verkställa fusionsplanen. Ansökan ska göras hos Bolagsverket. Den ska ges in inom en månad efter det att fusionsplanen har blivit gällande i samtliga bolag och, om fusionsplanen har registrerats enligt 14 § första stycket, senast två år efter det att en uppgift om att planen har registrerats har kungjorts. Följande handlingar ska bifogas ansökan:

1. en kopia av fusionsplanen med de handlingar som är bifogade den,
2. intyg från bolagens styrelser eller verkställande direktörer om att bolagens kända borgenärer har underrättats enligt 19 § och, i de fall fusionsplanen enligt 14 § andra stycket inte behöver ges in för registrering, att samtliga aktieägare har undertecknat fusionsplanen, och
3. en kopia av protokollen från de bolagsstämmor som avses i 15 §.

Om sökanden inte har bifogat handlingarna ska Bolagsverket förelägga sökanden att avhjälpa bristen. Ansökan ska avvisas om sökanden inte gör det.

Bolagsverket får förelägga sökanden att lämna de ytterligare uppgifter som verket behö- ver för sin prövning. *Lag (2022:1647).*

21 § Bolagsverket skall avslå en ansökan enligt 20 § om

1. fusionsplanen inte har godkänts i behörig ordning eller till sitt innehåll strider mot lag eller annan författning eller mot bolagsordningen,
2. fusionen har förbjudits enligt konkurrenslagen (2008:579) eller enligt rådets förord- ning (EG) nr 139/2004 av den 20 januari 2004 om kontroll av företagskoncentrationer eller om prövning av fusionen pågår enligt konkurrenslagen eller den nämnda förord- ningen, eller

3. vid kombination, revisorsyttrandena enligt 11 § inte utvisar att de överlåtande bolagens sammanlagda verkliga värde för det övertagande bolaget uppgår till minst aktiekapitalet i detta.

Om ansökan inte kan beviljas på grund av att prövning pågår enligt konkurrenslagen eller enligt rådets förordning (EG) nr 139/2004 och prövningen kan antas bli avslutad inom kort tid, får Bolagsverket förklara tillståndsfrågan vilande under högst sex månader. *Lag (2008:603).*

21 a § har upphävts genom lag (2022:1647).

Kallelse på bolagens borgenärer

22 § Om Bolagsverket finner att det inte finns något hinder mot en ansökan enligt 20 §, ska verket kalla bolagens borgenärer. Verket ska dock inte kalla

1. borgenärerna i det övertagande bolaget, om revisorerna i yttrande över fusionsplanen enligt 11 § har uttalat att de inte har funnit att fusionen medför någon fara för dessa borgenärer,

2. borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

Kallelsen ska innehålla ett föreläggande för den som vill motsätta sig ansökan att senast viss dag skriftligen anmäla detta. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att han eller hon annars anses ha medgett ansökan.

Bolagsverket ska skyndsamt kungöra kallelsen i Post- och Inrikes Tidningar. Verket ska vidare skicka en särskild underrättelse om kallelsen till Skatteverket. *Lag (2008:12).*

När Bolagsverket skall lämna tillstånd till verkställande av fusionsplanen

23 § Om inte någon av de borgenärer som har blivit kallade enligt 22 § motsätter sig ansökan inom förelagd tid, skall Bolagsverket ge bolagen tillstånd att verkställa fusionsplanen. Motsätter sig någon borgenär ansökan, skall verket överlämna ärendet till tingsrätten i den ort där styrelsen i det övertagande bolaget skall ha sitt säte.

När allmän domstol skall lämna tillstånd till verkställande av fusionsplanen

24 § Om ett ärende om tillstånd till verkställande av fusionsplan har överlämnats till domstol enligt 23 §, skall tillstånd lämnas om det visas att de borgenärer som har motsatt sig ansökan har fått full betalning eller har betryggande säkerhet för sina fordringar. I annat fall skall ansökan avslås.

Registrering av fusionen

25 § Styrelsen för det övertagande bolaget ska anmäla fusionen för registrering i aktiebolagsregistret. Styrelsen ska även för registrering anmäla, vid absorption, aktiekapitalets ökning och, vid kombination, vilka som har utsetts till styrelseledamöter samt, i förekommande fall, revisorer och lekmannarevisorer i bolaget.

Anmälan ersätter teckningen av aktierna och ska göras senast två månader från Bolagsverkets tillstånd att verkställa fusionsplanen eller, när tillstånd lämnas av allmän domstol, från det att domstolens beslut har fått laga kraft. Till anmälan ska det bifogas ett intyg från en auktoriserad eller godkänd revisor om att överlåtande bolags tillgångar har överlämnats till det övertagande bolaget.

Bestämmelserna i 48 a § andra stycket om att fusionen i vissa fall inte får registreras ska tillämpas, om

1. något av de bolag som deltar i fusionen eller något annat företag som genom fusion eller delning har gått upp i något av dessa bolag tidigare har deltagit i en gränsöverskridande fusion, gränsöverskridande delning eller gränsöverskridande ombildning,
2. den gränsöverskridande fusionen, delningen eller ombildningen har registrerats inom fyra år före anmälan för registrering enligt första stycket, och
3. något av bolagen fortfarande omfattas av ett system för arbetstagares medverkan enligt lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar. *Lag (2022:1647).*

ABL

Fusionens rättsverkningar

26 § När en anmälan om fusion enligt 25 § registreras, inträder följande rättsverkningar.

1. Överlåtande bolags tillgångar och skulder med undantag för skadeståndsanspråk enligt 29 kap. 1–3 §§ som har samband med fusionen övergår till det övertagande bolaget.
2. Aktieägare i överlåtande bolag blir aktieägare i det övertagande bolaget.
3. Överlåtande bolag upplöses.
4. Vid kombination: det övertagande bolaget anses bildat.

Trots bestämmelserna i första stycket kan ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i ett överlåtande bolag hos styrelsen begära att det hålls bolagsstämma för behandling av fråga om talan enligt 29 kap. 7 §. I så fall ska 7 kap. 17 § andra stycket tillämpas. Om en sådan talan väcks, gäller 25 kap. 44 § i tillämpliga delar. *Lag (2008:805).*

Frågan om fusion faller

27 § Bolagsverket skall förklara att frågan om fusion har fallit, om

1. ansökan enligt 20 § om tillstånd att verkställa fusionsplanen inte har gjorts inom föreskriven tid eller sådan ansökan har avslagits genom beslut som har vunnit laga kraft,
2. anmälan enligt 25 § inte har gjorts inom föreskriven tid, eller
3. Bolagsverket genom beslut som har vunnit laga kraft har avskrivit ett ärende om registrering enligt 25 § eller har vägrat registrering.

Absorption av helägt dotterbolag

Fusionsplan

28 § Om ett moderbolag äger samtliga aktier i ett dotterbolag, kan bolagens styrelser fatta beslut om att dotterbolaget ska gå upp i moderbolaget. De ska därvid upprätta en fusionsplan. Planen ska för vart och ett av bolagen ange

1. företagsnamn, bolagskategori, organisationsnummer och den ort där styrelsen ska ha sitt säte,
2. den planerade tidpunkten för dotterbolagets upplösning,
3. vilka rättigheter i moderbolaget som ska tillkomma innehavare av teckningsoptioner, konvertibler och andra värdepapper med särskilda rättigheter i dotterbolaget eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för de nämnda innehavarna,
4. arvode och annan särskild förmån som med anledning av fusionen ska lämnas till en styrelseledamot eller en verkställande direktör eller till en revisor som utför granskning enligt 29 §.

I fusionsplanen ska det lämnas en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av fusionens lämplighet för bolagen. *Lag (2018:1682).*

Revisorsgranskning av fusionsplanen

29 § Fusionsplanen skall granskas av en eller flera revisorer. Granskningen skall vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. Vid granskningen gäller bestämmelserna i 13 §.

För varje bolag skall revisorn eller revisorerna upprätta ett yttrande över granskningen. I yttrandena skall revisorerna särskilt ange om de vid sin granskning har funnit att fusionen medför någon fara för att borgenärerna i moderbolaget inte skall få sina fordringar betalda.

Revisorernas yttranden skall fogas till fusionsplanen.

För en revisor som utför granskning enligt första stycket gäller bestämmelserna i 12 §.

Registrering av fusionsplanen

30 § Inom en månad från upprättandet av fusionsplanen skall moderbolaget ge in planen med bifogade yttranden för registrering i aktiebolagsregistret. Uppgift om registreringen skall enligt 27 kap. 3 § kungöras. Om planen inte kungörs i sin helhet, skall det i kungörelsen lämnas uppgift om var den hålls tillgänglig.

Första stycket gäller inte vid fusion, där samtliga deltagande bolag är privata aktiebolag och alla aktieägare i moderbolaget har undertecknat fusionsplanen.

Bolagsstämmans godkännande av fusionsplanen

31 § Om ägare till minst fem procent av samtliga aktier i moderbolaget begär det, skall fusionsplanen underställas bolagsstämman i detta bolag. En sådan begäran skall framställas inom två veckor från det att uppgift om fusionsplanens registrering har kungjorts enligt 27 kap. 3 §.

Stämman får hållas tidigast en månad eller, om samtliga bolag som deltar i fusionen är privata aktiebolag, tidigast två veckor efter det att uppgift om fusionsplanens registrering har kungjorts.

Första och andra styckena gäller inte vid fusion, där samtliga deltagande bolag är privata aktiebolag och alla aktieägare i moderbolaget har undertecknat fusionsplanen.

Om en fråga om godkännande av fusionsplan enligt första stycket skall underställas bolagsstämman, skall bestämmelserna i 16 §, 17 § första stycket och 18 § tillämpas.

Underrättelse till bolagets kända borgenärer

32 § Om fusionsplanen inte skall underställas bolagsstämman i moderbolaget enligt 31 § eller om planen godkänts av bolagsstämman, skall vart och ett av bolagen skriftligen underrätta sina kända borgenärer om att planen har blivit gällande. I så fall skall bestämmelserna i 19 § tillämpas.

Ansökan om tillstånd att verkställa fusionsplanen

33 § Moderbolaget skall ansöka om tillstånd att verkställa fusionsplanen. Ansökan skall göras hos Bolagsverket. Den skall ges in inom en månad efter det att fusionsplanen har blivit gällande hos moderbolaget och, om fusionsplanen har registrerats enligt 30 § första stycket, senast två år efter det att uppgift om att planen har registrerats har kungjorts.

Följande handlingar skall fogas till ansökan:

1. en kopia av fusionsplanen,
2. intyg från bolagens styrelser eller verkställande direktörer om att bolagens kända borgenärer har underrättats enligt 32 § och, i sådana fall som avses i 30 § andra stycket, att samtliga aktieägare i moderbolaget har undertecknat fusionsplanen, och
3. i förekommande fall, en kopia av protokollet från bolagsstämma som avses i 31 §.

Vid handläggningen av tillståndsärendet gäller bestämmelserna i 20 § tredje stycket samt 21 § första stycket 1 och 22–24 §§. Därvid skall vad som sägs om överlåtande bolag avse dotterbolag och vad som sägs om övertagande bolag avse moderbolag. *Lag (2007:317).*

Fusionens rättsverkningar

34 § Tillstånd att verkställa en fusionsplan skall registreras i aktiebolagsregistret.

När Bolagsverket registrerar beslutet om tillstånd att verkställa fusionsplanen, inträder följande rättsverkningar.

1. Dotterbolagets tillgångar och skulder övergår till moderbolaget.
2. Dotterbolaget upplöses.

Frågan om fusion faller

35 § Bolagsverket skall förklara att frågan om fusion har fallit, om

1. ansökan enligt 33 § om tillstånd att verkställa fusionsplanen inte har gjorts inom föreskriven tid, eller
2. en sådan ansökan har avslagits genom beslut som har vunnit laga kraft.

Gränsöverskridande fusion

Vad en gränsöverskridande fusion innebär

36 § Ett svenskt aktiebolag får delta i en fusion med en motsvarande juridisk person med hemvist i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än Sverige (gränsöverskridande fusion). En juridisk person ska anses ha en sådan hemvist om den har bildats enligt lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom detta område. *Lag (2022:1647).*

Bestämmelser som ska tillämpas vid en gränsöverskridande fusion

36 a § Följande allmänna bestämmelser i detta kapitel gäller även för en gränsöverskridande fusion:

- 1 § om vad en fusion innebär,
 - 2 § om fusionsvederlag,
 - 4 § om fusion när överlåtande bolag har gått i likvidation,
 - 5 § om särskilda rättighetshavares ställning,
 - 36 b § om vederlagsfri fusion, och
 - 36 c § om särskilda begränsningar i rätten att delta i en gränsöverskridande fusion.
- För en gränsöverskridande fusion gäller vidare följande bestämmelser om förfarandet:
- 37 och 38 §§ om fusionsplan,
 - 39–39 b §§ om styrelseredogörelse,
 - 10 § om kompletterande information,
 - 11–13 och 40–41 §§ om revisorsgranskning av fusionsplanen,
 - 41 a § om meddelande om att synpunkter får lämnas,
 - 14 § första stycket, 42 § och 42 a § om registrering av fusionsplanen,
 - 43 och 57 §§ om tillhandahållande av fusionsplanen,
 - 43 a § om synpunkter som har lämnats med anledning av ett meddelande enligt 41 a §,
 - 15 § första och andra styckena och tredje stycket första meningen om när fusionsplanen ska läggas fram för att godkännas på bolagsstämman,
 - 15 a § om ändringar i bolagsordningen,
 - 17 § om majoritetskrav m.m.,

- 18 § om när frågan om fusion faller,
- 44 § om villkorat beslut om godkännande av fusionsplanen,
- 19 § om underrättelse till bolagets kända borgenärer,
- 20, 21, 45 och 45 c §§ om ansökan om tillstånd att verkställa fusionsplanen,
- 45 b § om förordnande av oberoende sakkunnig,
- 22 § om kallelse på bolagens borgenärer,
- 23 och 45 a §§ om när Bolagsverket ska lämna tillstånd att verkställa fusionsplanen,
- 45 d och 45 e §§ om när allmän domstol ska lämna tillstånd att verkställa fusionsplanen,
- 46 § om utfärdande av fusionsintyg,
- 47–48 a §§ om registrering av fusionen,
- 26 och 49 §§ om fusionens rättsverkningar, och
- 27 § om när frågan om fusion faller, varvid det som i den paragrafen sägs om 25 § ska avse 48 §.

Vid en gränsöverskridande fusion gäller vidare följande bestämmelser om aktieägars rättigheter:

- 50 § om aktieägars rätt till inlösen, och
- 51–53 §§ om aktieägars rätt till ytterligare ersättning.

I 55 § finns det bestämmelser om förenklad fusion. *Lag (2022:1647)*.

Vederlagsfri fusion

36 b § En gränsöverskridande fusion genom absorption får genomföras vederlagsfritt, om

1. en person direkt eller indirekt innehar samtliga aktier i de fusionerande bolagen, eller
2. aktieägarna i de fusionerande bolagen innehar sina aktier och värdepapper till samma andel i samtliga fusionerande bolag. *Lag (2022:1647)*.

Särskilda begränsningar i rätten att delta i en gränsöverskridande fusion

36 c § Ett aktiebolag får inte delta i en gränsöverskridande fusion om det

1. är i konkurs,
2. genomgår företagsrekonstruktion, eller
3. är i likvidation på grund av ett beslut enligt 25 kap. 11, 12 eller 17 §. *Lag (2022:1647)*.

Fusionsplan m.m.

37 § Vid en gränsöverskridande fusion ska styrelsen i ett svenskt bolag som deltar i fusionen, tillsammans med motsvarande organ i de utländska bolag som deltar i fusionen, upprätta en fusionsplan. Styrelsen ska underteckna fusionsplanen.

Vid kombination utgör fusionsplanen stiftelseurkund, om det övertagande bolaget ska ha sitt säte i Sverige. *Lag (2008:12)*.

38 § En fusionsplan enligt 37 § ska innehålla uppgifter om

1. de fusionerande bolagens form, företagsnamn och säte,
2. utbytesförhållanden mellan aktier och förekommande värdepapper i överlåtande respektive övertagande bolag och eventuell kontantersättning,
3. de villkor som ska gälla för tilldelning av aktier och förekommande värdepapper i det övertagande bolaget,
4. den gränsöverskridande fusionens sannolika följder för sysselsättningen,
5. från vilken tidpunkt och på vilka villkor aktier och förekommande värdepapper medför rätt till utdelning i det övertagande bolaget,

6. från vilken tidpunkt de fusionerande bolagens transaktioner bokföringsmässigt ska anses ingå i det övertagande bolaget,

7. vilka rättigheter i det övertagande bolaget som innehavare av särskilda rättigheter i ett överlåtande bolag ska ha eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för innehavarna,

8. arvode och andra särskilda förmåner som ska lämnas till en styrelseledamot, verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare,

9. bolagsordningen för det övertagande bolaget,

10. värdet av de tillgångar och skulder som ska överföras till det övertagande bolaget och de överväganden som har gjorts vid värderingen,

11. datum för de räkenskaper som har legat till grund för att fastställa villkoren för fusionen, och

12. den rätt till inlösen som aktieägare har enligt 50 § och på vilket sätt den ska utövas, med uppgift om inlösenbelopp och om den elektroniska adress som en inlösenanmälan ska skickas till.

Fusionsplanen ska också innehålla uppgifter om

1. de säkerheter som bolagens borgenärer erbjuder, i de fall de erbjuds sådana säkerheter, och

2. hur arbetstagarna deltar i den process som leder fram till beslut om formerna för arbetstagarnas medverkan i det övertagande bolaget, om en sådan process ska genomföras.

Vid kombination ska fusionsplanen också innehålla uppgifter om det övertagande bolagets form, företagsnamn och säte samt om vilken handling som utgör stiftelseurkund för det övertagande bolaget. *Lag (2022:1647).*

Styrelsernas redogörelser

39 § Styrelsen i vart och ett av de bolag som deltar i en gränsöverskridande fusion ska upprätta en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av om fusionen är lämplig för bolagen. I redogörelsen ska det ingå en beskrivning av fusionens konsekvenser för bolagets framtida verksamhet och för dess borgenärer.

I redogörelsen ska det även ingå ett avsnitt med information för aktieägarna enligt 39 a § och ett avsnitt med information för arbetstagarna enligt 39 b §.

I stället för att upprätta en enda redogörelse får styrelsen upprätta två separata redogörelser för aktieägarna respektive arbetstagarna. Styrelsen behöver inte upprätta någon redogörelse alls om det följer av 39 a och 39 b §§ att det varken behöver upprättas ett avsnitt för aktieägarna eller ett avsnitt för arbetstagarna.

Om styrelsen i god tid får ett yttrande från arbetstagarnas företrädare eller, om sådana företrädare inte finns, från arbetstagarna själva, ska detta yttrande bifogas redogörelsen. Styrelsen ska informera aktieägarna om yttrandet oavsett om det upprättas en redogörelse eller inte. *Lag (2022:1647).*

39 a § I avsnittet med information för aktieägarna enligt 39 § andra stycket ska styrelsen beskriva

1. aktiernas utbytesförhållande och, i de fall en kontantärsättning erbjuds, storleken på ersättningen samt den metod som har använts för att bestämma aktiernas utbytesförhållande och storleken på ersättningen,

2. fusionens konsekvenser för aktieägarna,

3. inlösenbeloppet vid inlösen enligt 50 § och den metod som har använts för att bestämma det, och

4. hur en aktieägare ska göra för att utöva sin rätt till inlösen enligt 50 § och till ytterligare ersättning enligt 51–53 §§.

Något avsnitt med information för aktieägarna krävs inte om samtliga aktieägare i bolaget samtycker till att något sådant avsnitt inte ska upprättas. *Lag (2022:1647)*.

39 b § I avsnittet med information för arbetstagarna enligt 39 § andra stycket ska styrelsen beskriva

1. fusionens konsekvenser för anställningsförhållandena och eventuella åtgärder som vidtas till skydd för dessa förhållanden,
2. väsentliga ändringar av anställningsvillkoren eller av platserna för bolagets verksamhet, och
3. de förhållanden som anges i 1 och 2 i fråga om eventuella dotterföretag.

Något avsnitt med information för arbetstagarna krävs inte om samtliga arbetstagare ingår i bolagets styrelse. *Lag (2022:1647)*.

Revisorsgranskning

40 § Vid en gränsöverskridande fusion ska revisorsgranskningen enligt 11 § omfatta även styrelsens redogörelse enligt 39–39 b §§. Revisorsyttrandet ska innehålla ett utlåtande om huruvida redogörelsen är komplett och uppfyller de krav som anges i de paragraferna.

Revisorsyttrandet ska innehålla även ett utlåtande om huruvida aktiernas utbytesförhållande, kontantärsättningen och det erbjudna inlösenbeloppet är lämpliga. Uppgifter ska också lämnas om

1. den eller de metoder som har använts för att fastställa utbytesförhållandet, kontantärsättningen och inlösenbeloppet,
2. huruvida metoderna är lämpliga för att fastställa aktiernas utbytesförhållande, kontantärsättningen och inlösenbeloppet, och
3. särskilda svårigheter vid värderingen, om det har uppkommit några.

Lag (2022:1647).

40 a § Bestämmelserna i 11–13 och 40 §§ ska inte tillämpas om Bolagsverket eller en utländsk behörig myndighet i en stat där något av de deltagande bolagen har sin hemvist, efter en gemensam begäran från de fusionerande bolagen, har utsett eller godkänt en eller flera oberoende sakkunniga att för samtliga bolags räkning granska fusionsplanen och upprätta en gemensam skriftlig rapport för alla bolag.

Det som sägs i 13 § om en revisors rätt till upplysningar och biträde gäller även för en oberoende sakkunnig.

Om en oberoende sakkunnig har utsetts eller godkänts för att granska fusionsplanen ska det till fusionsplanen bifogas ett yttrande från en eller flera sådana revisorer som anges i 12 § med sådant innehåll som anges i 11 § andra stycket. Ett sådant yttrande ska vid tillämpningen av 19 §, 21 § första stycket 3 och 22 § anses som ett revisorsyttrande enligt 11 §. *Lag (2022:1647)*.

41 § Den som Bolagsverket enligt 40 a § utser att utföra granskning ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. I fråga om granskningen och innehållet i den rapport som upprättas ska 11–13 och 40 §§ tillämpas. *Lag (2022:1647)*.

Meddelande om att synpunkter får lämnas

41 a § Till fusionsplanen ska det bifogas ett meddelande med information till de fusionerande bolagens aktieägare, borgenärer och arbetstagarföreträdare eller, om sådana företrädare inte finns, arbetstagarna själva om att de får lämna synpunkter på planen till de fusionerande bolagen. I meddelandet ska det anges att synpunkterna får lämnas senast

på den femte arbetsdagen före dagen för den bolagsstämma som i respektive bolag ska ta ställning till fusionsplanen.

Om fusionsplanen inte ska läggas fram för att godkännas på bolagsstämman i ett bolag, ska det i stället anges att synpunkterna får lämnas till bolaget senast fem arbetsdagar före styrelsens beslut att ansöka om tillstånd att verkställa fusionsplanen. *Lag (2022:1647).*

Registrering av fusionsplanen

42 § Vid en gränsöverskridande fusion ska skyldigheten enligt 14 § att ge in fusionsplanen med bifogade handlingar för registrering fullgöras av det svenska bolag som deltar i fusionen. Om flera svenska bolag deltar ska skyldigheten fullgöras av det svenska bolag som är övertagande bolag eller, om det övertagande bolaget inte är ett svenskt bolag, av det äldsta av de överlåtande svenska bolagen.

I anmälan om registrering ska det lämnas uppgifter om

1. form, företagsnamn och säte för vart och ett av de fusionerande bolagen,
2. de register där bolagen är registrerade och de nummer som används för identifiering i registren,
3. hur borgenärer och aktieägare ska göra för att utöva sina rättigheter samt de adresser där de kostnadsfritt kan få fullständig information om detta, och
4. bolagens adresser.

När registreringen kungörs enligt 27 kap. 3 §, ska kungörelsen innehålla de uppgifter som avses i andra stycket 1–3.

I 31 kap. 25 a § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) finns det bestämmelser om sekretess för uppgifter i ett yttrande som en revisor eller oberoende sakkunnig har upprättat enligt 11, 40 eller 40 a §. *Lag (2022:1647).*

42 a § Om fusionsplanen eller de handlingar som är bifogade planen är skrivna på något annat språk än svenska, ska den som lämnar in planen även ge in en översättning till svenska. Översättningen ska vara gjord av en översättare som är auktoriserad eller har motsvarande utländska behörighet. Bolagsverket får i det enskilda fallet medge att någon översättning inte ges in. *Lag (2022:1647).*

Tillhandahållande av fusionsplanen

43 § Vid en gränsöverskridande fusion ska styrelsen i ett bolag som deltar i fusionen hålla fusionsplanen med bifogade handlingar och styrelsens redogörelse enligt 39 § tillgängliga för aktieägarna och arbetstagarnas företrädare eller, om sådana företrädare inte finns, för arbetstagarna själva. Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats eller med något annat likvärdigt elektroniskt hjälpmedel under minst sex veckor före den bolagsstämma där frågan om att godkänna fusionsplanen ska behandlas.

Om fusionsplanen inte ska läggas fram för att godkännas av bolagsstämman i det övertagande bolaget, gäller i stället att handlingarna ska hållas tillgängliga under minst sex veckor före styrelsens beslut att ansöka om tillstånd att verkställa fusionsplanen.

Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

I 57 § finns det ytterligare bestämmelser för publika aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. *Lag (2022:1647).*

43 a § De synpunkter som har lämnats med anledning av meddelandet enligt 41 a § ska läggas fram på en sådan bolagsstämma som avses i 15 §. *Lag (2022:1647).*

Villkorat beslut om godkännande av fusionsplanen

44 § Bolagsstämman i ett bolag som deltar i en gränsöverskridande fusion får villkora beslutet om att godkänna fusionsplanen av att en senare stämma godkänner de former som beslutas för arbetstagarnas medverkan i det övertagande bolaget. *Lag (2008:12).*

Ansökan om tillstånd att verkställa fusionsplanen

45 § Vid en gränsöverskridande fusion ska ansökan enligt 20 § göras av det svenska bolag som deltar i fusionen. Om flera svenska bolag deltar, ska ansökan göras av det svenska bolag som är övertagande bolag eller, om det övertagande bolaget inte är ett svenskt bolag, av det äldsta av de överlåtande svenska bolagen.

Till ansökan ska, utöver det som anges i 20 §, följande handlingar bifogas:

1. en kopia av styrelsens redogörelse med eventuellt yttrande från arbetstagarna eller deras företrädare,
2. en kopia av handlingar med synpunkter som bolagets intressenter har lämnat med anledning av ett meddelande enligt 41 a §, och
3. en handling med information om att det har inletts ett förfarande enligt lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar, under förutsättning att den lagen är tillämplig. *Lag (2022:1647).*

45 a § Vid Bolagsverkets handläggning av en ansökan om tillstånd att verkställa en fusionsplan som avser en gränsöverskridande fusion gäller, utöver det som anges i 21, 22 och 45 b–45 d §§, att Bolagsverket ska avslå ansökan, om

1. det enligt 36 c § finns hinder mot att ett eller flera av de svenska bolagen deltar i en gränsöverskridande fusion,
2. fusionen genomförs för otillbörliga eller bedrägliga ändamål som leder till att unionsrätten eller nationell rätt undgås eller kringgås eller som syftar till detta, eller för brottsliga ändamål, eller
3. fusionen förutsätter ett förfarande enligt lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar men något sådant förfarande inte har inletts. *Lag (2022:1647).*

45 b § Om det vid handläggningen av en ansökan enligt 45 § uppkommer en fråga som kräver särskild fackkunskap får Bolagsverket förordna en lämplig person som sakkunnig. Den sakkunniga ska vara oberoende av de fusionerande bolagen och får inte ha någon intressekonflikt med något av dem. Den sakkunniga ska utföra sitt arbete opartiskt och objektivt.

Sökanden ska ersätta Bolagsverket för dess kostnader för den sakkunniga. Bolagsverket ska fatta beslut om det belopp som sökanden ska betala. Av beslutet ska det framgå när beloppet ska betalas och vad kostnaderna avser.

Om ett belopp som har beslutats inte betalas i rätt tid, ska fordran lämnas för indrivning. Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. *Lag (2022:1647).*

45 c § Den dag som avses i 22 § andra stycket ska vid en gränsöverskridande fusion bestämmas till en dag som infaller tidigast tre månader efter registreringen enligt 14 § av fusionsplanen. *Lag (2022:1647).*

45 d § Om ett ärende om tillstånd att verkställa en fusionsplan enligt 23 § ska överlämnas till domstol och det övertagande bolaget har eller ska ha sitt säte i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än Sverige, ska ärendet överlämnas till

tingsrätten i den ort där styrelsen i det svenska bolag som har gjort ansökan har sitt säte.
Lag (2022:1647).

45 e § Om Bolagsverket med stöd av 23 § eller 45 d § har överlämnat ett ärende om tillstånd att verkställa en fusionsplan som avser en gränsöverskridande fusion till domstol, ska domstolen avslå ansökan, om

1. en borgenär som har motsatt sig ansökan presenterar trovärdiga uppgifter om att fusionen medför fara för att hans eller hennes fordran inte ska bli betald och om att ingen betryggande säkerhet har lämnats för fordran, och

2. bolaget inte visar att det inte finns någon fara för att fordran inte ska bli betald eller att betryggande säkerhet har lämnats.

Om ansökan inte ska avslås, ska domstolen lämna tillstånd att verkställa fusionsplanen.
Lag (2022:1647).

Utfärdande av fusionsintyg

46 § Vid en gränsöverskridande fusion ska Bolagsverket, när verket har gett tillstånd att verkställa fusionsplanen enligt 23 § eller när en domstol, genom ett beslut som har fått laga kraft, har gett tillstånd att verkställa fusionsplanen enligt 45 e §, för varje svenskt bolag som deltar i fusionen utfärda ett intyg om att den del av förfarandet som regleras av svensk lag har genomförts på föreskrivet sätt (fusionsintyg). Ett fusionsintyg får dock inte utfärdas om det har väckts talan mot bolagsstämans beslut att godkänna fusionsplanen och målet inte har avgjorts slutligt.

Ett fusionsintyg ska utfärdas inom tre månader från dagen för ansökan om tillstånd att verkställa fusionsplanen. Om det på grund av ärendets komplexitet eller annars finns särskilda skäl för en längre handläggningstid får tremånadersfristen överskridas. Om tremånadersfristen inte kan hållas, ska sökanden underrättas om skälen för detta.

Fusionsintyget ska tillhandahållas behöriga myndigheter i övriga berörda medlemsstater.
Lag (2022:1647).

Registrering av fusionen när det övertagande bolaget ska ha sin hemvist i en annan stat än Sverige

47 § Om det övertagande bolaget har sin hemvist i en annan stat än Sverige, ska ett svenskt bolag som deltar i fusionen inför registreringen av fusionen ge in en kopia av fusionsplanen till den behöriga myndigheten i den staten. Detsamma gäller om bolaget vid kombination ska ha sin hemvist i en annan stat än Sverige. Kopian ska ges in inom sex månader från den dag då fusionsintyget utfärdades.

Efter underrättelse från den behöriga utländska myndigheten om att fusionen har genomförts, ska Bolagsverket i aktiebolagsregistret föra in en uppgift om att det eller de överlåtande svenska bolagen som har deltagit i fusionen har upplösts. *Lag (2022:1647).*

Registrering av fusionen när det övertagande bolaget ska ha sin hemvist i Sverige

48 § Om det övertagande bolaget har eller, vid kombination, ska ha sin hemvist i Sverige, ska Bolagsverket registrera den gränsöverskridande fusionen i aktiebolagsregistret. Anmälan för registrering ska göras av styrelsen i det övertagande bolaget inom sex månader från den dag då fusionsintyget utfärdades. Vid kombination ska styrelsen även för registrering anmäla vilka som har utsetts till styrelseledamöter samt, i förekommande fall, revisorer och styrelsesuppleanter i det övertagande bolaget. *Lag (2022:1647).*

48 a § Bolagsverket får registrera fusionen enligt 48 § endast om

1. verket har utfärdat ett fusionsintyg för varje svenskt bolag som deltar i fusionen,

ABL

2. verket har fått del av ett fusionsintyg för varje utländskt bolag som deltar i fusionen,
3. de utländska bolag som deltar i fusionen har gett in en kopia av fusionsplanen, och
4. det inte heller finns något hinder mot registrering av fusionen.

Om lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar är tillämplig, får fusionen registreras endast

1. om ett avtal har träffats eller ett beslut har fattats om medverkan enligt den lagen eller om förhandlingsperioden har löpt ut utan att ett sådant avtal har träffats eller ett sådant beslut har fattats, och

2. om det övertagande bolagets bolagsordning inte strider mot det system för medverkan som ska gälla enligt lagen.

Bolagsverket ska så snart som möjligt underrätta behöriga myndigheter i den eller de stater där det eller de överlåtande bolagen har hemvist om registreringen. *Lag (2022:1647).*

Fusionens rättsverkningar

49 § Vid en gränsöverskridande fusion uppkommer de rättsverkningar som avses i 26 § vid den tidpunkt som har fastställts i den stat där det övertagande bolaget har sin hemvist. Om det övertagande bolaget har sin hemvist i Sverige, uppkommer rättsverkningarna vid registreringen enligt 48 § av fusionen i aktiebolagsregistret.

Utöver det som anges i 26 § gäller att

1. aktieägare i överlåtande bolag som utnyttjar sin rätt enligt 50 § till inlösen inte blir aktieägare i det övertagande bolaget, och
2. de fusionerande bolagens rättigheter och skyldigheter som härrör ur anställningsavtal eller anställningsförhållanden och som finns vid den tidpunkt då den gränsöverskridande fusionen får verkan övergår till det övertagande bolaget. *Lag (2022:1647).*

Aktieägars rätt till inlösen

50 § En aktieägare i ett fusionerande bolag har rätt att få sina aktier inlösta mot det inlösenbelopp som bolaget har erbjudit i fusionsplanen, om

1. aktieägaren till följd av fusionen skulle bli aktieägare i ett annat bolag som omfattas av lagstiftningen i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än Sverige, och
2. aktieägaren vid bolagsstämman har röstat mot att godkänna fusionsplanen.

En aktieägare som vill utöva sin rätt till inlösen ska inom en månad från dagen för bolagsstämmans godkännande av fusionsplanen anmäla detta till bolaget. Anmälan ska göras på det sätt som enligt 38 § första stycket 12 har angetts i fusionsplanen. Om aktieägaren inte gör en anmälan, är rätten till inlösen förlorad.

Bolaget ska betala ut inlösenbeloppet inom två månader från den dag då fusionen fick verkan enligt 49 §. *Lag (2022:1647).*

Aktieägars rätt till ytterligare ersättning

51 § Om det inlösenbelopp som anges i fusionsplanen inte är korrekt fastställt och detta får till följd att en aktieägare som har utövat sin rätt till inlösen enligt 50 § blir otillräckligt kompenserad, har denna aktieägare rätt till ytterligare ersättning. *Lag (2022:1647).*

52 § Om det utbytesförhållande för aktier eller andra värdepapper som anges i fusionsplanen inte är korrekt fastställt och detta får till följd att en aktieägare som inte har utövat sin rätt till inlösen enligt 50 § blir otillräckligt kompenserad, har denna aktieägare rätt till ytterligare ersättning. *Lag (2022:1647).*

53 § En aktieägare som vill ha ersättning enligt 51 eller 52 § får väcka talan mot bolaget. En sådan talan ska väckas inom tre månader från dagen för bolagsstämmans beslut att godkänna fusionsplanen. Om talan inte väcks inom denna tid, är rätten att föra talan förlorad.

Om en domstol bestämmer att en aktieägare i ett överlåtande bolag ska ha rätt till ytterligare ersättning enligt 51 eller 52 §, gäller detta även mot det övertagande bolaget. *Lag (2022:1647).*

ABL

54 § Den som för talan enligt 7 kap. 50 § mot ett bolagsstämmobeslut att godkänna en fusionsplan som avser en gränsöverskridande fusion får inte som omständigheter till grund för talan åberopa att det utbytesförhållande mellan aktier eller det inlösenbelopp som anges i fusionsplanen inte är korrekt fastställt eller att de uppgifter som har lämnats i dessa avseenden inte uppfyller lagens krav. *Lag (2022:1647).*

Förenklad fusion

55 § Vid en gränsöverskridande fusion mellan ett moderbolag och ett helägt dotterbolag tillämpas 36–49 §§, dock med följande avvikelser.

1. Fusionsplanen behöver inte innehålla sådana uppgifter som avses i 38 § första stycket 2, 3, 5 och 12.

2. Bestämmelserna om revisorsgranskning i 11–13, 40 och 41 §§ samt om bolagsstämmans godkännande av fusionsplanen i 15 § första stycket ska inte tillämpas.

3. Styrelsen i det överlåtande bolaget behöver inte upprätta någon redogörelse enligt 39 §.

4. I fråga om arten av fusionens rättsverkningar gäller det som sägs i 34 § andra stycket 1 och 2 i stället för det som sägs i 26 § första stycket 1–4.

Vid en fusion enligt denna paragraf ska det till fusionsplanen bifogas ett yttrande från en eller flera sådana revisorer som anges i 12 § med det innehåll som avses i 11 § andra stycket 1.

Denna paragraf gäller också vid andra gränsöverskridande fusioner som sker genom absorption, om

1. samtliga aktier i de bolag som deltar i fusionen direkt eller indirekt innehas av en och samma person, och

2. fusionsvederlag inte ska betalas. *Lag (2022:1647).*

Ogiltighet

56 § En talan om att ett bolagsstämmobeslut om att godkänna en fusionsplan ska upphävas ska i de fall som avses i 7 kap. 51 § andra stycket väckas inom sex månader från beslutet. Om talan inte väcks inom denna tid, är rätten att föra talan förlorad.

Om en allmän domstol genom en dom eller ett beslut som har fått laga kraft har bifallit en talan om att ett stämmobeslut om att godkänna en fusionsplan ska upphävas, ska fusionen gå åter även om överlåtande bolag har upplösts. För förpliktelser som har uppkommit genom någon åtgärd för det övertagande bolagets räkning efter det att överlåtande bolag har upplösts men innan domstolens avgörande har kungjorts i Post- och Inrikes Tidningar, ansvarar de överlåtande bolagen. Vid absorption är det i de fallen det eller de överlåtande bolagen och det övertagande bolaget som ansvarar solidariskt.

I fråga om ett beslut att godkänna en fusionsplan som avser en gränsöverskridande fusion gäller, utöver det som sägs i 7 kap. 51 § första stycket och i första stycket i denna paragraf, att talan inte får väckas efter det att Bolagsverket, eller en domstol genom ett beslut som har fått laga kraft, har lämnat tillstånd enligt 23, 24 eller 45 e § att verkställa fusionsplanen. *Lag (2022:1647).*

Särskilda bestämmelser om tillhandahållande av förslag till beslut m.m. i vissa publika aktiebolag

57 § Utöver det som anges i 16 och 43 §§ gäller följande. I ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska fusionsplanen med bifogade handlingar hållas tillgänglig för aktieägarna på bolagets webbplats. Handlingarna ska hållas tillgängliga under minst en månad eller, i fall som avses i 43 §, sex veckor före den bolagsstämma där frågan om godkännande av planen ska behandlas och under dagen för stämman.

Lag (2022:1647).

24 kap. Delning

Allmänna bestämmelser om delning

1 § Ett aktiebolag kan delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra aktiebolag (*delning*).

Delning kan ske genom att det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag, varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. Vid en sådan delning ska delningsvederlag utges till aktieägarna i det överlåtande bolaget (*fullständig delning*).

Delning kan också ske genom att en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses. Vid en sådan delning ska delningsvederlag utges

1. till aktieägarna i det överlåtande bolaget (*partiell delning*), eller
2. till det överlåtande bolaget (*delning genom separation*).

Övertagande bolag kan vara redan bildade aktiebolag eller aktiebolag som bildas genom delningen. *Lag (2022:1647).*

Delningsvederlag

2 § Vederlaget till aktieägarna i det överlåtande bolaget eller, vid delning genom separation, till det överlåtande bolaget (delningsvederlaget) ska bestå av aktier i det eller de övertagande bolagen eller av pengar. Mer än hälften av vederlagets sammanlagda värde ska utgöras av aktier. *Lag (2022:1647).*

De deltagande bolagens redovisningsvaluta

3 § Delning får ske endast om överlåtande och övertagande bolag har samma redovisningsvaluta.

Delning när det överlåtande bolaget har gått i likvidation

4 § Delning får ske även om det överlåtande bolaget har gått i likvidation, under förutsättning att skifte av bolagets tillgångar inte har påbörjats.

Vid delning enligt 1 § andra stycket 1 skall likvidatorerna, när en delningsplan har upprättats enligt 7 §, lämna slutredovisning över sin förvaltning. När delningsplanen har blivit gällande i bolaget skall slutredovisningen läggas fram på en bolagsstämma. För slutredovisningen och dess granskning gäller i övrigt vad som föreskrivs i 25 kap. 40 §.

Likvidationen skall, i sådana fall som avses i andra stycket, anses avslutad när anmälan om delningen enligt 27 § har registrerats.

Övertagande bolags betalningsansvar

5 § Om en skuld som det överlåtande bolaget har, genom delningen, i enlighet med delningsplanen, ska överföras till ett övertagande bolag, ansvarar det senare bolaget efter del-

ningen för skulden utan någon begränsning. Om det övertagande bolaget inte förmår att betala skulden, ansvarar de övriga övertagande bolagen solidariskt för skulden, dock högst med ett belopp som för varje bolag motsvarar det verkliga värdet av den nettobehållning som har tilldelats bolaget vid delningen. Vid partiell delning och delning genom separation ansvarar dessutom det överlåtande bolaget för skulden, dock högst med ett belopp som motsvarar det verkliga värdet av vad som har behållits av bolaget vid delningen.

Om en skuld som det överlåtande bolaget har inte behandlas i delningsplanen ansvarar de övertagande bolagen eller, vid partiell delning och delning genom separation, det eller de övertagande bolagen och det överlåtande bolaget för skulden solidariskt och utan begränsning. *Lag (2022:1647).*

ABL

Särskilda rättighetshavares ställning

6 § Innehavare av teckningsoptioner, konvertibler eller andra värdepapper med särskilda rättigheter i det överlåtande bolaget skall i övertagande bolag ha minst motsvarande rättigheter som i det överlåtande bolaget. Detta gäller dock inte om de enligt delningsplanen har rätt att få sina värdepapper inlösta av övertagande bolag.

Upprättande av delningsplan

7 § Styrelserna för det överlåtande och det eller de övertagande bolagen skall upprätta en gemensam, daterad delningsplan enligt bestämmelserna i 8–15 §§. Planen skall undertecknas av styrelsen i vart och ett av bolagen.

Om de övertagande bolagen eller något av dem skall bildas i samband med delningen, utgör delningsplanen stiftelseurkund.

Delningsplanens innehåll

8 § I delningsplanen ska det för varje bolag finnas en noggrann beskrivning av vilka tillgångar och skulder som ska överföras till vart och ett av de övertagande bolagen och, vid partiell delning eller delning genom separation, behållas av det överlåtande bolaget med uppgifter om tillgångarnas och skuldernas verkliga värde.

I planen ska det också för varje bolag anges

1. företagsnamn, bolagskategori, organisationsnummer och den ort där styrelsen ska ha sitt säte,

2. hur många aktier i övertagande bolag som ska lämnas för ett angivet antal aktier i det överlåtande bolaget och vilken kontant ersättning som ska lämnas som delningsvederlag,

3. den tidpunkt och de övriga villkor som ska gälla för utlämnandet av delningsvederlaget,

4. från vilken tidpunkt och på vilka villkor de aktier som lämnas som delningsvederlag medför rätt till utdelning i övertagande bolag,

5. den planerade tidpunkten för upplösningen av det överlåtande bolaget, om detta ska upplösas,

6. vilka rättigheter i övertagande bolag som ska tillkomma innehavare av aktier, teckningsoptioner, konvertibler och andra värdepapper med särskilda rättigheter i det överlåtande bolaget eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för de nämnda innehavarna,

7. arvode och annan särskild förmån som med anledning av delningen ska lämnas till en styrelseledamot eller en verkställande direktör i överlåtande eller övertagande bolag eller till en revisor som utför granskning enligt 13 §,

8. om någon på något annat sätt ska få särskilda rättigheter eller förmåner av övertagande bolag som bildas i samband med delningen, och

9. kostnaderna för delningen och hur dessa ska fördelas på deltagande bolag.
Lag (2022:1647).

9 § Om ett skriftligt avtal har upprättats rörande en sådan bestämmelse som avses i 8 § 9 eller 10, skall avtalet eller en kopia av avtalet fogas till delningsplanen eller i delningsplanen göras en hänvisning till avtalet med uppgift om den plats där det hålls tillgängligt för aktieägarna. Innehållet i ett muntligt avtal skall i sin helhet tas upp i delningsplanen.

10 § Om ett övertagande bolag ska bildas i samband med delningen, ska delningsplanen innehålla

1. en bolagsordning för det övertagande bolaget, och
2. fullständigt namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum och post-adress för styrelseledamot samt, i förekommande fall, revisor, styrelsesuppleant, revisors-suppleant och lekmannarevisor. *Lag (2010:834).*

11 § I delningsplanen skall det lämnas en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av delningens lämplighet för bolagen. Av redogörelsen skall det framgå hur delningsvederlaget har bestämts och vilka rättsliga och ekonomiska synpunkter som har beaktats. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen skall anmärkas.

Styrelsen i det överlåtande bolaget skall underrätta styrelsen i övertagande bolag, som inte har hållit bolagsstämma enligt 17 §, om väsentliga förändringar i det överlåtande bolagets tillgångar och skulder som har inträffat efter det att delningsplanen upprättades.

Kompletterande information

12 § Till delningsplanen ska det fogas en kopia av bolagens årsredovisningar för de senaste tre räkenskapsåren.

Om delningsplanen har upprättats senare än sex månader efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats, ska det vidare till planen fogas en redogörelse med sådant innehåll som anges i 23 kap. 10 § andra och tredje styckena. Uppgifterna i redogörelsen ska avse tiden från utgången av nämnda räkenskapsår till en dag som infaller tidigast tre månader innan delningsplanen upprättas.

Andra stycket gäller inte om bolaget har lämnat en delårsrapport enligt 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) och fogar en kopia av den till delningsplanen. Delårsrapporten ska i så fall omfatta en period om sex månader närmast efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats. *Lag (2011:1046).*

Revisorsgranskning av delningsplanen

13 § För vart och ett av de deltagande bolagen ska delningsplanen granskas av en eller flera revisorer. Granskningen ska vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. För varje bolag ska revisorn eller revisorerna upprätta ett yttrande över granskningen. Av yttrandena ska det framgå huruvida delningsvederlaget och grunderna för dess fördelning har bestämts på ett sakligt och korrekt sätt. Det ska också anges vilken eller vilka metoder som har använts vid värderingen av bolagens tillgångar och skulder, resultatet av de tillämpade värderingsmetoderna samt deras lämplighet och vilken vikt som har tillmätts dem vid den samlade bedömningen av värdet på vart och ett av bolagen. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas.

I yttrandena ska det särskilt anges,

1. vid samtliga slag av delning: om revisorerna vid sin granskning har funnit att delningen medför fara för att borgenärerna i ett övertagande bolag inte ska få sina fordringar betalda,

2. vid delning som innebär att ett övertagande bolag nybildas: om den del av det överlåtande bolaget som ska övertas av det nybildade bolaget har ett verkligt värde för detta bolag som motsvarar minst dess aktiekapital, och

3. vid partiell delning och delning genom separation: om det efter delningen fortfarande finns full täckning för det bundna egna kapitalet i det överlåtande bolaget.

Om samtliga aktieägare i de bolag som deltar i delningen har samtyckt till det, får granskningen och yttrandena begränsas till de omständigheter som anges i andra stycket.

Revisorernas yttranden ska bifogas delningsplanen. *Lag (2022:1647).*

14 § För en revisor som utför granskning enligt 13 § gäller bestämmelserna i 23 kap. 12 §.

15 § Styrelsen, den verkställande direktören och revisorn i ett bolag som skall delta i delningen skall ge varje revisor som utför granskning enligt 13 § tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning som denne anser vara nödvändig. De skall också lämna de upplysningar och den hjälp som begärs. Samma skyldighet har en revisor som utför granskning enligt 13 § mot övriga sådana revisorer.

Registrering av delningsplanen

16 § Inom en månad från upprättandet av delningsplanen skall det överlåtande bolaget ge in planen med bifogade handlingar till Bolagsverket för registrering i aktiebolagsregistret. Uppgift om registreringen skall enligt 27 kap. 3 § kungöras. Om planen inte kungörs i sin helhet, skall det i kungörelsen lämnas uppgift om var den hålls tillgänglig.

Första stycket gäller inte vid delning, där samtliga deltagande bolag är privata aktiebolag och alla aktieägare i bolagen har undertecknat delningsplanen.

Bolagsstämmans prövning av delningsplanen

17 § Delningsplanen ska läggas fram för att godkännas av bolagsstämman i det överlåtande bolaget.

Om ägare till minst fem procent av samtliga aktier i ett övertagande bolag begär det, ska delningsplanen läggas fram för att godkännas av bolagsstämman även i det bolaget. En sådan begäran ska göras inom två veckor från det att en uppgift om att delningsplanen har registrerats har kungjorts enligt 27 kap. 3 §.

Stämman får hållas tidigast en månad efter det att uppgiften om delningsplanens registrering har kungjorts. Om samtliga bolag som deltar i delningen är privata aktiebolag, får stämman hållas tidigare, dock tidigast två veckor efter kungörelsen.

Första stycket gäller inte om övertagande bolag äger samtliga aktier i det överlåtande bolaget.

Första–tredje styckena gäller inte vid en delning där samtliga deltagande bolag är privata aktiebolag och alla aktieägare i bolagen har undertecknat delningsplanen. *Lag (2022:1647).*

Ändringar i bolagsordningen

17 a § Om delningen innebär att det behövs ändringar i bolagsordningen, ska dessa beslutas senast vid den bolagsstämma där delningsplanen godkänns.

Om delningsplanen inte ska läggas fram för att godkännas på stämman, ska ändringarna i bolagsordningen beslutas före styrelsens beslut att ansöka om tillstånd att verkställa delningsplanen. *Lag (2022:1647).*

Tillhandahållande av delningsplanen m.m.

18 § Om en fråga om godkännande av en delningsplan enligt 17 § ska underställas bolagsstämman, gäller följande.

Styrelsen ska hålla planen med bifogade handlingar tillgänglig för aktieägarna under minst en månad eller, om samtliga bolag som deltar i delningen är privata aktiebolag, minst två veckor före den bolagsstämma där frågan ska behandlas. Handlingarna ska hållas tillgängliga hos bolaget på den ort där styrelsen har sitt säte. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Under förutsättning att handlingarna hålls tillgängliga på bolagets webbplats får styrelsen, trots andra stycket, välja mellan att hålla dem tillgängliga hos bolaget och att sända kopior av dem till aktieägarna.

Om det har inträffat väsentliga förändringar i det överlåtande bolagets tillgångar och skulder efter det att delningsplanen upprättades, ska styrelsen lämna upplysningar om detta på bolagsstämman innan frågan om godkännande av delningsplanen avgörs.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller även 31 §. *Lag (2011:1046).*

18 a § Om en fråga om godkännande av en delningsplan inte underställs bolagsstämman med stöd av 17 § fjärde stycket, ska styrelsen i övertagande bolag hålla delningsplanen med bifogade handlingar tillgänglig för aktieägarna under minst en månad eller, om samtliga bolag som deltar i delningen är privata aktiebolag, minst två veckor från det att uppgift om att planen har registrerats har kungjorts. I fråga om hur handlingarna ska hållas tillgängliga gäller 18 § andra och tredje styckena. *Lag (2011:1046).*

Förenklad delning

18 b § Om det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera bolag som bildas genom delningen och aktierna i de övertagande bolagen tilldelas aktieägarna i det överlåtande bolaget i förhållande till deras andel av aktiekapitalet, gäller inte följande bestämmelser:

- 11 § om styrelseredogörelse,
- 12 § andra stycket om kompletterande information, och
- 18 § fjärde stycket om styrelsens upplysningsplikt.

Vidare får revisorernas granskning och yttranden avseende delningsplanen begränsas till de omständigheter som anges i 13 § andra stycket. *Lag (2011:1046).*

Majoritetskrav m.m.

19 § Ett bolagsstämmobeslut om godkännande av delningsplanen är giltigt endast om det har biträtts av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädda vid stämman.

Om det finns flera aktieslag i bolaget, ska vad som föreskrivs i första stycket även tillämpas inom varje aktieslag som är företrätt vid stämman.

Om det överlåtande bolaget är ett publikt aktiebolag och något av de övertagande bolagen är ett privat aktiebolag, är det publika aktiebolagets beslut om godkännande av delningsplanen giltigt endast om det har biträtts av samtliga aktieägare som är närvarande vid bolagsstämman och dessa tillsammans företräder minst nio tiondelar av samtliga aktier i bolaget. Detsamma gäller om det överlåtande bolaget är ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och det som delningsvederlag ska lämnas aktier

som vid den tidpunkt då vederlaget ska lämnas ut inte är upptagna till handel på en sådan marknad.

Vid beslut om godkännande av delningsplanen i det överlåtande bolaget ska aktier som innehas av något av de övertagande bolagen eller av ett annat företag i samma koncern som något av de övertagande bolagen inte beaktas. Med koncern likställs i detta sammanhang annan företagsgrupp av motsvarande slag. *Lag (2008:805).*

ABL

20 § Om någon av de bolagsstämmor som skall godkänna delningsplanen inte godkänner planen i dess helhet, faller frågan om delning.

Underrättelse till bolagets kända borgenärer

21 § När delningsplanen har blivit gällande i samtliga bolag som deltar i delningen, skall vart och ett av dem skriftligen underrätta sina kända borgenärer om beslutet. Underrättelserna skall innehålla uppgift om att bolaget avser att ansöka om tillstånd att verkställa delningsplanen samt uppgift om borgenärernas rätt att motsätta sig att planen verkställs.

Borgenärerna i det övertagande bolaget behöver inte underrättas, om revisorerna i yttrande över delningsplanen har uttalat att de inte har funnit att delningen medför någon fara för dessa borgenärer. Inte heller behöver underrättelse sändas till borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

Ansökan om tillstånd att verkställa delningsplanen

22 § Det överlåtande bolaget ska ansöka om tillstånd att verkställa delningsplanen. Ansökan ska göras hos Bolagsverket. Den ska ges in inom en månad efter det att delningsplanen har blivit gällande i samtliga bolag och, om delningsplanen har registrerats enligt 16 §, senast två år efter det att en uppgift om att planen har registrerats har kungjorts. Följande handlingar ska bifogas ansökan:

1. en kopia av delningsplanen med de handlingar som är bifogade till den,
2. intyg från bolagens styrelser eller verkställande direktörer om att bolagens kända borgenärer har underrättats enligt 21 § och, i de fall delningsplanen enligt 16 § andra stycket inte behöver ges in för registrering, att samtliga aktieägare har undertecknat delningsplanen, och
3. en kopia av protokollen från de bolagsstämmor som avses i 17 §.

Om sökanden inte har bifogat handlingarna ska Bolagsverket förelägga sökanden att avhjälpa bristen. Ansökan ska avvisas om sökanden inte gör det.

Bolagsverket får förelägga sökanden att lämna de ytterligare uppgifter som verket behöver för sin prövning. *Lag (2022:1647).*

23 § Bolagsverket ska avslå en ansökan enligt 22 §

1. vid samtliga slag av delning: om delningsplanen inte har godkänts i behörig ordning eller till sitt innehåll strider mot lag eller någon annan författning eller mot bolagsordningen,

2. vid samtliga slag av delning: om delningen har förbjudits enligt konkurrenslagen (2008:579) eller enligt rådets förordning (EG) nr 139/2004 av den 20 januari 2004 om kontroll av företagskoncentrationer eller om prövning av delningen pågår enligt konkurrenslagen eller den nämnda förordningen,

3. vid delning som innebär att ett övertagande bolag nybildas: om revisorsyttrandena enligt 13 § inte visar att den del av det överlåtande bolaget som ska övertas av det nybildade bolaget har ett verkligt värde för detta bolag som uppgår till minst dess aktiekapital,

4. vid partiell delning och delning genom separation: om revisorsyttrandena enligt 13 § inte visar att det överlåtande bolaget har full täckning för det bundna egna kapitalet.

Om ansökan inte kan bifallas på grund av att prövning pågår enligt konkurrenslagen eller enligt rådets förordning (EG) nr 139/2004 och prövningen kan antas bli avslutad inom kort tid, får Bolagsverket förklara tillståndsfrågan vilande under högst sex månader. *Lag (2022:1647).*

Kallelse på bolagens borgenärer

24 § Om Bolagsverket finner att det inte finns något hinder mot en ansökan enligt 22 §, ska verket kalla bolagens borgenärer. Verket ska dock inte kalla

1. borgenärerna i övertagande bolag, om revisorerna i yttrande över delningsplanen enligt 13 § har uttalat att de inte har funnit att delningen medför någon fara för dessa borgenärer,

2. borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

Kallelsen ska innehålla föreläggande för den som vill motsätta sig ansökan att senast viss dag skriftligen anmäla detta. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att han eller hon annars anses ha medgett ansökan.

Bolagsverket ska skyndsamt kungöra kallelsen i Post- och Inrikes Tidningar. Verket ska vidare skicka en särskild underrättelse om kallelsen till Skatteverket. *Lag (2008:12).*

När Bolagsverket skall lämna tillstånd till verkställande av delningsplanen

25 § Om inte någon av de borgenärer som har blivit kallade enligt 24 § motsätter sig ansökan inom förelagd tid, skall Bolagsverket ge bolagen tillstånd att verkställa delningsplanen. Motsätter sig någon borgenär ansökan, skall verket överlämna ärendet till tingsrätten i den ort där styrelsen i det överlåtande bolaget skall ha sitt säte.

När allmän domstol skall lämna tillstånd till verkställande av delningsplanen

26 § Om ett ärende om tillstånd till verkställande av delningsplan har överlämnats till allmän domstol enligt 25 §, skall tillstånd lämnas, om det visas att de borgenärer som har motsatt sig ansökan har fått full betalning eller har betryggande säkerhet för sina fordringar. I annat fall skall ansökan avslås.

Registrering av delningen

27 § Styrelserna för de övertagande bolagen ska gemensamt anmäla delningen för registrering i aktiebolagsregistret. För bolag som tidigare är införda i aktiebolagsregistret ska anmälan även innehålla en uppgift om aktiekapitalets ökning. För bolag som nybildas i samband med delningen, ska det i anmälan även anges vilka som har utsetts till styrelseledamöter samt, i förekommande fall, revisorer och lekmannarevisorer i bolaget.

Anmälan ersätter teckningen av aktierna och ska göras senast två månader från Bolagsverkets tillstånd att verkställa delningsplanen eller, när tillstånd har lämnats av allmän domstol, från det att domstolens beslut har fått laga kraft. Till anmälan ska det bifogas ett intyg från en auktoriserad eller godkänd revisor om att det överlåtande bolagets tillgångar har överlämnats till övertagande bolag i enlighet med vad som har angetts i delningsplanen.

Bestämmelserna i 53 § andra stycket om att delningen i vissa fall inte får registreras ska tillämpas, om

1. något av de bolag som deltar i delningen, eller något annat bolag som genom delning eller fusion har gått upp i något av dessa bolag, tidigare har deltagit i en gränsöverskridande fusion, gränsöverskridande delning eller gränsöverskridande ombildning,

2. den gränsöverskridande fusionen, delningen eller ombildningen har registrerats inom fyra år före anmälan för registrering enligt första stycket, och
3. något av bolagen fortfarande omfattas av ett system för arbetstagares medverkan enligt lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar. *Lag (2022:1647).*

Delningens rättsverkningar

28 § När en anmälan om delning enligt 27 § registreras, inträder följande rättsverkningar:

1. Det överlåtande bolagets tillgångar och skulder med undantag för skadeståndsanspråk enligt 29 kap. 1–3 §§ som har samband med delningen övergår till det eller de övertagande bolagen i enlighet med det som har angetts i delningsplanen.

2. Vid fullständig delning och partiell delning blir aktieägare i det överlåtande bolaget aktieägare i övertagande bolag. Vid delning genom separation blir överlåtande bolag aktieägare i övertagande bolag.

3. Överlåtande bolag, som ska upplösas genom delningen, är upplöst.

4. Övertagande bolag, som ska bildas genom delningen, anses bildade.

Trots första stycket kan ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i överlåtande bolag som har upplösts genom delningen begära hos styrelsen att det hålls bolagsstämma för behandling av en fråga om talan enligt 29 kap. 7 §. I så fall ska 7 kap. 17 § andra stycket tillämpas. Om en sådan talan väcks, gäller 25 kap. 44 § i tillämpliga delar. *Lag (2022:1647).*

Frågan om delning faller

29 § Bolagsverket skall förklara att frågan om delning har fallit, om

1. ansökan enligt 22 § om tillstånd att verkställa delningsplanen inte har gjorts inom föreskriven tid eller en sådan ansökan har avslagits genom beslut som har vunnit laga kraft,
2. anmälan enligt 27 § inte har gjorts inom föreskriven tid, eller
3. Bolagsverket genom beslut som har vunnit laga kraft har avskrivit ett ärende om registrering enligt 27 § eller har vägrat registrering.

Gränsöverskridande delning

Vad en gränsöverskridande delning innebär

30 § Ett svenskt aktiebolag får delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas helt eller delvis av en eller flera motsvarande juridiska personer med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, varav minst en ska ha sin hemvist utanför Sverige (gränsöverskridande delning).

Vid en gränsöverskridande delning ska varje övertagande bolag vara en juridisk person som bildas genom delningen. *Lag (2022:1647).*

Bestämmelser som ska tillämpas vid en gränsöverskridande delning

31 § Följande allmänna bestämmelser i detta kapitel gäller även för en gränsöverskridande delning:

- 1 § första–tredje styckena om vad en delning innebär,
- 2 § om delningsvederlag,
- 4 § om delning när det överlåtande bolaget har gått i likvidation,
- 5 § första stycket om övertagande bolags betalningsansvar,
- 6 § om särskilda rättighetshavares ställning, och
- 32 § om särskilda begränsningar i rätten att delta i en gränsöverskridande delning.

- För en gränsöverskridande delning gäller vidare följande bestämmelser om förfarandet:
- 33 och 34 §§ om delningsplan,
 - 35–37 §§ om styrelseredogörelse,
 - 12 § om kompletterande information,
 - 13–15 och 38 §§ om revisorsgranskning av delningsplanen,
 - 39 § om meddelande om att synpunkter får lämnas,
 - 16 § första stycket, 40 § och 41 § om registrering av delningsplanen,
 - 42 och 62 §§ om tillhandahållande av delningsplanen,
 - 43 § om synpunkter som har lämnats med anledning av ett meddelande enligt 39 §,
 - 17 § första stycket om att delningsplanen ska läggas fram för att godkännas av bolagsstämman i det överlåtande bolaget,
 - 17 a § om ändringar i bolagsordningen,
 - 19 § första, andra och fjärde styckena om majoritetskrav m.m.,
 - 20 § om när frågan om delning faller,
 - 44 § om villkorat beslut om godkännande av delningsplanen,
 - 21 § om underrättelse till bolagets kända borgenärer,
 - 22, 23, 45, 46 och 48 §§ om ansökan om tillstånd att verkställa delningsplanen,
 - 47 § om förordnande av oberoende sakkunnig,
 - 24 § om kallelse på bolagets borgenärer,
 - 25 § om när Bolagsverket ska lämna tillstånd att verkställa delningsplanen,
 - 49 § om när allmän domstol ska lämna tillstånd att verkställa delningsplanen,
 - 50 § om utfärdande av delningsintyg,
 - 51–53 §§ om registrering av delningen,
 - 28 och 54 §§ om delningens rättsverkningar,
 - 29 § om när frågan om delning faller, varvid vad som i den paragrafen sägs om 27 § ska avse 52 §, och
 - 60 § om särskilda bestämmelser vid delning genom separation.
- Vid en gränsöverskridande delning gäller vidare följande bestämmelser om aktieägareshet:
- 55 § om aktieägareshet till inlösen, och
 - 56–58 §§ om aktieägareshet till ytterligare ersättning. *Lag (2022:1647).*

Särskilda begränsningar i rätten att genomföra en gränsöverskridande delning

- 32 § Ett aktiebolag får inte genomföra en gränsöverskridande delning om det
1. är i konkurs,
 2. genomgår företagsrekonstruktion, eller
 3. är i likvidation på grund av ett beslut enligt 25 kap. 11, 12 eller 17 §. *Lag (2022:1647).*

Delningsplan

33 § Vid en gränsöverskridande delning ska styrelsen i det överlåtande bolaget upprätta en delningsplan. Styrelsen ska underteckna delningsplanen.

Om ett övertagande bolag ska bildas i Sverige i samband med delningen, utgör delningsplanen stiftelseurkund. *Lag (2022:1647).*

34 § En delningsplan enligt 33 § ska innehålla en noggrann beskrivning av de tillgångar och skulder som vid fullständig delning ska överföras till vart och ett av de övertagande bolagen och, vid partiell delning eller delning genom separation, behållas av det överlåtande bolaget, med uppgifter om tillgångarnas och skuldernas verkliga värde samt hur de tillgångar eller skulder som inte är uttryckligen fördelade ska behandlas.

- Planen ska vidare innehålla uppgifter om
1. form, företagsnamn och säte för det överlåtande bolaget samt för övertagande bolag,
 2. utbytesförhållanden mellan aktier och förekommande värdepapper i överlåtande respektive övertagande bolag och eventuell kontantersättning,
 3. de villkor som ska gälla för tilldelning av aktier och förekommande värdepapper i överlåtande eller övertagande bolag,
 4. den föreslagna tidsplanen för delningen,
 5. den gränsöverskridande delningens sannolika följder för sysselsättningen,
 6. från vilken tidpunkt och på vilka villkor aktier och förekommande värdepapper medför rätt till utdelning i övertagande bolag,
 7. från vilken tidpunkt som transaktioner i det överlåtande bolaget bokföringsmässigt ska anses ingå i övertagande bolag,
 8. vilka rättigheter i övertagande bolag som innehavare av särskilda rättigheter i det överlåtande bolaget ska ha eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för innehavarna,
 9. arvode och andra särskilda förmåner som ska lämnas till en styrelseledamot eller verkställande direktör i det överlåtande bolaget,
 10. den eller de metoder som tillämpats för värdering av tillgångar och skulder,
 11. datum för de räkenskaper som har legat till grund för att fastställa villkoren för delningen,
 12. specifika krav som gäller för tilldelningen av aktier och värdepapper i överlåtande eller övertagande bolag och skälen för dessa,
 13. den rätt till inlösen som aktieägare har enligt 55 § och på vilket sätt den ska utövas, med uppgift om inlösenbelopp och om den elektroniska adress som en inlösenanmälan ska skickas till,
 14. eventuella ändringar i det överlåtande bolagets bolagsordning, vid en partiell delning eller en delning genom separation.
- Till planen ska stiftelseurkunder och bolagsordningar för övertagande bolag som bildas genom delningen bifogas.
- Delningsplanen ska också innehålla uppgifter om
1. de säkerheter som det överlåtande bolagets borgenärer erbjuds, i de fall de erbjuds sådana säkerheter, och
 2. hur arbetstagarna deltar i den process som leder fram till beslut om formerna för arbetstagarnas medverkan i övertagande bolag, om en sådan process ska genomföras. *Lag (2022:1647).*

Styrelsens redogörelse

35 § Styrelsen i det överlåtande bolaget ska upprätta en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av om delningen är lämplig för bolaget. I redogörelsen ska det ingå en beskrivning av delningens konsekvenser för den framtida verksamheten och för bolagets borgenärer.

I redogörelsen ska det även ingå ett avsnitt med information för aktieägarna enligt 36 § och ett avsnitt med information för arbetstagarna enligt 37 §.

I stället för att upprätta en enda redogörelse får styrelsen upprätta två separata redogörelser för aktieägarna respektive arbetstagarna. Styrelsen behöver inte upprätta någon redogörelse alls om det följer av 36 § andra stycket och 37 § andra stycket att det varken behöver upprättas ett avsnitt för aktieägarna eller ett avsnitt för arbetstagarna.

Om styrelsen i god tid får ett yttrande från arbetstagarnas företrädare eller, om sådana företrädare inte finns, från arbetstagarna själva, ska detta yttrande bifogas redogörelsen.

Styrelsen ska informera aktieägarna om yttrandet oavsett om det upprättas en redogörelse eller inte. *Lag (2022:1647).*

36 § I avsnittet med information för aktieägarna enligt 35 § andra stycket ska styrelsen beskriva

1. aktiernas utbytesförhållande och, i de fall en kontantersättning erbjuds, storleken på ersättningen samt den metod som har använts för att bestämma aktiernas utbytesförhållande och storleken på ersättningen,

2. delningens konsekvenser för aktieägarna,
3. inlösenbeloppet vid inlösen enligt 55 § och den metod som har använts för att bestämma det, och

4. hur en aktieägare ska göra för att utöva rätten till inlösen enligt 55 § och till ytterligare ersättning enligt 56–58 §§.

Något avsnitt med information för aktieägarna krävs inte om samtliga aktieägare i bolaget samtycker till att något sådant avsnitt inte ska upprättas. *Lag (2022:1647).*

37 § I avsnittet med information för arbetstagarna enligt 35 § andra stycket ska styrelsen beskriva

1. delningens konsekvenser för anställningsförhållandena och eventuella åtgärder som vidtas till skydd för dessa förhållanden,

2. väsentliga ändringar av anställningsvillkoren eller av platserna för bolagets verksamhet, och

3. de förhållanden som anges i 1 och 2 i fråga om eventuella dotterföretag.

Något avsnitt med information för arbetstagarna krävs inte om samtliga arbetstagare ingår i bolagets styrelse. *Lag (2022:1647).*

Revisorsgranskning

38 § Vid en gränsöverskridande delning ska revisorsgranskningen enligt 13 § omfatta även styrelsens redogörelse enligt 35–37 §§. Revisorsyttrandet ska innehålla ett utlåtande om huruvida redogörelsen är komplett och uppfyller de krav som anges i de paragraferna.

Revisorsyttrandet ska innehålla även ett utlåtande om huruvida aktiernas utbytesförhållande, kontantersättningen och det erbjudna inlösenbeloppet är lämpliga. Uppgifter ska också lämnas om

1. den eller de metoder som har använts för att fastställa utbytesförhållandet, kontantersättningen och inlösenbeloppet,

2. huruvida de använda metoderna är lämpliga för att fastställa utbytesförhållandet, kontantersättningen och inlösenbeloppet, och

3. särskilda svårigheter vid värderingen, om det har uppkommit några.

Det som sägs i 13 § andra stycket 2 gäller inte i fråga om ett övertagande bolag som ska ha sin hemvist i en annan stat än Sverige. *Lag (2022:1647).*

Meddelande om att synpunkter får lämnas

39 § Till delningsplanen ska det bifogas ett meddelande med information till det överlättande bolagets aktieägare, borgenärer och arbetstagarföreträdare eller, om sådana företrädare inte finns, arbetstagarna själva om att de får lämna synpunkter på planen till bolaget. I meddelandet ska det anges att synpunkterna får lämnas senast på den femte arbetsdagen före dagen för den bolagsstämma som ska ta ställning till delningsplanen. *Lag (2022:1647).*

Registrering av delningsplanen

40 § Vid registrering av en delningsplan som avser en gränsöverskridande delning gäller följande utöver det som anges i 16 § första stycket.

I anmälan om registrering ska det lämnas uppgifter om

1. form, företagsnamn och säte för det överlåtande bolaget samt form, företagsnamn och säte som föreslås för övertagande bolag,
2. det överlåtande bolagets organisationsnummer,
3. hur borgenärer och aktieägare ska göra för att utöva sina rättigheter samt de adresser där de kostnadsfritt kan få fullständig information om detta, och
4. bolagens adresser.

När registreringen kungörs enligt 27 kap. 3 §, ska kungörelsen innehålla de uppgifter som avses i andra stycket 1–3.

I 31 kap. 25 a § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) finns det bestämmelser om sekretess för uppgifter i ett yttrande som en revisor har upprättat enligt 13 eller 38 §. *Lag (2022:1647)*.

41 § Om delningsplanen eller de handlingar som är bifogade planen är skrivna på något annat språk än svenska, ska den som lämnar in planen även ge in en översättning till svenska. Översättningen ska vara gjord av en översättare som är auktoriserad eller har motsvarande utländska behörighet. Bolagsverket får i det enskilda fallet medge att någon översättning inte ges in. *Lag (2022:1647)*.

Tillhandahållande av delningsplanen

42 § Vid en gränsöverskridande delning ska styrelsen i det överlåtande bolaget hålla delningsplanen med bifogade handlingar och styrelsens redogörelse enligt 35 § tillgängliga för aktieägarna och arbetstagarnas företrädare eller, om sådana företrädare inte finns, för arbetstagarna själva. Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats eller med något annat likvärdigt elektroniskt hjälpmedel under minst sex veckor före den bolagsstämma där frågan om att godkänna delningsplanen ska behandlas.

Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

I 62 § finns det ytterligare bestämmelser för publika aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. *Lag (2022:1647)*.

43 § De synpunkter som har lämnats med anledning av meddelandet enligt 39 § ska läggas fram på en sådan bolagsstämma som avses i 17 §. *Lag (2022:1647)*.

Villkorat beslut om godkännande av delningsplanen

44 § Bolagsstämman i det överlåtande bolaget får villkora beslutet om att godkänna delningsplanen med att en senare stämma godkänner de former som beslutas för arbetstagarnas medverkan i det övertagande bolaget. *Lag (2022:1647)*.

Ansökan om tillstånd att verkställa delningsplanen

45 § Till ansökan ska, utöver det som anges i 22 §, följande handlingar bifogas:

1. en kopia av styrelsens redogörelse med eventuellt yttrande från arbetstagarna eller deras företrädare,
2. en kopia av handlingar med synpunkter som bolagets intressenter har lämnat med anledning av ett meddelande enligt 39 §, och

3. en handling med information om att det har inletts ett förfarande enligt lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar, under förutsättning att den lagen är tillämplig. *Lag (2022:1647).*

46 § Vid Bolagsverkets handläggning av en ansökan om tillstånd att verkställa en delningsplan som avser en gränsöverskridande delning gäller följande, utöver det som anges i 23, 24, 47 och 48 §§.

Bolagsverket ska avslå ansökan, om

1. det enligt 32 § finns hinder mot att det överlåtande bolaget deltar i en gränsöverskridande delning,

2. delningen genomförs för otillbörliga eller bedrägliga ändamål som leder till att unionsrätten eller nationell rätt undgås eller kringgås eller som syftar till detta, eller för brottsliga ändamål, eller

3. delningen förutsätter ett förfarande enligt lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar men något sådant förfarande inte har inletts. *Lag (2022:1647).*

47 § Om det vid handläggningen av en ansökan enligt 45 § uppkommer en fråga som kräver särskild fackkunskap får Bolagsverket förordna en lämplig person som sakkunnig. Den sakkunniga ska vara oberoende av det överlåtande bolaget och får inte ha någon intressekonflikt med det. Den sakkunniga ska utföra sitt arbete opartiskt och objektivt.

Sökanden ska ersätta Bolagsverket för dess kostnader för den sakkunniga. Bolagsverket ska fatta beslut om det belopp som sökanden ska betala. Av beslutet ska det framgå när beloppet ska betalas och vad kostnaderna avser.

Om ett belopp som har beslutats inte betalas i rätt tid, ska fordran lämnas för indrivning. Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. *Lag (2022:1647).*

48 § Den dag som avses i 24 § andra stycket ska vid en gränsöverskridande delning bestämmas till en dag som infaller tidigast tre månader efter registreringen enligt 16 § av delningsplanen. *Lag (2022:1647).*

49 § Om Bolagsverket med stöd av 25 § har överlämnat ett ärende om tillstånd att verkställa en delningsplan som avser en gränsöverskridande delning till domstol, ska domstolen avslå ansökan, om

1. en borgenär som har motsatt sig ansökan presenterar trovärdiga uppgifter om att delningen medför fara för att hans eller hennes fordran inte ska bli betald och om att ingen betryggande säkerhet har lämnats för fordran, och

2. bolaget inte visar att det inte finns någon fara för att fordran inte ska bli betald eller att betryggande säkerhet har lämnats.

Om ansökan inte ska avslås, ska domstolen lämna tillstånd att verkställa delningsplanen. *Lag (2022:1647).*

Utfärdande av delningsintyg

50 § Vid en gränsöverskridande delning ska Bolagsverket, när verket har gett tillstånd att verkställa delningsplanen enligt 25 § eller när en domstol, genom ett beslut som har fått laga kraft, har gett tillstånd att verkställa delningsplanen enligt 49 §, för det överlåtande bolaget utfärda ett intyg om att den del av förfarandet som regleras av svensk lag har genomförts på föreskrivet sätt (delningsintyg). Ett delningsintyg får dock inte utfärdas om

det har väckts talan mot bolagsstämman beslut att godkänna delningsplanen och målet inte har avgjorts slutligt.

Ett delningsintyg ska utfärdas inom tre månader från dagen för ansökan om tillstånd att verkställa delningsplanen. Om det på grund av ärendets komplexitet eller annars finns särskilda skäl för en längre handläggningstid får tremånadersfristen överskridas. Om tremånadersfristen inte kan hållas, ska sökanden underrättas om skälen för detta.

Delningsintyget ska tillhandahållas behöriga myndigheter i övriga berörda medlemsstater. *Lag (2022:1647).*

ABL

Registrering av en delning när ett övertagande bolag ska ha sin hemvist i en annan stat än Sverige

51 § När ett övertagande bolag ska ha sin hemvist i en annan stat än Sverige ska det överlåtande bolaget inför registreringen av delningen ge in en kopia av delningsplanen till den behöriga myndigheten i den staten. Handlingen ska ges in inom sex månader från den dag då delningsintyget utfärdades.

Efter underrättelse från behöriga utländska myndigheter om att samtliga övertagande bolag har registrerats, ska Bolagsverket föra in en uppgift om delningen och om datum för registreringen i aktiebolagsregistret. Vid fullständig delning ska verket i registret också föra in en uppgift om att det överlåtande bolaget har upplösts genom delningen och en uppgift om datum för upplösningen. Verket ska underrätta den eller de utländska myndigheterna om registreringen. *Lag (2022:1647).*

Registrering av en delning när ett övertagande bolag ska ha sin hemvist i Sverige

52 § Om ett övertagande bolag efter en gränsöverskridande delning ska ha sin hemvist i Sverige, ska styrelsen eller motsvarande förvaltnings- eller ledningsorgan i det överlåtande bolaget anmäla det övertagande bolaget för registrering hos Bolagsverket inom sex månader från den dag då delningsintyget utfärdades. Anmälan ska innehålla uppgifter om vilka som har utsetts till styrelseledamöter och, i förekommande fall, revisorer och styrelsesuppleanter i det övertagande bolaget.

Till anmälan ska följande handlingar bifogas:

1. en kopia av delningsplanen,
 2. ett yttrande från en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag eller en motsvarande oberoende sakkunnig som har godkänts av en utländsk behörig myndighet i den stat där det överlåtande bolaget har sin hemvist, av vilket det framgår att det finns täckning för det aktiekapital som ska registreras för det övertagande aktiebolaget.
- Lag (2022:1647).*

53 § Bolagsverket får registrera ett övertagande bolag enligt 52 § endast om

1. verket har fått del av ett delningsintyg,
 2. det överlåtande bolaget har gett in de uppgifter och handlingar som avses i 52 §,
 3. bolagsordningen är förenlig med denna lag och andra författningar,
 4. det aktiekapital som ska registreras för bolaget uppfyller kraven i 1 kap. 4 och 5 §§,
- och

5. det inte heller finns något hinder mot registrering.

Om lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar är tillämplig, får delningen registreras endast

1. om ett avtal har träffats eller ett beslut har fattats om medverkan enligt den lagen eller om förhandlingsperioden har löpt ut utan att ett sådant avtal har träffats eller ett sådant beslut har fattats, och

2. om det övertagande bolagets bolagsordning inte strider mot det system för medverkan som ska gälla enligt lagen.

Bolagsverket ska så snart som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den stat där det överlåtande bolaget har sin hemvist om registreringen. *Lag (2022:1647).*

Delningens rättsverkningar

54 § Vid en gränsöverskridande delning uppkommer de rättsverkningar som avses i 28 § första stycket vid den tidpunkt som fastställts i den stat där det överlåtande bolaget har eller har haft sin hemvist. Vid delning av ett svenskt aktiebolag inträder rättsverkningarna vid registreringen enligt 51 § av delningen i aktiebolagsregistret.

Utöver det som anges i 28 § gäller följande:

1. Aktieägare i det överlåtande bolaget som utnyttjar sin rätt enligt 55 § till inlösen blir inte aktieägare i övertagande bolag.

2. Det överlåtande bolagets rättigheter och skyldigheter som härrör från anställningsavtal eller anställningsförhållanden och som finns vid den tidpunkt då den gränsöverskridande delningen får verkan övergår till övertagande bolag.

3. Tillgångar och skulder som inte har fördelats i delningsplanen övergår till övertagande bolag i proportion till den andel av nettotillgångarna som tilldelats respektive bolag genom delningsplanen. *Lag (2022:1647).*

Aktieägars rätt till inlösen

55 § En aktieägare i det överlåtande bolaget har rätt att få sina aktier inlösta mot det inlösenbelopp som bolaget har erbjudit i delningsplanen, om

1. aktieägaren till följd av delningen skulle bli aktieägare i ett annat bolag som omfattas av lagstiftningen i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än Sverige, och

2. aktieägaren vid bolagsstämman har röstat mot att godkänna delningsplanen.

En aktieägare som vill utöva sin rätt till inlösen ska inom en månad från dagen för bolagsstämmans godkännande av delningsplanen anmäla detta till bolaget. Anmälan ska göras på det sätt som enligt 34 § andra stycket 13 har angetts i delningsplanen. Om aktieägaren inte gör en anmälan, är rätten till inlösen förlorad.

Bolaget ska betala ut inlösenbeloppet inom två månader från den dag då delningen fick verkan enligt 54 §. *Lag (2022:1647).*

Aktieägars rätt till ytterligare ersättning

56 § Om det inlösenbelopp som anges i delningsplanen inte är korrekt fastställt och detta får till följd att en aktieägare som har utövat sin rätt till inlösen enligt 55 § blir otillräckligt kompenserad, har denna aktieägare rätt till ytterligare ersättning. *Lag (2022:1647).*

57 § Om det utbytesförhållande för aktier eller andra värdepapper som anges i delningsplanen inte är korrekt fastställt och detta får till följd att en aktieägare som inte har utövat sin rätt till inlösen enligt 55 § blir otillräckligt kompenserad, har denna aktieägare rätt till ytterligare ersättning. *Lag (2022:1647).*

58 § En aktieägare som vill ha ersättning enligt 56 eller 57 § får väcka talan mot bolaget. En sådan talan ska väckas inom tre månader från dagen för bolagsstämmans beslut att godkänna delningsplanen. Om talan inte väcks inom denna tid, är rätten att föra talan förlorad.

Om en domstol bestämmer att en aktieägare i ett överlåtande bolag ska ha rätt till ytterligare ersättning enligt 56 eller 57 §, gäller detta även mot övertagande bolag. *Lag (2022:1647).*

59 § Den som för talan enligt 7 kap. 50 § mot ett bolagsstämmobeslut att godkänna en delningsplan som avser en gränsöverskridande delning får inte som omständigheter till grund för talan åberopa att det utbytesförhållande mellan aktier eller det inlösenbelopp som anges i delningsplanen inte är korrekt fastställt eller att de uppgifter som har lämnats i dessa avseenden inte uppfyller lagens krav. *Lag (2022:1647).*

ABL

Särskilda bestämmelser vid delning genom separation

60 § Vid en gränsöverskridande delning genom separation ska följande bestämmelser i detta kapitel inte tillämpas:

- 34 § andra stycket 2, 3, 6, 8, 12 och 13 om innehållet i delningsplanen,
- 35–37 §§ om styrelsens redogörelse, och
- 55–58 §§ om aktieägars rätt till inlösen och ytterligare ersättning.

Dessutom får revisorernas granskning och yttranden begränsas till de omständigheter som anges i 13 § andra stycket. *Lag (2022:1647).*

Ogiltighet

61 § En talan om att ett bolagsstämmobeslut om att godkänna en delningsplan ska upphävas ska i de fall som avses i 7 kap. 51 § andra stycket väckas inom sex månader från beslutet. Om talan inte väcks inom denna tid, är rätten att föra talan förlorad.

Om en allmän domstol genom en dom eller ett beslut som har fått laga kraft har bifallit en talan om att ett stämmobeslut om att godkänna en delningsplan ska upphävas, ska delningen gå åter även om överlåtande bolag har upplösts. För förpliktelser som har uppkommit genom någon åtgärd för det övertagande bolagets räkning efter det att överlåtande bolag har upplösts men innan domstolens avgörande har kungjorts i Post- och Inrikes Tidningar ansvarar överlåtande och övertagande bolag solidariskt.

I fråga om ett beslut att godkänna en delningsplan som avser en gränsöverskridande delning gäller, utöver det som sägs i 7 kap. 51 § första stycket och i första stycket i denna paragraf, att talan inte får väckas efter det att Bolagsverket, eller en domstol genom ett beslut som har fått laga kraft, har lämnat tillstånd enligt 25 eller 49 § att verkställa delningsplanen. *Lag (2022:1647).*

Särskilda bestämmelser om tillhandahållande av förslag till beslut m.m. i vissa publika aktiebolag

62 § Utöver det som anges i 18 och 42 §§ gäller följande. I ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska delningsplanen med bifogade handlingar hållas tillgänglig för aktieägarna på bolagets webbplats. Handlingarna ska hållas tillgängliga under minst en månad eller, i ett fall som avses i 42 §, sex veckor före den bolagsstämma där frågan om godkännande av planen ska behandlas och under dagen för stämman. *Lag (2022:1647).*

24 a kap. Gränsöverskridande ombildning

Vad en gränsöverskridande ombildning innebär

1 § Ett svenskt aktiebolag får ombildas till en motsvarande juridisk person som omfattas av lagstiftningen i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än Sverige (gränsöverskridande ombildning).

En gränsöverskridande ombildning sker genom att ett aktiebolag, utan att upplösas, överför sitt registrerade säte till en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och ombildas till ett bolag som omfattas av lagstiftningen i den staten. *Lag (2022:1647).*

Begränsningar i rätten att genomföra en gränsöverskridande ombildning

2 § Ett aktiebolag får inte genomföra en gränsöverskridande ombildning, om det

1. är i konkurs,
2. genomgår företagsrekonstruktion,
3. är i likvidation på grund av ett beslut enligt 25 kap. 11, 12 eller 17 §, eller
4. är i likvidation på annan grund och skifte av bolagets tillgångar har påbörjats. *Lag (2022:1647).*

Särskilda rättighetshavares ställning

3 § Innehavare av teckningsoptioner, konvertibler eller andra värdepapper med särskilda rättigheter i det bolag som ska ombildas ska ha minst motsvarande rättigheter i det ombildade bolaget. Detta gäller dock inte om innehavarna enligt ombildningsplanen har rätt att få sina värdepapper inlösta av bolaget. *Lag (2022:1647).*

Ombildningsplan

4 § Styrelsen i det bolag som ska ombildas ska upprätta en plan för ombildningen. Planen ska undertecknas av styrelsen. *Lag (2022:1647).*

5 § En ombildningsplan ska innehålla uppgifter om

1. form, företagsnamn och säte för det bolag som ska ombildas,
2. form, företagsnamn och säte för bolaget efter ombildning,
3. den föreslagna tidsplanen för ombildningen,
4. vilka rättigheter i bolaget efter ombildning som ska tillkomma innehavare av särskilda rättigheter i aktiebolaget eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för innehavarna,
5. arvode och andra särskilda förmåner som ska lämnas till en styrelseledamot eller verkställande direktör,
6. eventuella stimulansåtgärder som bolaget har varit föremål för eller subventioner som bolaget har mottagit under de senaste fem åren,
7. den rätt till inlösen som aktieägare har enligt 34 § och på vilket sätt den ska utövas, med uppgift om inlösenbelopp och om den elektroniska adress som inlösenanmälan ska skickas till, och

8. ombildningens sannolika följder för sysselsättningen.

Ombildningsplanen ska också innehålla uppgifter om

1. de säkerheter som bolagets borgenärer erbjuds, i de fall de erbjuds sådana säkerheter, och

2. hur arbetstagarna deltar i den process som leder fram till beslut om formerna för arbetstagarnas medverkan i det ombildade bolaget, om en sådan process ska genomföras.

Till utbildningsplanen ska, i förekommande fall, bifogas den handling som utgör stiftelseurkund för det utbildade bolaget samt bolagsordningen för det utbildade bolaget. *Lag (2022:1647).*

Styrelsens redogörelse

6 § Styrelsen i det bolag som ska utbildas ska upprätta en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av om utbildningen är lämplig för bolaget. I redogörelsen ska det ingå en beskrivning av utbildningens konsekvenser för bolagets framtida verksamhet och för dess borgenärer.

I redogörelsen ska det även ingå ett avsnitt med information för aktieägarna enligt 7 § och ett avsnitt med information för arbetstagarna enligt 8 §.

I stället för att upprätta en enda redogörelse får styrelsen upprätta två separata redogörelser för aktieägarna respektive arbetstagarna. Styrelsen behöver inte upprätta någon redogörelse alls om det följer av 7 § andra stycket och 8 § andra stycket att det varken behöver upprättas ett avsnitt för aktieägarna eller ett avsnitt för arbetstagarna.

Om styrelsen i god tid får ett yttrande från arbetstagarnas företrädare eller, om sådana företrädare inte finns, från arbetstagarna själva, ska detta yttrande bifogas redogörelsen. Styrelsen ska informera aktieägarna om yttrandet oavsett om det upprättas en redogörelse eller inte. *Lag (2022:1647).*

7 § I avsnittet med information för aktieägarna enligt 6 § andra stycket ska styrelsen beskriva

1. utbildningens konsekvenser för aktieägarna,
2. inlösenbeloppet vid inlösen enligt 34 § och den metod som har använts för att bestämma det,
3. hur en aktieägare ska göra för att utöva sin rätt till inlösen enligt 35 § och till ytterligare ersättning enligt 36 §.

Något avsnitt med information för aktieägarna krävs inte om samtliga aktieägare i bolaget samtycker till att något sådant avsnitt inte ska upprättas. *Lag (2022:1647).*

8 § I avsnittet med information för arbetstagarna enligt 6 § andra stycket ska styrelsen beskriva

1. utbildningens konsekvenser för anställningsförhållandena och eventuella åtgärder som vidtas till skydd för förhållanden,
2. väsentliga ändringar av anställningsvillkoren eller av platserna för bolagets verksamhet, och
3. de förhållanden som anges i 1 och 2 i fråga om eventuella dotterföretag.

Något avsnitt med information för arbetstagarna krävs inte om samtliga arbetstagare ingår i bolagets styrelse. *Lag (2022:1647).*

Revisorsgranskning

9 § Utbildningsplanen och styrelsens redogörelse ska granskas av en eller flera revisorer. Granskningen ska vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. Revisorn eller revisorerna ska upprätta ett yttrande över granskningen. Revisorsyttrandet ska bifogas utbildningsplanen. Det ska innehålla ett utlåtande om huruvida styrelsens redogörelse är komplett och uppfyller de krav som framgår av 6–8 §§.

Revisorsyttrandet ska innehålla även ett utlåtande om huruvida det erbjudna inlösenbeloppet är lämpligt. Uppgifter ska också lämnas om

1. den eller de metoder som har använts för att fastställa inlösenbeloppet,
2. huruvida de använda metoderna är lämpliga för att fastställa inlösenbeloppet, och

ABL

3. särskilda svårigheter vid värderingen, om det har uppkommit några.

Första och andra styckena behöver inte tillämpas om samtliga aktieägare i det bolag som ska ombildas har samtyckt till det. *Lag (2022:1647).*

10 § En revisor som avses i 9 § ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte något annat framgår av bolagsordningen, ska revisorn utses av bolagsstämman. Om någon särskild revisor inte utses, ska granskningen i stället utföras av bolagets revisor.

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt 9 § gäller 9 kap. 40, 45 och 46 §§. *Lag (2022:1647).*

11 § Styrelsen, den verkställande direktören och revisorn i det bolag som ska ombildas ska ge varje revisor som utför granskning enligt 9 § tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning som denne anser vara nödvändig och lämna de upplysningar och den hjälp som en sådan revisor begär. Samma skyldighet har en revisor som utför granskning enligt 9 § mot övriga sådana revisorer. *Lag (2022:1647).*

Meddelande om att synpunkter får lämnas

12 § Till utbildningsplanen ska det bifogas ett meddelande med information till bolagets aktieägare, borgenärer och arbetstagarföreträdare eller, om sådana företrädare inte finns, arbetstagarna själva om att de får lämna synpunkter på planen till bolaget. I meddelandet ska det anges att synpunkterna får lämnas senast på den femte arbetsdagen före dagen för den bolagsstämma som ska ta ställning till utbildningsplanen. *Lag (2022:1647).*

Registrering av utbildningsplanen

13 § Det bolag som ska ombildas ska ge in utbildningsplanen med bifogade handlingar till Bolagsverket för registrering i aktiebolagsregistret. En uppgift om registreringen ska kungöras enligt 27 kap. 3 §. Kungörelsen ska innehålla de uppgifter som avses i andra stycket 1–3. I kungörelsen ska det också lämnas uppgift om var planen hålls tillgänglig, om den inte kungörs i sin helhet.

I anmälan om registrering ska det lämnas uppgifter om

1. form, företagsnamn och säte för bolaget,
2. det register där bolaget är registrerat och det nummer som används för identifiering i registret,
3. hur borgenärer och aktieägare ska göra för att utöva sina rättigheter samt de adresser där de kostnadsfritt kan få fullständig information om detta, och
4. bolagets adress.

I 31 kap. 25 a § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) finns det bestämmelser om sekretess för uppgifter i ett yttrande som en revisor lämnar enligt 9 §. *Lag (2022:1647).*

14 § Om utbildningsplanen eller de handlingar som är bifogade planen är skrivna på något annat språk än svenska, ska den som lämnar in planen även ge in en översättning till svenska. Översättningen ska vara gjord av en översättare som är auktoriserad eller har motsvarande utländska behörighet. Bolagsverket får medge att någon översättning inte ges in. *Lag (2022:1647).*

Tillhandahållande av utbildningsplanen

15 § Styrelsen ska hålla utbildningsplanen med bifogade handlingar och styrelsens redogörelse enligt 6 § tillgängliga för aktieägarna och för arbetstagarnas företrädare eller, om sådana företrädare inte finns, för arbetstagarna själva. Handlingarna ska hållas tillgängliga

på bolagets webbplats eller med något annat likvärdigt elektroniskt hjälpmedel under minst sex veckor före den bolagsstämma där frågan om att godkänna utbildningsplanen ska behandlas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

I 39 § finns det ytterligare bestämmelser för publika aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. *Lag (2022:1647).*

ABL

16 § De synpunkter som har lämnats med anledning av meddelandet enligt 12 § ska läggas fram på en sådan bolagsstämma som avses i 17 §. *Lag (2022:1647).*

Bolagsstämmans prövning av utbildningsplanen

17 § Utbildningsplanen ska läggas fram för att godkännas av bolagsstämman. Stämman får hållas tidigast en månad efter det att en uppgift om att utbildningsplanen har registrerats har kungjorts enligt 27 kap. 3 §. *Lag (2022:1647).*

Ändringar i bolagsordningen

18 § Vid den bolagsstämma som godkänner utbildningsplanen ska det också beslutas om det innehåll som bolagsordningen ska ha efter utbildningen. *Lag (2022:1647).*

Villkorat beslut om godkännande av utbildningsplanen

19 § Bolagsstämman i det bolag som ska ombildas får villkora beslutet att godkänna utbildningsplanen med att en senare stämma godkänner de former som beslutas för arbetstagarnas medverkan i det ombildade bolaget. *Lag (2022:1647).*

Majoritetskrav

20 § Ett bolagsstämmobeslut om godkännande av utbildningsplanen är giltigt endast om det har biträttats av aktieägare med minst två tredjedelar såväl av de avgivna rösterna som av de aktier som är företrädade vid stämman.

Om det finns aktier av olika slag i bolaget tillämpas första stycket även inom varje aktieslag som är företrätt vid stämman. *Lag (2022:1647).*

Underrättelse till bolagets kända borgenärer

21 § När utbildningsplanen har blivit gällande i bolaget ska bolaget skriftligen underrätta sina kända borgenärer om beslutet. Underrättelserna ska innehålla en uppgift om att bolaget avser att ansöka om tillstånd att verkställa utbildningsplanen och en uppgift om borgenärernas rätt att motsätta sig att planen verkställs.

Någon underrättelse behöver inte skickas till borgenärer vars anspråk avser en fordran på lön, pension eller någon annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497). *Lag (2022:1647).*

Ansökan om tillstånd att verkställa utbildningsplanen

22 § Det bolag som ska ombildas ska ansöka om tillstånd att verkställa utbildningsplanen. Ansökan ska göras hos Bolagsverket. Den ska ges in inom en månad efter det att utbildningsplanen har blivit gällande i bolaget och senast två år efter det att en uppgift om att planen har registrerats har kungjorts. Följande handlingar ska bifogas ansökan:

1. en kopia av utbildningsplanen med de handlingar som är bifogade till den,
2. en kopia av styrelsens redogörelse med eventuellt yttrande från arbetstagarna eller deras företrädare,

3. en kopia av handlingar med synpunkter som bolagets intressenter har lämnat med anledning av ett meddelande enligt 12 §,
4. en kopia av protokollet från den bolagsstämma som avses i 17 §,
5. en handling med information om att det har inletts ett förfarande enligt lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar, under förutsättning att den lagen är tillämplig, och
6. intyg från bolagets styrelse eller verkställande direktör om att bolagets kända borgenärer har underrättats enligt 21 §.

Om sökanden inte har bifogat handlingarna ska Bolagsverket förelägga sökanden att avhjälpa bristen. Ansökan ska avvisas om sökanden inte gör det.

Bolagsverket får förelägga sökanden att lämna de ytterligare uppgifter som verket behöver för sin prövning. *Lag (2022:1647).*

23 § Bolagsverket ska avslå en ansökan enligt 22 § om

1. utbildningsplanen inte har godkänts i behörig ordning eller till sitt innehåll strider mot lag eller någon annan författning eller mot bolagsordningen,
2. det enligt 2 § finns hinder mot att bolaget genomför en gränsöverskridande ombildning,
3. ombildningen genomförs för otillbörliga eller bedrägliga ändamål som leder till att unionsrätten eller nationell rätt undgås eller kringgås eller som syftar till detta, eller för brottsliga ändamål, eller
4. ombildningen förutsätter ett förfarande enligt lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar, men något sådant förfarande inte har inletts. *Lag (2022:1647).*

24 § Om det vid handläggningen av en ansökan enligt 22 § uppkommer en fråga som kräver särskild fackkunskap, får Bolagsverket förordna en lämplig person som sakkunnig. Den sakkunniga ska vara oberoende av bolaget och får inte ha någon intressekonflikt med det. Den sakkunniga ska utföra sitt arbete opartiskt och objektivt.

Sökanden ska ersätta Bolagsverket för dess kostnader för den sakkunniga. Bolagsverket ska fatta beslut om det belopp som sökanden ska betala. Av beslutet ska det framgå när beloppet ska betalas och vad kostnaderna avser.

Om ett belopp som har beslutats inte betalas i rätt tid, ska fordran lämnas för indrivning. Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. *Lag (2022:1647).*

Kallelse på bolagets borgenärer

25 § Bolagsverket ska kalla bolagets borgenärer, om verket finner att det inte finns något hinder mot en ansökan enligt 22 §. Verket ska dock inte kalla borgenärer vars anspråk avser en fordran på lön, pension eller någon annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

Kallelsen ska innehålla ett föreläggande för den som vill motsätta sig ansökan att senast en viss dag anmäla detta skriftligen. Denna dag får bestämmas till en dag som infaller tidigast tre månader efter registreringen av utbildningsplanen enligt 13 §. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att borgenären, om han eller hon inte motsätter sig ansökan, ska anses ha medgett den.

Bolagsverket ska så snart som möjligt kungöra kallelsen i Post- och Inrikes Tidningar. Verket ska vidare skicka en särskild underrättelse om kallelsen till Skatteverket. *Lag (2022:1647).*

När Bolagsverket ska lämna tillstånd att verkställa utbildningsplanen

26 § Om inte någon av de borgenärer som har kallats enligt 25 § motsätter sig ansökan inom utsatt tid, ska Bolagsverket ge bolaget tillstånd att verkställa utbildningsplanen. Motsätter sig någon borgenär ansökan, ska verket överlämna ärendet till tingsrätten på den ort där styrelsen i bolaget har sitt säte. *Lag (2022:1647).*

När allmän domstol ska lämna tillstånd att verkställa utbildningsplanen

27 § Om Bolagsverket med stöd av 26 § har överlämnat ett ärende om tillstånd att verkställa en utbildningsplan till domstol, ska domstolen avslå ansökan, om

1. en borgenär som har motsatt sig ansökan presenterar trovärdiga uppgifter om att utbildningen medför fara för att hans eller hennes fordran inte ska bli betald och om att ingen betryggande säkerhet har lämnats för fordran, och

2. bolaget inte visar att det inte finns någon fara för att fordran inte ska bli betald eller att betryggande säkerhet har lämnats.

Om ansökan inte ska avslås, ska domstolen lämna tillstånd att verkställa utbildningsplanen. *Lag (2022:1647).*

Utfärdande av utbildningsintyg

28 § När Bolagsverket har gett tillstånd att verkställa utbildningsplanen enligt 26 § eller när en domstol, genom ett beslut som har fått laga kraft, har gett tillstånd att verkställa utbildningsplanen enligt 27 §, ska Bolagsverket för bolaget utfärda ett intyg om att den del av förfarandet som regleras av svensk lag har genomförts på föreskrivet sätt (utbildningsintyg). Ett utbildningsintyg får dock inte utfärdas om det har väckts talan mot bolagsstämmans beslut att godkänna utbildningsplanen och målet inte har avgjorts slutligt.

Ett utbildningsintyg ska utfärdas inom tre månader från dagen för ansökan om tillstånd att verkställa utbildningsplanen. Om det på grund av ärendets komplexitet eller annars finns särskilda skäl för en längre handläggningstid får tremånadersfristen överskridas. Om tremånadersfristen inte kan hållas, ska sökanden underrättas om skälen för detta.

Utbildningsintyget ska tillhandahållas den behöriga myndigheten i den stat där bolaget efter utbildningen ska ha sitt registrerade säte. *Lag (2022:1647).*

Registrering av en utbildning av ett svenskt aktiebolag

29 § Inför registreringen av utbildningen ska bolaget ge in en kopia av utbildningsplanen till den behöriga myndigheten i den stat där bolaget ska ha sitt säte. Handlingen ska ges in inom sex månader från den dag då utbildningsintyget utfärdades.

Efter underrättelse från den behöriga utländska myndigheten om att utbildningen har ägt rum, ska Bolagsverket föra in uppgifter om utbildningen och om datum för registreringen i aktiebolagsregistret. *Lag (2022:1647).*

Anmälan för registrering vid en utbildning av en utländsk juridisk person

30 § Om en utländsk juridisk person efter utbildning ska utgöra ett svenskt aktiebolag, ska styrelsen eller motsvarande förvaltnings- eller ledningsorgan i det bolag som ska ombildas anmäla utbildningen för registrering hos Bolagsverket inom sex månader från den dag då utbildningsintyget utfärdades. Anmälan ska innehålla uppgifter om vilka som har utsetts till styrelseledamöter och, i förekommande fall, revisorer och styrelsesuppleanter i det ombildade bolaget.

Till anmälan ska följande handlingar bifogas:

1. en kopia av utbildningsplanen,

ABL

2. ett yttrande från en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag eller en motsvarande oberoende sakkunnig som har godkänts av en utländsk behörig myndighet i den stat där det bolag som ska ombildas har sin hemvist, av vilket det framgår att det finns täckning för det aktiekapital som ska registreras för det svenska aktiebolaget. *Lag (2022:1647).*

Bolagsverkets kontroll och registrering vid en ombildning av en utländsk juridisk person

31 § Bolagsverket får registrera en ombildning enligt 30 § endast om

1. verket har fått del av ett ombildningsintyg,
 2. det bolag som ska ombildas har gett in de uppgifter och handlingar som avses i 30 §,
 3. bolagsordningen är förenlig med denna lag och andra författningar,
 4. det aktiekapital som ska registreras för bolaget uppfyller kraven i 1 kap. 4 och 5 §§,
- och

5. det inte heller finns något hinder mot registrering.

Om lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar är tillämplig, får ombildningen registreras endast

1. om ett avtal har träffats eller ett beslut har fattats om medverkan enligt den lagen eller om förhandlingsperioden har löpt ut utan att ett sådant avtal har träffats eller ett sådant beslut har fattats, och

2. om det övertagande bolagets bolagsordning inte strider mot det system för medverkan som ska gälla enligt lagen.

Bolagsverket ska så snart som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den stat där det bolag som ska ombildas har sin hemvist om registreringer. *Lag (2022:1647).*

Ombildningens rättsverkningar

32 § Vid ombildningen uppkommer följande rättsverkningar.

1. Det ombildade bolaget får sitt registrerade säte i en annan medlemsstat och får en ändrad rättslig form enligt lagstiftningen i den staten.

2. Bolagets tillgångar och skulder övergår till att vara det ombildade bolagets tillgångar och skulder.

3. Aktieägare i bolaget fortsätter att vara aktieägare i det ombildade bolaget, om de inte utnyttjar sin rätt enligt 34 § till inlösen.

4. Bolagets rättigheter och skyldigheter som härrör från anställningsavtal eller anställningsförhållanden och som finns vid den tidpunkt då den gränsöverskridande ombildningen får verkan övergår till att vara det ombildade bolagets rättigheter och skyldigheter.

Rättsverkningarna uppkommer vid den tidpunkt som har fastställts i den medlemsstat där bolaget efter ombildningen ska ha sin hemvist. Om bolaget ska ha sin hemvist i Sverige, uppkommer rättsverkningarna vid den tidpunkt då ombildningen registreras enligt 31 § i aktiebolagsregistret. *Lag (2022:1647).*

Frågan om ombildning faller

33 § Bolagsverket ska förklara att frågan om ombildning har fallit, om

1. ansökan enligt 22 § om tillstånd att verkställa ombildningsplanen inte har gjorts inom föreskriven tid eller ansökan har avslagits genom ett beslut som har fått laga kraft,
2. anmälan enligt 30 § inte har gjorts inom föreskriven tid, eller
3. Bolagsverket genom beslut som har fått laga kraft har avskrivit ett ärende enligt 30 § om registrering eller har vägrat registrering enligt 31 §. *Lag (2022:1647).*

Aktieägars rätt till inlösen

34 § En aktieägare i ett bolag som ska ombildas har rätt att få sina aktier inlösta mot det inlösenbelopp som bolaget har erbjudit i ombildningsplanen, om aktieägaren vid bolagsstämman har röstat mot att godkänna ombildningsplanen.

En aktieägare som vill utöva sin rätt till inlösen ska inom en månad från dagen för bolagsstämmans godkännande av ombildningsplanen anmäla detta till bolaget. Anmälan ska göras på det sätt som har angetts i ombildningsplanen enligt 5 § första stycket 7. Om aktieägaren inte gör en anmälan, är rätten till inlösen förlorad.

Inlösenbeloppet ska betalas inom två månader från den dag då ombildningen fick verkan enligt 32 §. *Lag (2022:1647).*

Aktieägars rätt till ytterligare ersättning

35 § Om det inlösenbelopp som anges i ombildningsplanen inte är korrekt fastställt och detta får till följd att en aktieägare som har utnyttjat sin rätt till inlösen enligt 34 § blir otillräckligt kompenserad, har denna aktieägare rätt till ytterligare ersättning.

En aktieägare som vill ha ersättning enligt första stycket får väcka talan mot bolaget. En sådan talan ska väckas inom tre månader från dagen för bolagsstämmans beslut att godkänna ombildningsplanen. Om talan inte väcks inom denna tid, är rätten att föra talan förlorad. *Lag (2022:1647).*

36 § Den som för talan enligt 7 kap. 50 § mot ett bolagsstämmobeslut att godkänna en ombildningsplan får inte som omständigheter till grund för talan åberopa att det inlösenbelopp som anges i ombildningsplanen inte är korrekt fastställt eller att de uppgifter som har lämnats om inlösenbeloppet inte uppfyller lagens krav. *Lag (2022:1647).*

Borgenärs rätt att väcka talan i Sverige efter det att ombildningen fått verkan

37 § Den som har en fordran på ett svenskt aktiebolag som har ombildats enligt detta kapitel får väcka talan mot det ombildade bolaget vid rätten i den ort där styrelsen hade sitt säte före ombildningen, om fordran uppkom innan uppgiften om registrering av ombildningsplanen kungjordes enligt 13 § första stycket.

Om talan inte väcks inom två år från den tidpunkt då ombildningen fick verkan i den medlemsstat där bolaget efter ombildningen ska ha sin hemvist, är rätten att väcka talan med stöd av första stycket förlorad. *Lag (2022:1647).*

Ogiltighet

38 § En talan om att ett bolagsstämmobeslut om att godkänna en ombildningsplan ska upphävas ska i de fall som avses i 7 kap. 51 § andra stycket väckas inom sex månader från beslutet. Om talan inte väcks inom denna tid, är rätten att föra talan förlorad.

I fråga om ett beslut att godkänna en ombildningsplan gäller, utöver det som sägs i 7 kap. 51 § första stycket och i första stycket denna paragraf, att talan inte får väckas efter det att Bolagsverket, eller en domstol genom ett beslut som har fått laga kraft, har lämnat tillstånd enligt 26 eller 27 § att verkställa ombildningsplanen. *Lag (2022:1647).*

Särskilda bestämmelser om tillhandahållande av ombildningsplanen i vissa publika aktiebolag

39 § Utöver det som anges i 15 § första stycket andra meningen gäller att ett publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska hålla ombildningsplanen med bifogade handlingar tillgänglig för aktieägarna på bolagets webbplats. Handlingarna

ABL

ska hållas tillgängliga under minst sex veckor före den bolagsstämma där frågan om godkännande av planen ska behandlas och under dagen för stämman. *Lag (2022:1647)*.

25 kap. Likvidation och konkurs

Frivillig likvidation

Bolagsstämmans beslut om likvidation

1 § Bolagsstämman kan besluta att bolaget skall gå i likvidation.

Majoritetskrav

2 § Ett beslut av bolagsstämman om likvidation är giltigt, om det har biträts av aktieägare med mer än hälften av de avgivna rösterna. Vid lika röstetal har ordföranden utslagsröst.

Första stycket gäller inte, om annat föreskrivs i bolagsordningen. Även om det i bolagsordningen föreskrivs kvalificerad majoritet för beslut om likvidation, fattas dock ett sådant beslut med sådan majoritet som anges i första stycket, när det finns grund för tvångslikvidation enligt 11, 12 eller 17 §.

Förslag till beslut

3 § Om bolagsstämman skall pröva en fråga om likvidation, skall styrelsen eller, om förslaget väcks av någon annan, förslagsställaren upprätta ett förslag till beslut.

I förslaget till beslut skall följande uppgifter anges:

1. skälen för att bolaget skall gå i likvidation och vilka alternativ till likvidation som finns,
2. från vilken dag beslutet om likvidation föreslås gälla,
3. den beräknade tidpunkten för skifte,
4. skifteslikvidens beräknade storlek, samt
5. i förekommande fall, vem som föreslås till likvidator.

4 § Om frågan om likvidation inte skall behandlas på årsstämman, skall följande handlingar fogas till förslaget enligt 3 §:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna, försedd med en anteckning om bolagsstämmans beslut om bolagets vinst eller förlust,
2. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,
3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades, samt
4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknat av bolagets revisor.

4 a § Om styrelsen i ett bolag som omfattas av lagen (2015:1016) om resolution tar emot eller upprättar ett förslag till stämmobeslut om likvidation enligt 3 eller 4 §, ska styrelsen underrätta Riksgäldskontoret och Finansinspektionen om förslaget.

Om bolaget är försatt i resolution eller om Riksgäldskontoret inom sju dagar från det att myndigheten tog emot en sådan underrättelse meddelar styrelsen att bolaget ska försättas i resolution, får kallelse till en bolagsstämma där frågan om likvidation av bolaget ska prövas inte utfärdas. *Lag (2018:1398)*.

Kallelsens innehåll

5 § Kallelsen till bolagsstämman skall ange det huvudsakliga innehållet i förslaget till beslut om likvidation.

Tillhandahållande av förslaget till beslut

6 § Styrelsen ska hålla förslaget enligt 3 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 4 §, tillgängligt för aktieägarna under minst två veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om likvidation ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska läggas fram på stämman.

I fråga om publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller 52 § i stället för denna paragraf. *Lag (2010:1516).*

ABL

Innehållet i bolagsstämmans beslut

7 § Bolagsstämmans beslut om likvidation skall innehålla de uppgifter som framgår av 3 § andra stycket 2 och, i förekommande fall, 5.

Registrering

8 § Bolagsstämman skall vidta åtgärder för att beslutet om likvidation genast anmäls för registrering i aktiebolagsregistret.

Tidpunkt då beslutet om likvidation börjar gälla

9 § Bolagsstämmans beslut om likvidation gäller omedelbart eller från och med den senare dag bolagsstämman bestämmer. Om inte bolagsordningen föreskriver en senare dag, får dagen inte sättas senare än det närmast följande räkenskapsårets första dag. När det finns grund för tvångslikvidation enligt 11, 12 eller 17 §, gäller beslutet alltid omedelbart.

Allmänt om tvångslikvidation

10 § I 11 § finns bestämmelser om att Bolagsverket i vissa fall skall besluta om likvidation. I 12, 17, 21, 50 och 51 §§ finns bestämmelser om att allmän domstol i vissa fall skall besluta om likvidation.

Bolagsverkets och domstolens beslut skall registreras i aktiebolagsregistret.

10 a § Om ett ärende eller mål enligt 11, 12, 17 eller 21 § avser ett bolag som omfattas av lagen (2015:1016) om resolution, ska Bolagsverket eller domstolen underrätta Riksgäldskontoret och Finansinspektionen om att ärendet eller målet har inletts.

Bolagsverket eller domstolen får inte besluta om likvidation, om Riksgäldskontoret inom sju dagar från det att myndigheten tog emot en sådan underrättelse har meddelat att bolaget är försatt eller ska försättas i resolution. *Lag (2018:1398).*

Tvångslikvidation på grund av Bolagsverkets beslut

11 § Bolagsverket ska besluta att bolaget ska gå i likvidation, om

1. bolaget inte på föreskrivet sätt har kommit in med anmälan till Bolagsverket om sådan behörig styrelse, verkställande direktör, särskild delgivningsmottagare eller revisor som ska finnas enligt denna lag,

2. bolaget inte till Bolagsverket har kommit in med årsredovisning, revisionsberättelse och granskningsberättelse enligt 8 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall, koncernredovisning, koncernrevisionsberättelse och granskningsberättelse för koncernen enligt 8 kap. 16 § samma lag inom elva månader från räkenskapsårets utgång,

3. bolaget efter beslut om att aktiekapitalet ska vara bestämt i kronor i stället för i euro har ett registrerat aktiekapital eller minimikapital som inte står i överensstämmelse med 1 kap. 5 § eller, i fråga om publika aktiebolag, 14 § och bolaget inte inom sex månader från det att beslutet fick verkan har anmält nödvändiga beslut om ändring i bolagsordningen och om ökning av aktiekapitalet för registrering, eller

4. bolaget på grund av bestämmelserna i 19 kap. 6 eller 16 § är skyldigt att minska aktiekapitalet till ett belopp som understiger lägsta tillåtna aktiekapital enligt 1 kap. 5 § eller, i fråga om publika aktiebolag, 14 §.

Beslut om likvidation ska dock inte meddelas, om likvidationsgrunden har upphört under ärendets handläggning hos Bolagsverket och avgift som har påförts enligt 26 § har betalats.

En fråga om likvidation enligt första stycket prövas av Bolagsverket självmant eller på ansökan av styrelsen, en styrelseledamot, den verkställande direktören, en aktieägare, en borgenär eller, i sådana fall som avses i första stycket 1, någon annan vars rätt är beroende av att det finns någon som kan företräda bolaget.

Beslutet om likvidation gäller omedelbart. *Lag (2024:350).*

Tvångslikvidation på grund av bestämmelse i bolagsordningen

12 § Allmän domstol skall besluta att bolaget skall gå i likvidation, om bolaget enligt bolagsordningen är skyldigt att gå i likvidation.

En fråga om likvidation enligt första stycket tas upp av tingsrätten på anmälan av Bolagsverket eller på ansökan av styrelsen, en styrelseledamot, den verkställande direktören eller en aktieägare.

Beslutet om likvidation gäller omedelbart.

Tvångslikvidation på grund av kapitalbrist, m.m.

Skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning

13 § Styrelsen skall genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning

1. när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, eller

2. när det vid verkställighet enligt 4 kap. utsökningsbalken har visat sig att bolaget saknar tillgångar till full betalning av utmätningsfordringen. *Lag (2007:317).*

Kontrollbalansräkningens innehåll

14 § En kontrollbalansräkning skall upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning. Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek får följande justeringar göras.

1. Tillgångar får tas upp till ett högre värde och avsättningar och skulder tas upp till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen, om de värderingsprinciper som används vid upprättande av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Pensionsåtaganden som enligt 8 a § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. har redovisats under en delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser får dock inte tas upp till lägre belopp än vad som är tillåtet enligt 7 § samma lag.

2. Tillgångar får redovisas till nettoförsäljningsvärdet.

3. Skulder på grund av statligt stöd för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av bolagets ekonomiska ställning behöver inte redovisas, om stödet, i händelse av konkurs eller likvidation, skall betalas tillbaka först sedan övriga skulder har betalats.

Obeskattade reserver skall delas upp på eget kapital och uppskjuten skatteskuld.

Justeringar enligt första och andra styckena skall redovisas särskilt.

Kontrollbalansräkningen skall undertecknas av styrelsen.

Första kontrollstämman

15 § Om kontrollbalansräkningen utvisar att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen snarast möjligt utfärda kallelse till en bolagsstämma som skall pröva om bolaget skall gå i likvidation (första kontrollstämman). I fråga om beslutsunderlag och kallelse skall bestämmelserna i 3–6 §§ tillämpas.

Kontrollbalansräkningen och ett yttrande av revisorn över denna skall läggas fram på stämman.

Andra kontrollstämman

16 § Om den kontrollbalansräkning som har lagts fram vid den första kontrollstämman inte utvisar att det egna kapitalet, beräknat enligt 14 §, vid tiden för stämman uppgick till minst det registrerade aktiekapitalet och stämman inte har beslutat att bolaget ska gå i likvidation, ska bolagsstämman inom åtta månader från den första kontrollstämman på nytt pröva frågan om bolaget ska gå i likvidation (andra kontrollstämman). Om ett bolag genomgår företagsrekonstruktion under den tid som fristen om åtta månader löper behöver dock en andra kontrollstämma inte hållas tidigare än två månader efter det att rekonstruktionen upphört. I fråga om beslutsunderlag och kallelse ska bestämmelserna i 3–6 §§ tillämpas.

Styrelsen ska inför den andra kontrollstämman upprätta en ny kontrollbalansräkning enligt 14 § och låta bolagets revisor granska den. Den nya kontrollbalansräkningen och ett yttrande av bolagets revisor över denna ska läggas fram på stämman. *Lag (2022:990).*

Beslut om tvångslikvidation

17 § Allmän domstol skall besluta att bolaget skall gå i likvidation, om

1. någon andra kontrollstämma inte hålls inom den tid som anges i 16 § första stycket, eller

2. den kontrollbalansräkning som har lagts fram vid den andra kontrollstämman inte har granskats av bolagets revisor eller inte utvisar att det egna kapitalet, beräknat enligt 14 §, vid tiden för stämman uppgick till minst det registrerade aktiekapitalet och stämman inte har beslutat att bolaget skall gå i likvidation.

I sådana fall som avses i första stycket skall styrelsen ansöka hos tingsrätten om beslut om likvidation. Ansökan skall göras inom två veckor från den andra kontrollstämman eller, om en sådan inte har hållits, från den tidpunkt då den senast skulle ha hållits. Frågan om likvidation kan även prövas på ansökan av en styrelseledamot, den verkställande direktören, en revisor i bolaget eller en aktieägare.

Beslut om likvidation skall inte meddelas, om det under ärendets handläggning vid tingsrätten visas att en kontrollbalansräkning som utvisar att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet har granskats av bolagets revisor och lagts fram på en bolagsstämma.

Beslutet om likvidation gäller omedelbart.

Personligt betalningsansvar för bolagets företrädare

18 § Om styrelsen har underlåtit att

1. i enlighet med 13 § upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning enligt 14 §,

2. i enlighet med 15 § sammankalla en första kontrollstämma, eller

3. i enlighet med 17 § ansöka hos tingsrätten om att bolaget skall gå i likvidation,

svarar styrelsens ledamöter solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenheten består.

Den som med vetskap om styrelsens underlåtenhet handlar på bolagets vägnar svarar solidariskt med styrelsens ledamöter för de förpliktelser som därigenom uppkommer för bolaget.

Ansaret enligt första och andra styckena gäller inte för den som visar att han eller hon inte har varit försumlig.

I sådana fall som avses i 13 § 1 gäller ansvaret enligt första stycket 1 endast om bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understeg hälften av bolagets registrerade aktiekapital vid den tidpunkt då styrelsens skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning uppkom. Ansvaret gäller inte om bolagets eget kapital hade stigit över denna gräns efter den angivna tidpunkten men innan kontrollbalansräkningen senast skulle vara upprättad.

Personligt betalningsansvar för aktieägare

19 § En aktieägare som med vetskap om att bolaget är skyldigt att gå i likvidation enligt 17 § första stycket deltar i ett beslut att fortsätta bolagets verksamhet ansvarar solidariskt med dem som svarar enligt 18 § för de förpliktelser som uppkommer för bolaget efter den tidpunkt som anges i 17 § andra stycket.

Ansvarsperiodens slut

20 § Ansvaret enligt 18 och 19 §§ omfattar inte förpliktelser som uppkommer sedan

1. en ansökan enligt 17 § andra stycket har gjorts,
2. en kontrollbalansräkning som utvisar att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, uppgår till det registrerade aktiekapitalet har granskats av bolagets revisor och lagts fram på bolagsstämma, eller
3. bolagsstämman, Bolagsverket eller domstol har beslutat om likvidation.

Upphörande av det personliga betalningsansvaret

20 a § Ansvaret enligt 18 och 19 §§ upphör, om inte en talan om sådant ansvar väcks inom tre år från uppkomsten av den förpliktelse som ansvaret avser eller inom ett år från det att förpliktelsen senast skulle ha fullgjorts.

Första stycket gäller inte det regressansvar som kan uppkomma genom att någon som är betalningsansvarig fullgör mer än sin andel av en förpliktelse som flera är betalningsansvariga för.

Preskriptionslagen (1981:130) gäller inte för ansvaret enligt 18 och 19 §§, utom i det fall som avses i andra stycket. *Lag (2013:143).*

Tvångslikvidation och inlösen på grund av majoritetsmissbruk

Likvidation

21 § Om en aktieägare genom att missbruka sitt inflytande i bolaget uppsåtligt har medverkat till en överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen, kan allmän domstol på talan av ägare till en tiondel av samtliga aktier besluta att bolaget skall gå i likvidation, om det finns särskilda skäl till det på grund av missbrukets långvarighet eller någon annan anledning.

Om en aktieägare, sedan en talan enligt första stycket har väckts, för sin del återkallar talan, kan övriga aktieägare som har väckt talan fullfölja denna.

Inlösen av aktier

22 § I det fall som avses i 21 § kan domstolen på yrkande av bolaget i stället för att besluta om likvidation ålägga bolaget att inom viss tid lösa in kärandens aktier. Om bolaget inte löser in aktierna inom den tid som domstolen har fastställt, skall domstolen på talan av den vars aktier skulle ha lösts in besluta att bolaget skall gå i likvidation.

När domstolen prövar bolagets yrkande skall den ta särskild hänsyn till de anställdas och borgenärernas intressen. Inlösen får inte ske om bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, efter inlösen skulle understiga hälften av det registrerade aktiekapitalet.

ABL

Syssloman

23 § Om talan har väckts enligt 21 § och det finns en påtaglig risk att fortsatt missbruk väsentligt skadar kärandens rätt, får domstolen utse en eller flera syssломän att i styrelsens och den verkställande direktörens ställe förvalta bolaget till dess att domstolens beslut i frågan om likvidation har vunnit laga kraft. Beslutet att utse en syssloman gäller omedelbart. Beslutet skall registreras i aktiebolagsregistret.

Ett beslut i en fråga om utseende av syssloman får överklagas särskilt. En domstol som skall pröva ett överklagande får besluta att det överklagade beslutet tills vidare inte skall gälla. *Lag (2007:317).*

Handläggningen av frågor om likvidation*Handläggning hos Bolagsverket*

24 § I ett ärende enligt 11 § ska Bolagsverket förelägga bolaget samt aktieägare och borgenärer som vill yttra sig i ärendet att komma in med ett skriftligt yttrande eller efterfrågade handlingar till verket inom en viss tid. Föreläggandet ska delges bolaget, om det kan ske på annat sätt än enligt 38 och 47–51 §§ delgivningslagen (2010:1932). Bolagsverket ska kungöra föreläggandet i Post- och Inrikes Tidningar minst en månad före utgången av den utsatta tiden. *Lag (2010:1977).*

Handläggning hos allmän domstol

25 § I ett ärende enligt 12 eller 17 § ska domstolen förelägga bolaget samt aktieägare och borgenärer som vill yttra sig i ärendet att komma in med ett skriftligt yttrande till domstolen inom en viss tid. Föreläggandet ska delges bolaget, om det kan ske på annat sätt än enligt 38 och 47–51 §§ delgivningslagen (2010:1932). Domstolen ska kungöra föreläggandet i Post- och Inrikes Tidningar minst en månad före utgången av den utsatta tiden. *Lag (2010:1977).*

Avgift

26 § Om Bolagsverket självant meddelar bolaget ett likvidationsföreläggande som grundar sig på 11 § första stycket 1, skall bolaget förpliktas att betala en särskild avgift för kostnaderna i likvidationsärendet.

Bolaget får förpliktas att betala en avgift enligt första stycket endast om Bolagsverket senast sex veckor innan föreläggandet meddelades har skickat en påminnelse till bolaget på dess senast anmälda postadress om den brist som föreläggandet avser. Påminnelsen skall innehålla en upplysning om att bolaget kan bli skyldigt att betala en avgift om bristen inte avhjälpas.

Om det kommer fram i likvidationsärendet att det inte fanns grund för tvångslikvidation när föreläggandet meddelades, skall avgiftsbeslutet upphävas.

Regeringen får meddela föreskrifter om avgiftens storlek.

27 § Bolaget skall befrias från avgiften enligt 26 § om den underlåtenhet som har föranlett avgiften framstår som ursäktlig med hänsyn till omständigheter som bolaget inte har kunnat räda över. Bolaget skall också befrias från avgiften om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den.

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

Om en avgift inte har betalats efter betalningsuppsmaning, skall avgiften lämnas för indrivning. Regeringen får föreskriva att indrivning inte behövs för ringa belopp.

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

Beslut om att utse eller entlediga en likvidator

Beslut att utse en likvidator

28 § En domstol skall utse en eller flera likvidatorer när den beslutar om likvidation.

Bolagsverket skall utse en eller flera likvidatorer när

1. verket beslutar om likvidation,
 2. verket har registrerat ett beslut om likvidation enligt 8 §, och
 3. ett bolag i likvidation i annat fall saknar en till registret anmäld behörig likvidator.
- Ett beslut att utse en likvidator skall registreras.

Den som utses till likvidator skall vara lämplig för uppdraget. Den som har ingått i bolagets ledning eller som genom aktieinnehav har utövat ett bestämmande inflytande över bolaget får utses till likvidator endast om det finns särskilda skäl.

Beslut att entlediga en likvidator

29 § Om en likvidator begär att få avgå och visar skäl till det, skall likvidatorn entledigas. En likvidator skall också entledigas om han eller hon inte är lämplig eller av någon annan orsak bör skiljas från uppdraget.

En likvidator entledigas av domstol eller, om likvidatorn har utsetts av Bolagsverket och själv begär att bli entledigad, av Bolagsverket.

En ansökan om att domstol skall besluta om entledigande kan göras av Bolagsverket, likvidatorn, en aktieägare eller någon annan vars rätt är beroende av likvidationen.

Den som entledigar en likvidator skall genast utse en ny. Detta gäller dock inte om det finns någon annan likvidator och det inte kan anses nödvändigt att utse en ny likvidator i den entledigades ställe.

Genomförandet av likvidationen

Likvidatorns ställning

30 § En likvidator träder i styrelsens och den verkställande direktörens ställe och har i uppdrag att genomföra likvidationen. Bestämmelserna om styrelse och styrelseledamöter i denna lag, med undantag för 8 kap. 9 §, och i tillämplig lag om årsredovisning gäller även i fråga om likvidatorn, om inte annat följer av detta kapitel.

Om bolagsstämman har beslutat att bolaget ska gå i likvidation, företräds bolaget av styrelsen och, i förekommande fall, den verkställande direktören till dess att en likvidator har utsetts. *Lag (2014:539).*

Revision och annan granskning under likvidationen

31 § Uppdrag att vara revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare upphör inte genom att bolaget går i likvidation. Bestämmelserna i 9 och 10 kap. skall tillämpas under likvidationen.

Revisorn skall i revisionsberättelsen uttala sig om huruvida likvidationen fördröjs i onödan.

Bolagsstämmans ställning under likvidationen

32 § Bestämmelserna i denna lag om bolagsstämma gäller även under likvidationen, om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel eller av ändamålet med likvidationen.

ABL

Redovisning för tiden innan likvidator utsågs

33 § När bolaget har gått i likvidation och en likvidator har utsetts, ska styrelsen och den verkställande direktören genast redovisa sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte förut har lagts fram på bolagsstämma. Redovisningen ska upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning och granskas enligt bestämmelserna i 9 kap. denna lag. Redovisningen, revisionsberättelsen och, i förekommande fall, granskningsberättelsen ska läggas fram på en bolagsstämma så snart det kan ske. Bestämmelserna i 7 kap. 11 § 3 och 25 § om stämmans behandling av frågan om ansvarsfrihet och om tillhandahållande av handlingar inför stämman ska tillämpas.

Om den tid som redovisningen ska avse omfattar även föregående räkenskapsår, ska det upprättas en särskild redovisning för det året och, om bolaget är ett moderbolag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning, en särskild koncernredovisning. *Lag (2024:350).*

Kallelse på okända borgenärer

34 § Likvidatorn skall snarast efter det att han eller hon har tillträtt ansöka om kallelse på bolagets okända borgenärer enligt lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer.

Avvecklingen av rörelsen

35 § Så snart det kan ske skall likvidatorn genom försäljning på offentlig auktion eller på annat lämpligt sätt förvandla bolagets egendom till pengar, i den utsträckning det behövs för likvidationen, samt betala bolagets skulder. Bolagets rörelse får fortsättas, om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda skall få skälig tid att skaffa sig ny anställning.

Obestånd

36 § Om bolaget är på obestånd, skall likvidatorn ansöka om att bolaget försätts i konkurs.

Redovisning under likvidationen

37 § Likvidatorn ska för varje räkenskapsår upprätta en årsredovisning, som ska läggas fram på årsstämman. I fråga om stämman och redovisningen ska följande bestämmelser inte tillämpas:

7 kap. 11 § 2 denna lag,

2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 20, 37–44 och 48 §§, 6 kap. 2 § första stycket och 5 § årsredovisningslagen (1995:1554),

5 kap. 2 § 4 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, samt

5 kap. 2 § 6 och 7 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

I balansräkningen får det egna kapitalet tas upp i en post. Balansräkningen ska innehålla uppgift om aktiekapitalet, i förekommande fall fördelat på olika aktieslag.

En tillgång får inte tas upp till högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som tas upp i balansräkningen, ska det beräknade beloppet anges särskilt vid tillgångsposten. Om en skuld eller likvidationskostnad kan beräknas kräva ett belopp som väsentligt avviker från vad som har redovisats som skuld, ska det beräknade beloppet anges vid skuldposten.

Bestämmelserna om koncernredovisning och om delårsrapport i tillämplig lag om årsredovisning ska inte tillämpas på bolag i likvidation. *Lag (2015:824).*

Skifte

38 § När den anmälningstid som har satts ut i kallelsen på okända borgenärer har löpt ut och alla kända skulder har betalats, skall likvidatorn skifta bolagets återstående tillgångar. Om det råder tvist om en skuld eller om en skuld inte har förfallit till betalning eller av annan orsak inte kan betalas, skall pengar sättas av till betalning av skulden och återstoden skiftas.

Talan mot skifte

39 § En aktieägare som är missnöjd med skiftet får väcka talan mot bolaget senast tre månader efter det att slutredovisning enligt 40 § lades fram på bolagsstämma.

Om skiftet ändras till följd av en talan enligt första stycket, skall den som har uppburit för mycket återbära överskjutande del. På värdet av den egendom som skall återbäras skall mottagaren betala ränta enligt 5 § räntelagen (1975:635) från det att egendomen lämnades ut till dess att ränta skall betalas enligt 6 § räntelagen till följd av 3 eller 4 § samma lag. Om det uppkommer brist vid återbäringen, är de personer som har medverkat till skiftet ansvariga för denna enligt bestämmelserna i 17 kap. 7 §.

Slutredovisning

40 § När uppdraget som likvidator har fullgjorts, skall likvidatorn så snart som möjligt lämna slutredovisning för förvaltningen genom en förvaltningsberättelse som avser likvidationen i dess helhet. Berättelsen skall även innehålla en redogörelse för skiftet. Tillsammans med berättelsen skall lämnas redovisningshandlingar för hela likvidationstiden.

Berättelsen och redovisningshandlingarna skall lämnas till bolagets revisor. Revisorn skall inom en månad därefter lämna en revisionsberättelse över slutredovisningen och förvaltningen under likvidationen.

När revisionsberättelsen har lämnats till likvidatorn, skall han eller hon genast kalla aktieägarna till en bolagsstämma för granskning av slutredovisningen. Förvaltningsberättelsen med bifogade redovisningshandlingar och revisionsberättelsen skall under minst två veckor före bolagsstämman hållas tillgängliga hos bolaget för aktieägarna. Kopior av handlingarna skall genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress. Handlingarna skall läggas fram på stämman.

Bolagsstämman skall fatta beslut angående ansvarsfrihet för likvidatorn. I fråga om beslutet gäller bestämmelserna i 7 kap. 14 § andra stycket. *Lag (2007:317).*

Bolagets upplösning

41 § När likvidatorn har lagt fram slutredovisningen, är bolaget upplöst. Likvidatorn skall genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Kopior av de handlingar som anges i 40 § tredje stycket skall bifogas anmälan.

Preskription av rätt till andel i tillgångarna

42 § En aktieägare som inte inom fem år efter det att slutredovisningen lades fram på bolagsstämma anmäler sig för att lyfta vad han eller hon har fått vid skiftet förlorar sin rätt till andel i de skiftade tillgångarna. Med tillämpning av 44 § ska kvarvarande tillgångar då skiftas mellan bolagets övriga aktieägare. Om tillgångarna är av obetydligt värde, kan Bolagsverket på anmälan av likvidatorn besluta att tillgångarna i stället ska tillfalla Allmänna arvsfonden. *Lag (2011:899).*

ABL

Skadeståndstalan

43 § Trots bestämmelserna i 41 § kan ägare till en tiondel av samtliga aktier hos likvidatorn begära bolagsstämma för behandling av en fråga om talan om skadestånd till bolaget enligt 29 kap. 1–3 §§. I så fall skall bestämmelsen i 7 kap. 17 § andra stycket tillämpas.

Fortsatt likvidation

44 § Om en tillgång framkommer för bolaget efter dess upplösning enligt 41 § eller om talan väcks mot bolaget eller det av annat skäl uppkommer behov av en likvidationsåtgärd, ska likvidationen fortsätta.

Likvidatorn ska genast anmäla den fortsatta likvidationen för registrering i aktiebolagsregistret. Kallelse till den första bolagsstämman efter återupptagandet ska ske enligt bolagsordningen. Dessutom ska skriftlig kallelse sändas till varje aktieägare vars postadress är införd i aktieboken eller på annat sätt känd för bolaget.

Om den tillgång som avses i första stycket är av obetydligt värde, kan Bolagsverket på anmälan av likvidatorn besluta att tillgången i stället ska tillfalla Allmänna arvsfonden. *Lag (2011:899).*

Upphörande av likvidation

45 § Om bolaget har gått i likvidation på grund av bolagsstämmans beslut eller, i de fall som avses i 17 § och 51 § första stycket, på grund av domstols beslut, kan stämman sedan bolagets revisor har yttrat sig besluta att likvidationen skall upphöra och bolagets verksamhet återupptas. Ett sådant beslut får dock inte fattas, om

1. det finns grund för tvångslikvidation enligt 11 eller 12 §,
2. bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, enligt revisorns yttrande inte uppgår till det registrerade aktiekapitalet, eller
3. utskiftning har ägt rum.

När bolagsstämman beslutar att likvidationen skall upphöra, skall den samtidigt välja styrelse.

Likvidatorn skall se till att beslutet om att likvidationen skall upphöra och valet av styrelse genast anmäls för registrering i aktiebolagsregistret. Beslutet får inte verkställas förrän det har registrerats.

46 § Om ett likvidationsbeslut som har gått i verkställighet har blivit upphävt genom en domstols dom eller beslut som har vunnit laga kraft, skall likvidatorn genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret samt, om det upphävda likvidationsbeslutet är sådant som avses i 11, 12, 17 eller 21 §, kalla till bolagsstämma för val av styrelse. *Lag (2005:812).*

47 § När en likvidation har upphört enligt 45 eller 46 §, skall 40 § tillämpas. Kopior av de handlingar som anges i 40 § tredje stycket skall ges in till Bolagsverket.

Konkurs*Registrering*

48 § Beslut om konkurs och beslut om företagsrekonstruktion skall registreras i aktiebolagsregistret.

Företrädare för bolaget i dess egenskap av konkursgäldenär

49 § Under konkursen företräds bolaget som konkursgäldenär av den styrelse och verkställande direktör eller de likvidatorer som fanns vid konkursens början. Bestämmelserna i denna lag om rätt att avgå, om entledigande och om ny tillsättning gäller dock även under konkursen.

Bolagets upplösning efter konkurs

50 § Om bolaget är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott, är bolaget upplöst när konkursen avslutas. Finns det efter konkursens avslutande tillgångar som inte omfattas av konkursen eller väcks talan mot bolaget eller uppkommer det av annat skäl behov av en likvidationsåtgärd, ska allmän domstol på ansökan av den som berörs besluta om likvidation. Ett sådant beslut gäller omedelbart. Kallelse till den första bolagsstämman efter beslutet ska ske enligt 44 § andra stycket.

I artikel 48.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2015/848 av den 20 maj 2015 om insolvensförfaranden finns en särskild bestämmelse om när en juridisk person eller ett företag ska anses upplöst. *Lag (2017:484)*.

Likvidation efter överskottskonkurs m.m.

51 § Om en konkurs avslutas med överskott eller läggs ned efter frivillig uppgörelse eller om egendomen i konkursboet återställs till bolaget till följd av att ackord har fastställts, skall allmän domstol i samband med att konkursen avslutas besluta att bolaget skall gå i likvidation. Ett sådant beslut gäller omedelbart.

Var bolaget i likvidation när det försattes i konkurs, skall likvidationen fortsätta enligt 44 §, om konkursen avslutas på det sätt som anges i första stycket.

Särskilda bestämmelser om tillhandahållande av förslag till beslut m.m. i vissa publika aktiebolag

52 § I ett publikt aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska styrelsen hålla förslaget enligt 3 §, i förekommande fall tillsammans med de handlingar som anges i 4 §, tillgängligt för aktieägarna under minst tre veckor närmast före den bolagsstämma där frågan om likvidation ska prövas. Kopior av handlingarna ska genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress.

Handlingarna ska hållas tillgängliga på bolagets webbplats under minst tre veckor närmast före stämman och dagen för stämman. De ska vidare läggas fram på stämman. *Lag (2010:1516)*.

26 kap. Byte av bolagskategori**Byte från privat till publikt aktiebolag**

1 § Ett beslut om att ett privat aktiebolag skall bli publikt fattas av bolagsstämman enligt bestämmelserna i 7 kap. om ändring av bolagsordningen.

2 § Om den bolagsstämma som skall besluta om byte enligt 1 § hålls senare än sex månader efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats, skall det på bolagsstämman läggas fram en redogörelse med sådant innehåll som anges i 23 kap. 10 § andra och tredje styckena. Uppgifterna i redogörelsen skall avse tiden från utgången av nämnda räkenskapsår till en dag som infaller tidigast tre månader före dagen för bolagsstämman. *Lag (2007:373).*

3 § Ett beslut enligt 1 § ska anmälas för registrering i aktiebolagsregistret.

Beslutet får registreras endast om

1. bolagets registrerade aktiekapital uppgår till minst det belopp som anges i 1 kap.

14 §,

2. ett yttrande visas upp, undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag, av vilket det framgår att det finns täckning för det registrerade aktiekapitalet, och

3. bolagets företagsnamn inte strider mot föreskrifterna i 28 kap. 1 och 7 §§ om ett publikt aktiebolags företagsnamn. *Lag (2018:1682).*

4 § Ett privat aktiebolag skall anses ha blivit publikt när beslutet om att bolaget skall vara publikt har registrerats.

5 § Bestämmelserna i 2 kap. 29–31 §§ tillämpas också när ett aktiebolag som har blivit publikt enligt 4 § inom två år från registreringen av beslutet träffar avtal som avses i 2 kap. 29 §.

Byte från publikt till privat aktiebolag

6 § Ett beslut om att ett publikt aktiebolag skall bli privat fattas av bolagsstämman enligt bestämmelserna i 7 kap. om ändring av bolagsordningen. Beslutet är dock giltigt endast om det har biträttits av samtliga aktieägare som är närvarande vid bolagsstämman och dessa tillsammans företräder minst nio tiondelar av samtliga aktier i bolaget.

7 § Ett beslut enligt 6 § ska anmälas för registrering i aktiebolagsregistret.

Beslutet får registreras endast om bolagets företagsnamn inte strider mot föreskrifterna i 28 kap. 1 och 2 §§ om ett privat aktiebolags företagsnamn. *Lag (2018:1682).*

8 § Ett publikt aktiebolag skall anses ha blivit privat när beslutet om byte till privat aktiebolag har registrerats.

27 kap. Registrering

Aktiebolagsregistret

1 § Bolagsverket ska föra ett aktiebolagsregister för registrering enligt denna lag eller annan författning.

Av 13 kap. 1 § första stycket lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse framgår att bankaktiebolag ska registreras i bankregistret. Av 17 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 14 kap. 2 § lagen (2019:742) om tjänstepensionsföretag framgår att försäkringsaktiebolag och tjänstepensionsaktiebolag ska registreras i försäkringsregistret. När det i denna lag hänvisas till aktiebolagsregistret, ska hänvisningen beträffande bankaktiebolag avse bankregistret och hänvisningen beträffande försäkringsaktiebolag och tjänstepensionsaktiebolag avse försäkringsregistret.

I fråga om registrering i aktiebolagsregistret av redovisnings- och revisionshandlingar gäller bestämmelserna i tillämplig lag om årsredovisning i stället för bestämmelserna i detta kapitel. *Lag (2019:759)*.

Handläggning av registreringsärenden

2 § Om den som har gjort en registreringsanmälan inte har följt det som gäller om anmälan, ska Bolagsverket förelägga anmälaren att yttra sig i frågan eller göra rättelse inom viss tid. Detsamma gäller, om verket finner att det beslut som anmäls för registrering eller en handling som bifogas anmälan

1. inte har tillkommit i behörig ordning,
2. till sitt innehåll strider mot lag eller annan författning eller mot bolagsordningen, eller

3. i något viktigare hänseende är otydligt eller vilseledande formulerat.

Om det behövs för att säkerställa anmälarens eller den anmäldes identitet eller behörighet att företräda bolaget, får Bolagsverket förelägga anmälaren eller den anmälda att inställa sig personligen. Bolagsverket får besluta att inställelsen ska ske genom ljud- och bildöverföring.

Om ett föreläggande enligt första eller andra stycket inte följs, ska anmälan skrivas av. En upplysning om detta ska finnas med i föreläggandet.

Om det även sedan anmälaren har yttrat sig finns hinder för registrering som anmälaren har haft tillfälle att yttra sig över, ska Bolagsverket vägra registrering. Om det finns skäl för det, får dock verket förelägga anmälaren att yttra sig på nytt innan beslut fattas i ärendet. *Lag (2024:1117)*.

2 a § Trots 2 § får ett bolagsstämmobeslut registreras, om det enligt 7 kap. 51 § första stycket inte längre är möjligt att föra talan mot beslutet. Detsamma gäller för sådana uppgifter i en fastställd rekonstruktionsplan som avses i 4 kap. 31 § lagen (2022:964) om företagsrekonstruktion, om rättens beslut att fastställa planen har fått laga kraft. *Lag (2024:1117)*.

Kungörande i Post- och Inrikes Tidningar

3 § Bolagsverket skall genast kungöra i Post- och Inrikes Tidningar vad som har registrerats i aktiebolagsregistret. Beslut om konkurs eller företagsrekonstruktion skall dock inte kungöras enligt denna lag.

En kungörelse som avser en ändring i ett förhållande som tidigare har förts in i registret skall endast ange ändringens art.

En kungörelse skall avfattas på samma språk som registreringen i aktiebolagsregistret. *Lag (2006:486)*.

Verkan av registrering och kungörande

4 § Det som enligt denna lag eller särskilda bestämmelser har förts in i aktiebolagsregistret skall anses ha kommit till tredje mans kännedom, om det enligt 3 § har kungjorts i Post- och Inrikes Tidningar. Detta gäller dock inte beträffande rättshandlingar eller andra åtgärder som har vidtagits före den sextonde dagen efter kungörandet, om tredje man visar att det var omöjligt för honom eller henne att känna till det som har kungjorts.

I fråga om rättshandlingar och andra åtgärder som har vidtagits innan sådant kungörande som avses i första stycket har skett, kan bolaget inte åberopa det förhållande som blivit eller bort bli infört i registret mot någon annan än den som bolaget visar har känt till förhållandet. *Lag (2006:486)*.

4 a § Om det som har kungjorts i Post- och Inrikes Tidningar inte stämmer överens med det som har införts i aktiebolagsregistret, kan bolaget inte åberopa kungörelsens innehåll mot tredje man. Tredje man kan dock åberopa kungörelsens innehåll mot bolaget, om bolaget inte visar att han eller hon kände till vad som har förts in i aktiebolagsregistret.

Om en uppgift har förts in i aktiebolagsregistret och kungjorts i Post- och Inrikes Tidningar såväl på svenska som i översättning till ett främmande språk och översättningen avviker från den svenska språkversionen, kan bolaget inte åberopa översättningen mot tredje man. Tredje man kan dock åberopa översättningen mot bolaget, om bolaget inte visar att han eller hon kände till den svenska språkversionen. *Lag (2006:486).*

ABL

5 § Om en anmälan om vem som har utsetts till styrelseledamot eller verkställande direktör har förts in i aktiebolagsregistret och kungjorts i Post- och Inrikes Tidningar enligt 3 §, kan bolaget inte mot tredje man åberopa fel eller brister vid beslutet att utse den registrerade personen. Detta gäller dock inte, om bolaget visar att tredje man kände till felet eller bristen.

Avregistrering av en ställföreträdare eller revisor

6 § Om en styrelseledamot, verkställande direktör, särskild firmatecknare, annan ställföreträdare för bolaget, revisor eller lekmannarevisor har försatts i konkurs, fått förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, fått näringsförbud eller avregistrerats från folkbokföringen enligt 19 eller 22 § folkbokföringslagen (1991:481), ska Bolagsverket stryka ställföreträdaren, revisorn eller lekmannarevisorn ur aktiebolagsregistret. Detsamma gäller om godkännandet eller auktorisationen för en revisor upphör att gälla eller om revisorn har fått ett tidsbegränsat förbud att utöva revisionsverksamhet eller att underteckna revisionsberättelser.

Avregistrering ska ske omedelbart

1. vid beslut om konkurs,
2. vid beslut om tillfälligt näringsförbud,
3. vid avregistrering från folkbokföringen, eller
4. om det i samband med ett beslut att avslå ansökan om fortsatt godkännande eller auktorisation av revisor, ett beslut att upphäva godkännande eller auktorisation av revisor eller ett beslut om tidsbegränsat förbud för en revisor att utöva revisionsverksamhet eller att underteckna revisionsberättelser har bestämts att beslutet ska gälla omedelbart.

I övrigt ska avregistrering ske när beslutet har fått laga kraft. *Lag (2024:1117).*

6 a § Om en uppgift i aktiebolagsregistret om bolagets ställföreträdare är oriktig, ska Bolagsverket stryka uppgiften ur registret.

Innan avregistrering sker ska bolaget ges tillfälle att yttra sig inom viss tid. Om det behövs för att säkerställa ställföreträdarens identitet eller behörighet att företräda bolaget, får Bolagsverket förelägga ställföreträdaren att inställa sig personligen. Bolagsverket får besluta att inställelsen ska ske genom ljud- och bildöverföring. *Lag (2024:1117).*

Avregistrering av en felaktig postadress eller e-postadress

6 b § Om det framgår att en uppgift i aktiebolagsregistret om bolagets postadress eller e-postadress är felaktig, ska Bolagsverket förelägga en ställföreträdare för bolaget att anmäla en ny adress. Om föreläggandet inte följs, ska verket stryka den felaktiga adressen ur registret. Om bolaget saknar ställföreträdare, får Bolagsverket stryka den felaktiga adressen utan något föregående föreläggande. *Lag (2024:1117).*

Avregistrering av ett företagsnamn

7 § I lagen (2018:1653) om företagsnamn finns bestämmelser om avregistrering av ett företagsnamn ur aktiebolagsregistret sedan en dom om hävning av registreringen av företagsnamnet har fått laga kraft. *Lag (2018:1682).*

Ändring av aktiekapitalet m.m.

8 § Ett beslut om ändring av bolagsordningens bestämmelser om aktiekapitalet, maximikapitalet, minimikapitalet eller antalet aktier skall registreras samtidigt med ett beslut om ökning eller minskning av aktiekapitalet eller ett beslut om sammanläggning eller uppdelning av aktier, om något av besluten är nödvändigt för att aktiekapitalet eller antalet aktier skall bli förenligt med bolagsordningen. *Lag (2007:317).*

Bemyndiganden m.m.

9 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om avgifter i ärenden om registrering enligt denna lag.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om ingivning av anmälningar i registreringsärenden. *Lag (2006:486).*

28 kap. Aktiebolagets företagsnamn**Företagsnamn**

1 § Ett aktiebolags företagsnamn ska innehålla ordet aktiebolag eller förkortningen AB.

Företagsnamnet ska tydligt skilja sig från andra företagsnamn som tidigare har registrerats i aktiebolagsregistret eller filialregistret och ännu är bestående.

Om bolagets företagsnamn ska registreras på två eller flera språk, ska varje lydelse anges i bolagsordningen. *Lag (2018:1682).*

2 § Ett privat aktiebolags företagsnamn får inte innehålla ordet publikt. I fråga om publika aktiebolags företagsnamn finns bestämmelser i 7 §. *Lag (2018:1682).*

Särskilt företagsnamn

3 § Bolagets styrelse kan anta ett särskilt företagsnamn. Bestämmelserna i 1 § om företagsnamn gäller även ett särskilt företagsnamn. Orden aktiebolag, privat eller publikt eller förkortningen AB får dock inte tas in i ett särskilt företagsnamn. *Lag (2018:1682).*

Övriga bestämmelser om företagsnamn

4 § För registrering av ett aktiebolags företagsnamn gäller, utöver vad som framgår av 1–3 §§, vad som föreskrivs i lagen (2018:1653) om företagsnamn. I den lagen finns också bestämmelser om förbud mot användning av ett företagsnamn och om hävning av en registrering av ett företagsnamn. *Lag (2018:1682).*

Uppgifter om företagsnamn m.m. i brev, fakturor och orderblanketter samt på webbplatser

5 § Ett aktiebolags brev, fakturor, orderblanketter och webbplatser ska ange bolagets företagsnamn, den ort där styrelsen har sitt säte samt bolagets organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. Om bolaget har gått i likvidation, ska också detta anges.

Om det finns särskilda skäl, får Bolagsverket tillåta att ett aktiebolag inte lämnar uppgift om bolagets företagsnamn på sina webbplatser. I så fall ska uppgifter i stället lämnas om att

bolaget är ett aktiebolag och om bolagskategori. Ett sådant tillstånd ska begränsas till viss tid och får förenas med villkor. *Lag (2018:1682)*.

Underskrifter

6 § Skriftliga handlingar som utfärdas för ett aktiebolag ska undertecknas med bolagets företagsnamn, om företagsnamnet inte framgår på något annat sätt.

Om styrelsen eller någon annan ställföreträdare för bolaget har utfärdat en handling utan firmateckning, är de som har undertecknat handlingen solidariskt ansvariga för förpliktelser enligt handlingen som för egen skuld. Detta gäller dock inte, om det av handlingens innehåll framgår att den har utfärdats på bolagets vägnar. Det gäller inte heller, om

1. det av omständigheterna vid handlingens tillkomst framgick att den utfärdades för bolaget, och

2. mottagaren av handlingen får ett behörigen undertecknat godkännande av handlingen så snart som möjligt efter det att han eller hon har begärt det eller gjort personlig ansvarighet gällande mot undertecknarna av handlingen. *Lag (2018:1682)*.

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

7 § Ett publikt aktiebolags företagsnamn ska följas av beteckningen (publ), om det inte av bolagets företagsnamn framgår att bolaget är publikt. Företagsnamnet får inte innehålla ordet privat. *Lag (2018:1682)*.

29 kap. Skadestånd

Stiftares, styrelseledamots och verkställande direktörs skadeståndsansvar

1 § En stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligt eller av oaktamhet skadar bolaget ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

Om bolaget har upprättat ett prospekt enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/1129, ett sådant dokument som avses i artikel 1.4 g och 1.5 första stycket i samma förordning eller en erbjudandehandling som avses i 2 a kap. lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument, gäller det som sägs i första stycket andra meningen även skada som tillfogas genom överträdelse av nämnda förordning eller 2 a kap. nämnda lag i fråga om informationen i prospekt, utformningen av dessa, införlivande genom hänvisning samt offentliggörande av prospekt och spridning av annonser. *Lag (2019:418)*.

Revisors, lekmannarevisors och särskild granskares skadeståndsansvar

2 § En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som hans eller hennes medhjälpare uppsåtligt eller av oaktamhet orsakar. I de fall som avses i 9 kap. 44 § och 46 § andra stycket och 10 kap. 18 § andra stycket denna lag och 4 kap. 3 och 6 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism ansvarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller den särskilda granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hon eller en medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen, granskningen av en hållbarhetsrapport eller den särskilda granskningen som är ersättningsskyldiga.

Första och andra styckena gäller även för den revisor eller oberoende sakkunniga som utför granskning i samband med ett gränsöverskridande förfarande enligt 23, 24 eller 24 a kap. *Lag (2024:350)*.

Aktieägars skadeståndsansvar

3 § En aktieägare skall ersätta skada som han eller hon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet tillfogar bolaget, en aktieägare eller någon annan genom att medverka till överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

Aktieägars inlösen skyldighet vid missbruk

4 § Om det är motiverat med hänsyn till faran för fortsatt missbruk och förhållandena i övrigt, är en aktieägare som avses i 3 § också skyldig att lösa in skadelidande aktieägars aktier. Lösenbeloppet skall bestämmas till ett belopp som är skäligt med hänsyn till bolagets ställning och övriga omständigheter.

Jämkning av skadestånd

5 § Om någon är ersättningsskyldig enligt 1–3 §§, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Gemensamt skadeståndsansvar

6 § Om flera skall ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt 5 §. Vad någon av dem har betalat i skadestånd får återkrävas av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Talan om skadestånd till bolaget

7 § Talan om skadestånd till bolaget enligt 1–3 §§ får väckas, om majoriteten eller en minoritet bestående av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget, vid bolagsstämma har biträtt ett förslag om att väcka en skadeståndstalan eller, när det gäller en styrelseledamot eller den verkställande direktören, har röstat mot ett förslag om ansvarsfrihet.

8 § En uppgörelse i fråga om skadeståndsskyldighet till bolaget enligt 1–3 §§ får träffas endast av bolagsstämman och endast under förutsättning att inte ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget röstar mot förslaget om uppgörelse.

Om en aktieägare för skadeståndstalan för bolagets räkning, får en uppgörelse inte träffas utan hans eller hennes samtycke.

9 § Ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget får i eget namn föra talan om skadestånd till bolaget enligt 1–3 §§. Om en aktieägare sedan talan har väckts avstår från talan, kan de övriga ändå fullfölja denna.

Den som har väckt talan svarar för rättegångskostnaderna men har rätt till ersättning av bolaget för kostnader som täcks av vad som har kommit bolaget till godo genom rättegången.

Tiden för att väcka talan

10 § En talan för bolagets räkning mot en styrelseledamot eller den verkställande direktören om skadestånd på grund av beslut eller åtgärd under ett räkenskapsår ska väckas senast

ett år från det att årsredovisningen, revisionsberättelsen och granskningsberättelsen för räkenskapsåret lades fram på bolagsstämman. *Lag (2024:350)*.

11 § Om bolagsstämman har beslutat att bevilja ansvarsfrihet eller att inte föra en skadeståndstalan utan att aktieägare till sådant antal som anges i 7 § har röstat emot det eller om tiden för att väcka talan har gått ut enligt 10 §, får talan enligt 7 eller 9 § ändå väckas, om det i årsredovisningen, i revisionsberättelsen eller i granskningsberättelsen eller på annat sätt inte har lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter till bolagsstämman om det beslut eller den åtgärd som talan grundas på.

Att tiden för att väcka talan kan vara begränsad även i sådana fall som avses i första stycket framgår av 13 §. *Lag (2024:350)*.

12 § Trots bestämmelserna i 7–11 §§ får styrelsen föra en skadeståndstalan som grundas på brott.

13 § En talan för bolagets räkning enligt 1–3 §§ som inte grundas på brott får inte väckas mot

1. en stiftare sedan fem år har förflutit från bolagets bildande,
 2. en styrelseledamot eller den verkställande direktören sedan fem år har förflutit från utgången av det räkenskapsår då beslut eller åtgärder som talan grundas på fattades eller vidtogs,
 3. en revisor sedan fem år har förflutit från utgången av det räkenskapsår som revisionsberättelsen eller granskningsberättelsen avser,
 4. en lekmannarevisor sedan fem år har förflutit från utgången av det räkenskapsår som granskningsrapporten avser,
 5. en särskild granskare sedan fem år har förflutit från den dag när yttrandet över den särskilda granskningen lades fram på bolagsstämman,
 6. en aktieägare sedan två år har förflutit från beslut eller åtgärder som talan grundas på.
- Lag (2024:350)*.

Konkursbos rätt att föra talan

14 § Om bolaget har försatts i konkurs efter en ansökan som har gjorts innan den tid som anges i 13 § har gått ut, får konkursboet föra talan enligt 1–3 §§ trots att frihet från skadeståndsansvar har inträtt enligt 7, 8 eller 10 §. Efter utgången av den tid som anges i 13 § får en sådan talan dock inte väckas senare än sex månader från konkursbeslutet. *Lag (2021:543)*.

30 kap. Straff och vite

Straff

1 § Till böter eller fängelse i högst ett år döms den som

1. uppsåtligen bryter mot 1 kap. 7 eller 8 §,
2. uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter att enligt denna lag föra aktiebok eller hålla aktiebok tillgänglig,
3. uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot 8 kap. 18 § andra meningen, 20 § första stycket eller 21 § andra stycket, eller
4. uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot 21 kap. 1, 3, 5 eller 10 §.

En värdepapperscentral underlåtenhet att fullgöra de uppgifter som anges i 5 kap. 12 § andra stycket ska inte medföra ansvar enligt första stycket 2.

Till böter eller fängelse i högst två år döms den som uppsåtligt medverkar till ett beslut att utse en styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör eller vice verkställande direktör i strid med 8 kap. 12 eller 32 §, om åtgärden är ägnad att dölja vem eller vilka som utövar eller har utövat den faktiska ledningen av bolaget. Detsamma gäller den som uppsåtligt tar på sig ett sådant uppdrag i strid med 8 kap. 12 eller 32 §.

Trots det som sägs i 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt första stycket 4 mot 21 kap. 1, 3 eller 5 § dömas ut, om den misstänkte har häktats eller fått del av åtal för brottet inom fem år från brottet.

I de fall som avses i 9 kap. 41 § och 10 kap. 16 § ska det inte följa ansvar enligt 20 kap. 3 § brottsbalken. *Lag (2024:1117).*

2 § *har upphävts genom lag (2013:442).*

Vite

3 § Bolagsverket kan vid vite förelägga den verkställande direktören eller en styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt denna lag eller annan författning att

1. hos verket göra en behörig anmälan för registrering i aktiebolagsregistret,
2. på bolagets brev, fakturor, orderblanketter och webbplatser lämna sådana uppgifter

som anges i 28 kap. 5 §.

Föreläggande enligt första stycket 1 får inte meddelas, om underlåtenheten att göra anmälan medför att den fråga som bolagsstämman eller styrelsen har beslutat om faller eller att bolaget blir skyldigt att gå i likvidation.

Frågor om utdömande av vite prövas av Bolagsverket. *Lag (2006:486).*

31 kap. Överklagande

Överklagande av Bolagsverkets beslut

1 § *har upphävts genom lag (2014:539).*

2 § Följande beslut av Bolagsverket får överklagas till allmän förvaltningsdomstol:

1. beslut i ärenden enligt 7 kap. 17 §, 9 kap. 9, 9 a, 25, 26 eller 27 § eller 10 kap. 22 §,
2. beslut i tillståndsärenden enligt 8 kap. 9 §, 30 § eller 37 § andra stycket, 9 kap. 15 §, 20 kap. 23 §, 23 kap. 20 eller 33 §, 24 kap. 22 § eller 24 a kap. 22 §,
3. beslut enligt 23 kap. 27 eller 35 §, 24 kap. 29 § eller 24 a kap. 33 § att förklara att frågan om fusion, delning eller ombildning har fallit,
4. beslut att vägra utfärda ett intyg enligt 23 kap. 46 §, 24 kap. 50 § eller 24 a kap. 28 §,
5. beslut om betalningsskyldighet enligt 23 kap. 45 b § andra stycket, 24 kap. 47 § andra stycket eller 24 a kap. 24 § andra stycket,
6. beslut enligt 27 kap. 2 § att skriva av en anmälan om registrering eller vägra registrering i andra fall än det som anges i andra stycket,
7. beslut enligt 27 kap. 6, 6 a eller 6 b § att avregistrera en företrädare, en postadress eller en e-postadress,
8. beslut i ärenden enligt 28 kap. 5 § andra stycket,
9. beslut att förelägga eller döma ut vite enligt 30 kap. 3 §.

Ett beslut av Bolagsverket att vägra registrering av ett företagsnamn enligt 27 kap. 2 § överklagas till Patent- och marknadsdomstolen.

Ett överklagande ska ges in till Bolagsverket inom två månader från dagen för beslutet. *Lag (2024:1117).*

3 § Bolagsverkets beslut i ärenden enligt 8 kap. 16 §, 25 kap. 11, 28, 29, 42 eller 44 § får överklagas till tingsrätten i den ort där bolagets styrelse har sitt säte.

Bolagsverkets beslut enligt 22 kap. 8 § får överklagas till Stockholms tingsrätt.

Överklagandet ska ges in till Bolagsverket inom tre veckor från dagen för beslutet.

Vid ett överklagande gäller lagen (1996:242) om domstolsärenden. *Lag (2011:899).*

4 § *har upphävts genom lag (2013:737).*

ABL

Överklagande av Skatteverkets beslut

5 § Skatteverkets beslut i ärenden enligt 21 kap. 8 § eller 10 § tredje stycket överklagas hos regeringen.

5 a § *har upphävts genom lag (2022:1647).*

Överklagande av Finansinspektionens beslut

6 § Finansinspektionens beslut i ärenden enligt 19 kap. 14 § första stycket 2 och 32 § första stycket 2 överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

7 § Finansinspektionens beslut i ärenden enligt 21 kap. 8 § eller 10 § tredje stycket överklagas hos regeringen.

Prövningstillstånd

8 § Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten i mål som avses i 2, 5 a eller 6 §. *Lag (2013:737).*

32 kap. Aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning

Tillämpningsområde

1 § Vid bildandet av ett privat aktiebolag eller genom senare beslut enligt 16 § får bestämmas att bolaget skall vara ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning. För ett sådant bolag gäller bestämmelserna i detta kapitel samt, om inte annat följer av detta kapitel, övriga bestämmelser i denna lag avseende privata aktiebolag. *Lag (2005:812).*

Bolagsordningens innehåll

2 § I bolagsordningen för ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning skall det anges att bolaget skall vara ett sådant aktiebolag. *Lag (2005:812).*

Revision

3 § Ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning ska ha minst en revisor.

Revisorn ska särskilt granska att bolaget inte har överträtt 5 eller 8 §. Om revisorn finner att bolaget har överträtt någon av dessa bestämmelser, ska det anmärkas i revisionsberättelsen.

Revisorn ska genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Bolagsverket, om revisionsberättelsen innehåller anmärkning enligt andra stycket. *Lag (2010:834).*

4 § Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida styrelsen och den verkställande direktören i förekommande fall har upprättat en förteckning enligt 10 § över vissa lån och säkerheter. *Lag (2005:812).*

Värdeöverföringar från bolaget

5 § I ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning gäller, utöver vad som sägs i 17 kap. 3 och 4 §§, följande. Bolagets värdeöverföringar får, under den tid som avses i 17 kap. 4 §, inte överstiga summan av

1. ett belopp motsvarande räntan – beräknad som den statslåneränta som gällde vid föregående räkenskapsårs utgång med ett tillägg om en procentenhet – på det kapital som aktieägare vid föregående räkenskapsårs utgång har tillskjutit till bolaget som betalning för aktier, och

2. ett belopp, motsvarande vad som enligt 1 har varit tillgängligt för värdeöverföring vid årsstämma under vart och ett av de föregående fem räkenskapsåren med avdrag för den värdeöverföring som har skett.

När det i denna lag hänvisas till 17 kap. 3 §, skall för aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning hänvisningen anses gälla även bestämmelserna i denna paragraf. *Lag (2005:812).*

6 § Bestämmelserna i 17 kap. 6 § om återbäringsskyldighet och i 17 kap. 7 § om bristtäckningsansvar vid olaglig värdeöverföring gäller även när värdeöverföring har gjorts i strid med 5 §. *Lag (2005:812).*

Vissa lån

7 § Ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning får inte ta upp ett sådant lån som avses i 11 kap. 11 §. *Lag (2007:317).*

Koncernförhållanden

8 § Ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning som ingår i en koncern får inte heller i annat fall än som anges i 5 § föra över medel till ett annat företag i koncernen med belopp som – tillsammans med bolagets värdeöverföringar under den tid som avses i 17 kap. 4 § – överstiger högsta belopp för värdeöverföring enligt 5 §. Överföring får dock ske, om den har rent affärsmässig karaktär för bolaget. *Lag (2005:812).*

9 § Om en överföring till ett annat företag i koncernen har skett i strid med bestämmelserna i 8 §, skall mottagaren återbära vad som uppburits, om bolaget visar att mottagaren insåg eller bort inse att överföringen stod i strid med bestämmelserna i 8 §.

På värdet av den egendom som skall återbäras skall mottagaren betala ränta enligt 5 § räntelagen (1975:635) från det att överföringen ägde rum till dess att ränta skall betalas enligt 6 § räntelagen till följd av 3 eller 4 § samma lag.

Om det uppkommer någon brist vid återbäring enligt första eller andra stycket, skall bestämmelserna om bristtäckningsansvar i 17 kap. 7 § tillämpas. *Lag (2005:812).*

10 § Styrelsen och den verkställande direktören skall varje räkenskapsår upprätta en särskild förteckning över lån och säkerheter som har lämnats med stöd av bestämmelsen i 21 kap. 2 § första stycket 2. Beträffande förteckningen gäller i tillämpliga delar 21 kap. 10 § andra–fjärde styckena.

Den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet bryter mot första stycket döms till böter eller fängelse i högst ett år. *Lag (2005:812).*

Fusion

11 § Ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning får delta i en fusion enligt 23 kap. som överlåtande bolag endast om det övertagande bolaget är ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning. *Lag (2005:812).*

Delning

12 § Ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning får delta i en delning enligt 24 kap. som överlåtande bolag endast om det eller de övertagande bolagen är aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning. *Lag (2005:812).*

Gränsöverskridande ombildning

12 a § Ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning får inte genomföra en gränsöverskridande ombildning enligt 24 a kap. *Lag (2022:1647).*

Likvidation

13 § Allmän domstol skall besluta att ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning skall gå i likvidation, om bolaget har överträtt bestämmelserna i 5 eller 8 §.

En fråga om likvidation enligt första stycket prövas på anmälan av Bolagsverket eller på ansökan av styrelsen, en styrelseledamot, den verkställande direktören, en revisor i bolaget eller en aktieägare.

Beslut om likvidation skall inte meddelas, om det under ärendets handläggning vid tingsrätten visas att värdet av det som har överförts i strid med bestämmelserna i 5 eller 8 § har återburits till bolaget.

Vid handläggningen hos allmän domstol skall 25 kap. 25 § tillämpas.

Beslutet om likvidation gäller omedelbart. *Lag (2005:812).*

14 § Vid skifte i samband med likvidation av ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning skall aktieägarna tilldelas högst ett belopp som motsvarar

1. det kapital som har tillskjutits till bolaget som betalning för aktier, och
2. del av återstående tillgångar med den begränsning som framgår av 5 §.

Vad som därefter återstår skall tillfalla det eller de andra aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning som anges i bolagsordningen. Saknar bolagsordningen uppgift om ett sådant aktiebolag eller finns inte det eller de aktiebolag som anges i bolagsordningen, skall tillgångarna tillfalla Allmänna arvsfonden. *Lag (2005:812).*

Byte av bolagskategori m.m.

15 § I ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning får inte beslutas att bolaget inte längre skall vara ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning. *Lag (2005:812).*

16 § Ett beslut om att ett sådant privat aktiebolag som inte omfattas av bestämmelserna i detta kapitel skall bli ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning fattas av bolagsstämman enligt bestämmelserna i 7 kap. om ändring av bolagsordningen. Beslutet är dock giltigt endast om det har biträttits av samtliga aktieägare som är närvarande vid bolagsstämman och dessa tillsammans företräder minst nio tiondelar – eller den högre andel som föreskrivs i bolagsordningen – av samtliga aktier i bolaget.

Ett beslut enligt första stycket skall anmälas för registrering i aktiebolagsregistret.

ABL

Aktiebolaget skall anses ha blivit ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning när beslutet om att bolaget skall vara ett sådant aktiebolag har blivit registrerat. *Lag (2005:812).*

Bolagets företagsnamn

17 § Företagsnamnet för ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning ska följas av beteckningen (svb), om det inte av bolagets företagsnamn framgår att det är ett sådant aktiebolag. *Lag (2018:1682).*

18 § Andra aktiebolag än aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning får inte använda beteckningen (svb). *Lag (2005:812).*

Övergångsbestämmelser**2006:399**

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.
2. Äldre bestämmelser gäller om det yrkesmässiga biträde som annars skulle föranleda jäv för en revisor eller en lekmannarevisor avser ett räkenskapsår som har inletts före den 1 januari 2007.

2006:877

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.
2. Den som har utsetts till revisor i ett aktiebolag före ikraftträdandet och som enligt 9 kap. 13 eller 14 § inte längre ensam kan vara revisor i bolaget får ändå kvarstå som revisor under den resterande mandatperioden.

2007:317

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007.
2. Bestämmelserna i 4 kap. 46–50 §§ gäller inte i fråga om beslut om uppdelning eller sammanläggning av aktier som har fattats före den 1 juli 2007.
3. Om ett bolag före den 1 juli 2007 har beslutat om emission av teckningsoptioner eller konvertibler och det i emissionsvillkoren finns bestämmelser om hur dessa instrument skall behandlas i samband med inlösen enligt 22 kap., gäller dessa bestämmelser även efter den tidpunkten.
4. Om en fusionsplan har blivit gällande hos ett moderbolag före den 1 juli 2007, tillämpas 23 kap. 33 § i dess äldre lydelse även efter denna tidpunkt.

2008:12

Denna lag träder i kraft den 15 februari 2008. Äldre bestämmelser gäller dock i fråga om fusioner där fusionsplan har upprättats före ikraftträdandet.

2008:603

1. Denna lag träder i kraft den 1 november 2008.
2. Äldre bestämmelser gäller i fråga om fusioner och delningar som vid ikraftträdandet prövas enligt konkurrenslagen (1993:20) eller som förbjudits enligt den lagen.

2008:805

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

2. Har en fusionsplan eller delningsplan blivit gällande före den 1 januari 2009, gäller bestämmelserna i 23 kap. 2 och 26 §§ samt 24 kap. 2 och 28 §§ i sina äldre lydelse.

2008:1238

Denna lag träder i kraft den 31 december 2008. Äldre bestämmelser gäller dock i fråga om fusioner och delningar där fusionsplan respektive delningsplan har upprättats före ikraftträdandet.

ABL

2009:37

1. Denna lag träder i kraft den 1 mars 2009.
2. I fråga om beslut om uppdelning eller sammanläggning av aktier som har fattats före den 1 mars 2009 gäller 4 kap. 46, 49 och 50 §§ i sina äldre lydelse även efter denna tidpunkt.
3. De nya bestämmelserna i 9 kap. 31 och 38 §§ tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 28 februari 2009.

2009:565

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.
2. Bestämmelserna i 8 kap. 49 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 tillämpas inte förrän efter den första ordinarie bolagsstämma som hålls efter ikraftträdandet.
3. Bestämmelserna i 8 kap. 50 a § tillämpas inte om den som har varit revisor har utsetts till den nya befattningen före ikraftträdandet.
4. För ett uppdrag som revisor som innehas vid ikraftträdandet räknas den tid som anges i 9 kap. 21 a § första stycket från den första ordinarie bolagsstämma som hålls efter ikraftträdandet.

2010:89

1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2010.
2. Vid registrering av ett aktiebolag som har bildats före ikraftträdandet gäller det lägsta tillåtna aktiekapital som föreskrivs i äldre bestämmelser.

2010:834

1. Denna lag träder i kraft den 1 november 2010.
2. Bestämmelserna i 1 kap. 12 b §, 2 kap. 5 §, 3 kap. 1 §, 7 kap. 34 §, 9 kap. 1, 1 a, 8, 9 a, 13, 14 och 25 §§, 23 kap. 8, 25 och 48 §§, 24 kap. 10 och 27 §§ samt 32 kap. 3 § tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 oktober 2010.
3. Bolagsstämman får inte före den första dagen på det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 oktober 2010 besluta om ändring i bolagsordningen med tillämpning av 9 kap. 1 § andra stycket.
4. Vid tillämpningen av 9 kap. 1 § femte stycket ska bolaget anses sakna revisor registrerad i aktiebolagsregistret vid räkenskapsårets utgång, om anmälan för registrering av att bolaget entledigat revisorn eller att revisorn avgått och att bolaget beslutat om ändring av bolagsordningen av innebörd att bolaget inte ska ha någon revisor, har kommit in till Bolagsverket före räkenskapsårets utgång. Detta gäller till utgången av 2012.
5. Ett revisorsuppdrag som har getts före ikraftträdandet består till utgången av mandat-tiden, om inte uppdraget upphör i förtid enligt 9 kap. 22 § eller hinder som avses i 9 kap. 24 § uppkommer.

2010:1516

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.
2. Äldre bestämmelser gäller i fråga om kallelse till bolagsstämma samt tillhandahållande av aktiebok och handlingar inför stämman, om kallelse till stämman har skett före ikraftträdandet.
3. Om en bolagsordning efter ikraftträdandet strider mot denna lag, ska styrelsen till den första bolagsstämman till vilken bolaget kallar efter ikraftträdandet lägga fram förslag till ändring av bolagsordningen i överensstämmelse med lagen. Äldre bestämmelser gäller i fråga om kallelse till den stämman.

2010:1977

1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2011.
2. Äldre bestämmelser gäller om en handling har skickats eller lämnats före den 1 april 2011.

2011:899

1. Denna lag träder i kraft den 1 oktober 2011.
2. Äldre föreskrifter gäller om en ansökan eller anmälan har kommit in till tingsrätten före ikraftträdandet.

2011:1046

Denna lag träder i kraft den 1 november 2011. Äldre bestämmelser gäller dock i fråga om fusioner och delningar där fusionsplanen respektive delningsplanen har upprättats före ikraftträdandet.

2011:1417

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om skyldigheter enligt skattebetalningslagen (1997:483).

2013:143

1. Denna lag träder i kraft den 1 maj 2013.
2. I fråga om förpliktelser som uppkommit före ikraftträdandet gäller äldre bestämmelser till och med den 30 april 2014.

2013:737

1. Denna lag träder i kraft den 1 november 2013.
2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande för överklagande av beslut som länsstyrelsen har meddelat före ikraftträdandet.

2014:313

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.
2. Äldre bestämmelser gäller avseende misstanke om brott som begåtts före ikraftträdandet.

2014:539

1. Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2014.

2. För överklagande av beslut enligt 8 kap. 9 §, 30 § eller 37 § andra stycket eller 9 kap. 15 § som har meddelats före ikraftträdandet gäller fortfarande den upphävda 31 kap. 1 §.
3. Om ett förslag till beslut om minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna utan indragning av aktier har upprättats före ikraftträdandet, gäller 20 kap. 17 § i sin äldre lydelse.

2015:824

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2016:60

1. Denna lag träder i kraft den 1 mars 2016.
2. Det krav på ett skriftligt avtal som anges i 5 kap. 12 § tredje stycket tillämpas inte i fråga om avtal om registrering av aktier i avstämningsregister som ingåtts före lagens ikraftträdande.
3. Det som sägs om styrelsens ansvar i 5 kap. 12 § tredje stycket ska tillämpas från och med den 1 mars 2017, om inte avstämningsbolaget före dess ingår ett sådant avtal som avses i 5 kap. 12 § andra stycket med en värdepapperscentral och anmäler detta enligt 5 kap. 12 a §. För tiden fram till dess att en sådan anmälan görs, dock längst till och med den 28 februari 2017, tillämpas det som sägs om centrala värdepappersförvarares ansvar för aktieboken i 5 kap. 12 § andra stycket i dess äldre lydelse. Med central värdepappersförvarare avses den som vid tidpunkten för ikraftträdandet var auktoriserad som central värdepappersförvarare.

2016:219

1. Denna lag träder i kraft den 1 september 2016.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mål som har inletts i allmän förvaltningsdomstol före ikraftträdandet.

2016:431

1. Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.
2. Bestämmelserna om revisionsberättelse och koncernrevision i de nya 9 kap. 6 a, 28 a, 31 a och 35 a §§ och i 9 kap. 29 och 38 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 16 juni 2016.
3. Bestämmelserna i 9 kap. 16 a § tillämpas även på villkor och begränsningar som har avtalats respektive beslutats före ikraftträdandet.

2016:955

1. Denna lag träder i kraft den 1 december 2016.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

2019:288

1. Denna lag träder i kraft den 10 juni 2019.
2. Bestämmelserna i 7 kap. 61 § och 8 kap. 51–53 §§ om riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare tillämpas första gången i samband med den årsstämma som hålls närmast efter den 31 december 2019.

3. Bestämmelserna i 7 kap. 62 § och 8 kap. 53 a § om rapport om ersättningar tillämpas första gången i samband med den årsstämma som hålls närmast efter den 31 december 2020.
4. Bestämmelserna i 16 a kap. tillämpas inte på transaktioner som bolaget har fattat beslut om men som inte genomförts före ikraftträdandet. Vid tillämpningen av bestämmelsen i 16 a kap. 2 § ska transaktioner som genomförts före ikraftträdandet inte beaktas.
5. Bestämmelserna i den äldre lydelsen av 7 kap. 61 §, 8 kap. 51 § första stycket och 53 § samt den upphävda 8 kap. 52 § gäller fortfarande i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, i samband med årsstämmor som hålls fram till och med den 31 december 2019.
6. Bestämmelserna i den äldre lydelsen av 8 kap. 51 § andra och tredje styckena gäller fortfarande i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, i samband med årsstämmor som hålls fram till och med den 31 december 2020.

2019:1264

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.
2. Vid registrering av ett aktiebolag som har bildats före ikraftträdandet gäller 1 kap. 5 § i den äldre lydelsen.

2020:613

Denna lag träder i kraft den 3 september 2020.

2020:985

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
2. Om ett förslag om att utse en särskild granskare har behandlats på en bolagsstämma före ikraftträdandet gäller 10 kap. 21–23 §§ i den äldre lydelsen för ansökan till Bolagsverket, granskningens omfattning, den särskilda granskarens arbete och hans eller hennes yttrande.
3. De nya 10 kap. 23–28 §§ ska inte tillämpas om förslaget att utse den särskilda granskaren har behandlats på en bolagsstämma före ikraftträdandet.
4. Om inlösen av aktier har begärts före ikraftträdandet gäller 22 kap. i den äldre lydelsen för förfarandet.

2020:1105

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

2021:543

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2021.
2. Den äldre lydelsen av 29 kap. 14 § gäller fortfarande när ett bolag har försatts i konkurs före ikraftträdandet.

2022:990

Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2022.

2022:1647

Denna lag träder i kraft den 31 januari 2023.

2023:343

1. Denna lag träder i kraft den 22 juni 2023.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

2023:774

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

2024:344

ABL

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2024.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2024.

2024:350

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2024.
2. De äldre lydelseerna av 9 kap. 31 och 38 §§ gäller till dess det granskade bolaget är skyldigt att upprätta en hållbarhetsrapport enligt tillämplig lag om årsredovisning i dess lydelse efter den 30 juni 2024.

2024:1117

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

Aktiebolagsförordning (2005:559)

ABL

Innehåll

1 kap. Anmälan för registrering m.m.	275
2 kap. Aktiebolagsregistret	287
3 kap. Avgifter	292
4 kap. Övriga bestämmelser	294
Övergångsbestämmelser	296

1 kap. Anmälan för registrering m.m.

Formen för anmälan m.m.

1 § En anmälan för registrering enligt aktiebolagslagen (2005:551) ska göras skriftligen hos Bolagsverket. Detsamma gäller en anmälan enligt lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar eller lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse som avser ett aktiebolag som deltar i en fusion med en ekonomisk förening eller en motsvarande utländsk juridisk person.

En anmälan enligt första stycket eller en ansökan enligt aktiebolagslagen som ska handläggas av Bolagsverket får överföras elektroniskt till Bolagsverket enligt föreskrifter som Bolagsverket får meddela. *Förordning (2018:765).*

Undertecknande

2 § En anmälan för registrering skall undertecknas av en styrelseledamot eller av den verkställande direktören. En anmälan av bolag i likvidation skall undertecknas av likvidatorn eller, när flera likvidatorer har utsetts, av en av likvidatorerna. *Förordning (2006:503).*

2 a § En anmälan eller ansökan som överförs elektroniskt till Bolagsverket ska vara undertecknad med en elektronisk underskrift.

Bolagsverket får meddela föreskrifter om elektronisk underskrift. *Förordning (2016:634).*

Registrering av aktiebolag

3 § En anmälan för registrering enligt 2 kap. 22 § aktiebolagslagen (2005:551) av bolag ska innehålla uppgift om

1. bolagets postadress,
2. fullständigt namn, personnummer (eller, om sådant saknas, födelsedatum) och postadress beträffande stiftarna samt, om ett handelsbolag är stiftare, varje obegränsat ansvarig bolagsman,
3. fullständigt namn, personnummer (eller, om sådant saknas, födelsedatum), postadress och, om postadressen avviker från hemvisten, hemvist för styrelseledamot och revisor samt, i förekommande fall, för
 - a) styrelseordförande,
 - b) styrelsesuppleant,
 - c) verkställande direktör,
 - d) vice verkställande direktör,
 - e) särskild firmatecknare,
 - f) särskild delgivningsmottagare,
 - g) revisorssuppleant,

- h) lekmannarevisor, och
- i) suppleant för lekmannarevisor,
- 4. hur bolagets firma tecknas,

5. antalet tecknade aktier och summan av de belopp som enligt 2 kap. 5 § fjärde stycket aktiebolagslagen lägst ska betalas för de tecknade aktierna (bolagets aktiekapital), och

6. de belopp som har betalats med pengar respektive apportegendom.

Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag ska dess organisationsnummer eller, om organisationsnummer saknas, något annat identifieringsnummer anges.

Anmälan ska innehålla en försäkran på heder och samvete att stiftarna och de personer som anges i första stycket 3 inte är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken och att revisorerna uppfyller behörighetskraven i 9 kap. 10–13 §§ aktiebolagslagen och lekmannarevisorerna behörighetskraven i 10 kap. 9 § samma lag. I fråga om särskilda delgivningsmottagare krävs dock endast en försäkran att den bemyndigade inte har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken. *Förordning (2016:446)*.

4 § Vid en anmälan som avses i 3 § ska följande handlingar lämnas in:

1. en kopia av stiftelseurkunden, inklusive bolagsordningen, och avtal enligt 2 kap. 9 § aktiebolagslagen (2005:551), som inte har tagits in i stiftelseurkunden, samt en kopia av balans- eller resultaträkningar som anges i samma paragraf,

2. en försäkran på heder och samvete att uppgifterna i anmälan om val av styrelseordförande, verkställande direktör, vice verkställande direktör och firmatecknare, om särskild delgivningsmottagare och om hur bolagets firma tecknas stämmer överens med de beslut som bolaget har fattat,

3. en försäkran på heder och samvete att de personer som har utsetts till styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, styrelseordförande, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare, särskild delgivningsmottagare, revisorer, revisorsuppleanter, lekmannarevisorer och suppleanter för lekmannarevisorer har åtagit sig uppdragen,

4. ett intyg från ett sådant kreditinstitut som avses i 2 kap. 17 § aktiebolagslagen om det belopp som har satts in på ett särskilt konto hos institutet som betalning för bolagets aktier, med uppgift om när uttag från kontot först har skett, och

5. ett sådant revisorsyttrande som anges i 2 kap. 19 § aktiebolagslagen.

Om den som anmäls som styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör, vice verkställande direktör eller firmatecknare inte är folkbokförd i Sverige, ska en kopia av en passhandling eller någon annan identitetshandling som avser den anmälda lämnas in vid anmälan. Bolagsverket får kräva in ytterligare handlingar om det behövs för att säkerställa den anmäldes identitet. *Förordning (2019:158)*.

Anmälan av vissa förvärv

5 § Vid en anmälan för registrering enligt 2 kap. 31 § aktiebolagslagen (2005:551) skall följande handlingar ges in:

- 1. en kopia av bolagsstämmans protokoll,
- 2. en kopia av det avtal som bolagsstämman har godkänt,
- 3. en kopia av styrelsens redogörelse enligt 2 kap. 30 § första stycket 1 aktiebolagslagen, och
- 4. en kopia av ett sådant revisorsyttrande som anges i 2 kap. 30 § första stycket 2 aktiebolagslagen.

Bolagsordning

6 § Vid en anmälan för registrering enligt 3 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551) ska följande handlingar lämnas in:

1. en kopia av
 - a) bolagsstämmans protokoll med beslut, eller
 - b) en under företagsrekonstruktion fastställd rekonstruktionsplan med samma verkan som ett beslut av bolagsstämman, och
2. en kopia av bolagsordningen i dess nya lydelse.

Om ändringen avser införande av ett förbehåll som anges i 1 kap. 10 § aktiebolagslagen, ska anmälan innehålla en uppgift om den dag från vilken förbehållet ska tillämpas. *Förordning (2022:1334).*

ABL

Omvandling av aktie

7 § I en anmälan för registrering enligt 4 kap. 6 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) skall det anges

1. de aktieslag som berörs av omvandlingen, och
2. hur många aktier av varje slag som omvandlas.

Uppdelning och sammanläggning av aktier

7 a § Vid en anmälan enligt 4 kap. 49 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551) ska följande handlingar ges in:

1. en kopia av bolagsstämmans protokoll med beslutet om uppdelning eller sammanläggning,
2. i förekommande fall, en försäkran på heder och samvete att samtycke till uppdelningen eller sammanläggningen har lämnats.

I anmälan enligt första stycket ska anges antalet aktier av varje slag som finns i bolaget efter uppdelningen eller sammanläggningen. *Förordning (2009:38).*

Fortsatt bolagsstämma

7 b § Om bolaget i fall som avses i 9 kap. 1 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) inte har någon revisor, ska det vid en anmälan för registrering enligt 7 kap. 14 § tredje stycket den lagen ges in en kopia av bolagsstämmans protokoll med beslutet om att fortsatt bolagsstämma ska hållas. *Förordning (2010:1116).*

Talan mot bolagsstämmobeslut

8 § Om talan enligt 7 kap. 50 § aktiebolagslagen (2005:551) om att upphäva eller ändra ett sådant bolagsstämmobeslut som skall anmälas för registrering väcks vid allmän domstol, skall domstolen underrätta Bolagsverket, när

1. talan har väckts,
2. det föreligger en dom eller ett slutligt beslut som har vunnit laga kraft, eller
3. det genom beslut under rättegången har bestämts att bolagsstämmobeslutet inte får verkställas.

Bolagets ledning

9 § Vid en anmälan för registrering enligt 8 kap. 43 § aktiebolagslagen (2005:551) tillämpas 3 § första stycket 1, 3 och 4 samt tredje stycket samma paragraf.

Om anmälan inte endast avser ändring av hemvist eller postadress, skall det till anmälan fogas

1. en kopia av protokoll eller annan handling som bestyrker val eller entledigande av styrelseledamot eller styrelsesuppleant,
2. en försäkran på heder och samvete att uppgifterna i anmälan om val av eller entledigande av styrelseordförande, verkställande direktör, vice verkställande direktör och firma-

tecknare, om särskild delgivningsmottagare och om hur bolagets firma tecknas stämmer överens med de beslut som anmälan grundar sig på,

3. en försäkran på heder och samvete att de personer som har utsetts till styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, styrelseordförande, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och särskild delgivningsmottagare har åtagit sig uppdraget.

Vid en anmälan enligt andra stycket tillämpas 4 § andra stycket. *Förordning (2006:503).*

Revisorer

10 § Vid en anmälan för registrering enligt 9 kap. 47 § aktiebolagslagen (2005:551) tillämpas 3 § första stycket 3, andra och tredje styckena samma paragraf samt 4 § första stycket 3.

Om anmälan inte avser endast ändring av hemvist eller postadress, skall det till anmälan fogas en kopia av protokoll eller annan handling som bestyrker val av revisor eller revisorsuppleant. *Förordning (2006:503).*

11 § Om en revisor enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen (2005:551) har anmält att hans eller hennes uppdrag har upphört i förtid, ska Bolagsverket sända en kopia av anmälan till Finansinspektionen, Revisorsinspektionen och Skatteverket. *Förordning (2016:1347).*

Lekmannarevisorer

12 § Vid en anmälan för registrering enligt 10 kap. 19 § aktiebolagslagen (2005:551) tillämpas 3 § första stycket 3, tredje stycket samma paragraf samt 4 § första stycket 3.

Om anmälan inte avser endast ändring av hemvist eller postadress, skall det till anmälan fogas en kopia av protokoll eller annan handling som bestyrker val av lekmannarevisor eller suppleant för lekmannarevisor. *Förordning (2006:503).*

Fondemission

13 § Vid en anmälan för registrering enligt 12 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551) ska följande handlingar ges in:

1. en kopia av
 - a) bolagsstämmans protokoll med beslutet om fondemission, eller
 - b) en under företagsrekonstruktion fastställd rekonstruktionsplan med samma verkan som ett beslut av bolagsstämman om fondemission,
 2. en kopia av den för närmast föregående räkenskapsår fastställda balansräkningen, och
 3. i förekommande fall uppgift om ändringar i det bundna egna kapitalet och om värdeöverföring som har skett efter balansdagen för den balansräkning som avses i 2.
- Förordning (2022:1334).*

Nyemission av aktier

14 § I en anmälan för registrering enligt 13 kap. 27 eller 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska följande uppgifter anges:

1. antalet tecknade och tilldelade aktier och summan av de belopp som enligt 13 kap. 4 § tredje stycket första meningen aktiebolagslagen lägst ska betalas för dessa aktier, och
2. de belopp som ska betalas med pengar, med apportegendom respektive genom kvittning.

Anmälan ska innehålla en försäkran på heder och samvete att de anmälda aktierna har tecknats i enlighet med bestämmelserna i emissionsbeslutet.

Om anmälan avser en emission som 16 kap. aktiebolagslagen är tillämpligt på, ska anmälan också innehålla en försäkran på heder och samvete att 2 och 8 §§ samt, i förekommande fall, 3 § första stycket i det kapitlet har iakttagits. *Förordning (2014:545)*.

15 § Vid en anmälan som avses i 14 § ska följande handlingar ges in:

1. en kopia av
 - a) protokoll med emissionsbeslutet, eller
 - b) en under företagsrekonstruktion fastställd rekonstruktionsplan med samma verkan som ett beslut av bolagsstämman om emission,
 2. en kopia av en redogörelse som avses i 13 kap. 7 § aktiebolagslagen (2005:551) och av ett revisorsyttrande som avses i 13 kap. 8 § samma lag,
 3. kopior av avtal som ligger till grund för en bestämmelse som avses i 13 kap. 7 § aktiebolagslagen,
 4. ett intyg från ett kreditinstitut som avses i 13 kap. 21 § första stycket aktiebolagslagen om betalning i pengar, och
 5. ett revisorsyttrande om apportegendom som avses i 13 kap. 23 § aktiebolagslagen.
- I fråga om publika aktiebolag kan, i stället för ett sådant intyg som avses i första stycket 4, ett revisorsyttrande som avses i 13 kap. 42 § aktiebolagslagen ges in.

Om emissionsbeslutet har fattats av styrelsen under förutsättning av bolagsstämmans godkännande, ska en kopia av bolagsstämmans protokoll fogas till anmälningshandling.

Om ett beslut om nyemission innebär att aktier ska tecknas mot betalning av lägre belopp än de tidigare aktiernas kvotvärde, ska det till anmälan fogas ett intyg från en auktoriserad eller godkänd revisor om att sådan överföring eller uppskrivning har skett som anges i 13 kap. 4 § tredje stycket aktiebolagslagen. *Förordning (2022:1334)*.

16 § Bestämmelserna i 14 och 15 §§ ska inte tillämpas vid en anmälan för registrering enligt 13 kap. 28 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551), om anmälan av en del av emissionen har gjorts tidigare. I sådana fall ska anmälan i stället innehålla uppgift endast om det emissionsbeslut som anmälan grundar sig på och antalet tecknade och tilldelade aktier som omfattas av anmälan. Till anmälan ska det fogas sådana handlingar som avses i 15 § första stycket 4 och 5.

Anmälan ska innehålla en försäkran på heder och samvete att de anmälda aktierna har tecknats i enlighet med bestämmelserna i emissionsbeslutet.

I fråga om publika aktiebolag kan, i stället för ett sådant intyg som avses i 15 § första stycket 4, ett revisorsyttrande som avses i 13 kap. 42 § aktiebolagslagen ges in. *Förordning (2020:622)*.

17 § Vid en anmälan för registrering enligt 13 kap. 37 § aktiebolagslagen (2005:551) skall det ges in en kopia av bolagsstämmans protokoll.

Emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier

18 § I en anmälan för registrering enligt 14 kap. 21 eller 27 § aktiebolagslagen (2005:551) ska följande uppgifter anges:

1. antalet utgivna teckningsoptioner och det belopp som aktiekapitalet ska kunna ökas med genom teckning av nya aktier, och
2. den tid inom vilken optionsrätten får utnyttjas.

Anmälan ska innehålla en försäkran på heder och samvete att de anmälda teckningsoptionerna har tecknats i enlighet med bestämmelserna i emissionsbeslutet.

ABL

Om anmälan avser en emission som 16 kap. aktiebolagslagen är tillämpligt på, ska anmälan också innehålla en försäkran på heder och samvete att 2 och 8 §§ samt, i förekommande fall, 3 § första stycket i det kapitlet har iakttagits. *Förordning (2014:545)*.

19 § Vid en anmälan som avses i 18 § ska följande handlingar ges in:

1. protokoll med emissionsbeslutet, eller
2. en under företagsrekonstruktion fastställd rekonstruktionsplan med samma verkan som ett beslut av bolagsstämman om emission.

Om emissionsbeslutet har fattats av styrelsen under förutsättning av bolagsstämmans godkännande, ska en kopia av bolagsstämmans protokoll fogas till anmälningshandlingen. *Förordning (2022:1334)*.

20 § Bestämmelserna i 18 och 19 §§ ska inte tillämpas vid en anmälan för registrering enligt 14 kap. 22 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551), om anmälan av en del av emissionen har gjorts tidigare. I sådana fall ska anmälan i stället innehålla uppgift endast om det emissionsbeslut som anmälan grundar sig på och antalet tecknade och tilldelade teckningsoptioner som omfattas av anmälan.

Anmälan ska innehålla en försäkran på heder och samvete att de anmälda teckningsoptionerna har tecknats i enlighet med bestämmelserna i emissionsbeslutet. *Förordning (2014:545)*.

21 § Vid en anmälan för registrering enligt 14 kap. 30 § aktiebolagslagen (2005:551) skall en kopia av bolagsstämmans protokoll ges in.

22 § Vid en anmälan för registrering enligt 14 kap. 43 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ett intyg från ett kreditinstitut som avses i 14 kap. 39 § första stycket om betalning ges in. I fråga om publika aktiebolag kan i stället ett revisorsyttrande som avses i 14 kap. 49 § ges in.

I anmälan ska det lämnas uppgift om vilket beslut om emission av teckningsoptioner som aktieteckningen grundar sig på.

Anmälan ska också innehålla en försäkran på heder och samvete att de anmälda aktierna har tecknats i enlighet med bestämmelserna i emissionsbeslutet. *Förordning (2020:622)*.

Emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier

23 § I en anmälan för registrering enligt 15 kap. 26 § aktiebolagslagen (2005:551) ska följande uppgifter anges:

1. det belopp som aktiekapitalet ska kunna ökas med genom konvertering, och
 2. den tid inom vilken konvertering kan ske.
- Anmälan ska innehålla en försäkran på heder och samvete att de anmälda konvertiblerna har tecknats i enlighet med bestämmelserna i emissionsbeslutet.

Om anmälan avser en emission som 16 kap. aktiebolagslagen är tillämpligt på, ska anmälan också innehålla en försäkran på heder och samvete att 2 och 8 §§ samt, i förekommande fall, 3 § första stycket i det kapitlet har iakttagits. *Förordning (2014:545)*.

24 § Vid en anmälan som avses i 23 § ska följande handlingar ges in:

1. en kopia av
 - a) protokoll med emissionsbeslutet, eller
 - b) en under företagsrekonstruktion fastställd rekonstruktionsplan med samma verkan som ett beslut av bolagsstämman om emission,
2. en kopia av en redogörelse som avses i 15 kap. 9 § aktiebolagslagen (2005:551) och av ett revisorsyttrande som avses i 15 kap. 10 § samma lag,

3. kopior av avtal som ligger till grund för en bestämmelse som avses i 15 kap. 9 § aktiebolagslagen,
4. ett intyg från ett kreditinstitut som avses i 15 kap. 22 § första stycket aktiebolagslagen om betalning i pengar,
5. ett revisorsyttrande om apportegendom som avses i 15 kap. 24 § aktiebolagslagen, och

6. en försäkran på heder och samvete att konverteringskursen har bestämts så att bolaget efter konvertering har tillförts ett vederlag som, i förekommande fall tillsammans med ett kontant belopp som betalas vid konverteringen, minst motsvarar tidigare aktiers kvotvärde.

I fråga om publika aktiebolag kan, i stället för ett sådant intyg som avses i första stycket 4, ett revisorsyttrande som avses i 15 kap. 44 § aktiebolagslagen ges in.

Om emissionsbeslutet har fattats av styrelsen under förutsättning av bolagsstämman godkännande, ska en kopia av bolagsstämman protokoll fogas till anmälningshandlingen. *Förfordning (2022:1334).*

25 § Bestämmelserna i 23 och 24 §§ ska inte tillämpas vid en anmälan för registrering enligt 15 kap. 27 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551), om anmälan av en del av emissionen har gjorts tidigare. I sådana fall ska anmälan i stället innehålla uppgift endast om det emissionsbeslut som anmälan grundar sig på och antalet tecknade och tilldelade konvertibler som omfattas av anmälan. Till anmälan ska det fogas sådana handlingar som avses i 24 § första stycket 4 och 5 eller, i fråga om publika aktiebolag, andra stycket i samma paragraf.

Anmälan ska innehålla en försäkran på heder och samvete att de anmälda konvertiblerna har tecknats i enlighet med bestämmelserna i emissionsbeslutet. *Förfordning (2014:545).*

26 § Vid en anmälan för registrering enligt 15 kap. 35 § aktiebolagslagen (2005:551) skall en kopia av bolagsstämman protokoll ges in.

27 § Vid en anmälan för registrering enligt 15 kap. 38 § aktiebolagslagen (2005:551) skall ett sådant revisorsyttrande som avses i 15 kap. 39 § samma lag ges in.

I anmälan skall det vidare lämnas uppgift om vilket beslut om emission av konvertibler som konverteringen grundar sig på.

Vinstutdelning

28 § Till en anmälan för registrering enligt 18 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska bifogas en försäkran på heder och samvete att uppgifterna i anmälan stämmer överens med det beslut som bolaget har fattat, och att medel motsvarande det belopp som anmäls i enlighet med aktiebolagslagen finns tillgängligt för vinstutdelning i det som återstår av det fria egna kapitalet som redovisades i bolagets senast fastställda balansräkning. *Förfordning (2016:908).*

Minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden och reservfonden

29 § En anmälan för registrering enligt 20 kap. 19 § aktiebolagslagen (2005:551) ska, när minskningen av aktiekapitalet helt eller delvis sker för återbetalning till aktieägarna, innehålla en försäkran på heder och samvete att det efter minskningen finns full täckning för det bundna egna kapitalet.

Till anmälan ska fogas en kopia av

1. bolagsstämman protokoll med minskningsbeslutet, eller
2. en under företagsrekonstruktion fastställd rekonstruktionsplan med samma verkan som ett beslut av bolagsstämman om minskning av aktiekapitalet.

I förekommande fall ska även följande handlingar ges in:

1. kopior av sådana handlingar som avses i 20 kap. 12 § aktiebolagslagen,
2. en kopia av en sådan redogörelse som avses i 20 kap. 13 § aktiebolagslagen, och
3. en kopia av ett sådant revisorsyttrande som avses i 20 kap. 14 § aktiebolagslagen.

Förordning (2022:1334).

30 § Vid en anmälan för registrering enligt 20 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) skall följande handlingar ges in:

1. en kopia av protokoll eller annan handling som utvisar vilka aktier som skall lösas in, och
2. en kopia av den för närmast föregående räkenskapsår fastställda balansräkningen.

31 § Om allmän domstol har beslutat att lämna tillstånd till minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden eller reservfonden enligt 20 kap. 28 § eller 35 § 3 aktiebolagslagen (2005:551) eller till vinstutdelning enligt 20 kap. 30 § i samma lag, ska domstolen underrätta Bolagsverket om detta. Till underrättelsen ska en kopia av domstolens beslut bifogas. *Förordning (2020:995).*

Fusion av aktiebolag

32 § Till en ansökan enligt 23 kap. 20 § aktiebolagslagen (2005:551) ska det bifogas en försäkran på heder och samvete från bolagens styrelser eller verkställande direktörer om att fusionen inte har förbjudits enligt konkurrenslagen (2008:579) eller enligt rådets förordning (EG) nr 139/2004 av den 20 januari 2004 om kontroll av företagskoncentrationer och att prövning av fusionen inte pågår enligt konkurrenslagen eller den nämnda förordningen.

I 23 kap. 20 och 45 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om andra handlingar som ska bifogas till ansökan.

Om det vid en gränsöverskridande fusion inte behöver upprättas någon redogörelse enligt 23 kap. 39 § aktiebolagslagen eller om det inte krävs något avsnitt med information för aktieägarna enligt 23 kap. 39 a § samma lag eller något avsnitt med information för arbetstagarna enligt 23 kap. 39 b § samma lag, ska det till ansökan bifogas en försäkran på heder och samvete från styrelsen eller den verkställande direktören om de omständigheter som gör att det inte krävs. En sådan försäkran behövs inte om sökanden ger in handlingar som visar de omständigheter som gör att det inte krävs någon redogörelse eller något avsnitt för aktieägarna eller för arbetstagarna. *Förordning (2022:1858).*

32 a § *har upphävts genom förordning (2022:1858).*

33 § Om allmän domstol har gett tillstånd att verkställa en fusionsplan enligt 23 kap. 24 eller 45 e § aktiebolagslagen (2005:551), ska domstolen underrätta Bolagsverket om beslutet. *Förordning (2022:1858).*

34 § Om det övertagande bolaget i samband med fusion genom absorption har beslutat att ge ut nya aktier, skall en anmälan för registrering enligt 23 kap. 25 § aktiebolagslagen (2005:551) innehålla uppgift om antalet utgivna aktier och summan av deras kvotvärden.

Bestämmelser om intyg från revisor finns i 23 kap. 25 § andra stycket aktiebolagslagen.

35 § Vid en anmälan för registrering enligt 23 kap. 25 § aktiebolagslagen (2005:551) av bolag som har bildats i samband med fusion genom kombination tillämpas 3 § första stycket 1 och 3–6 samt andra och tredje styckena samma paragraf.

Till anmälan skall det vidare fogas

1. en försäkran på heder och samvete att uppgifterna i anmälan om val av styrelseordförande, verkställande direktör, vice verkställande direktör och firmatecknare, om särskild delgivningsmottagare och om hur bolagets firma tecknas stämmer överens med de beslut som bolaget har fattat,

2. en försäkran på heder och samvete att de personer som har utsetts till styrelseledamöter, styrelsuppleanter, styrelseordförande, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare, särskild delgivningsmottagare, revisorer, revisorssuppleanter, lekmannarevisorer och suppleanter för lekmannarevisorer har åtagit sig uppdragen.

Bestämmelser om intyg från revisor finns i 23 kap. 25 § andra stycket aktiebolagslagen. *Förordning (2006:503).*

35 a § Till en anmälan för registrering enligt 23 kap. 48 § aktiebolagslagen (2005:551) ska bifogas kopior av de fusionsplaner som har godkänts av de utländska bolagens stämmor.

Till en anmälan ska även bifogas

1. en kopia av ett avtal om medverkan enligt 29 § lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar,

2. en kopia av ett beslut enligt 22 § andra stycket lagen om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar,

3. handlingar som visar att förhandlingsperioden enligt 20 § lagen om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar har löpt ut och de omständigheter som gör att 32–40 §§ den lagen ska tillämpas, eller

4. handlingar som visar de omständigheter som gör att lagen om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar inte är tillämplig på bolaget.

I fråga om det bolag som bildas genom fusionen ska anmälan innehålla de uppgifter som anges i 35 § första och andra styckena. *Förordning (2022:1858).*

36 § Om det efter ett överlåtande bolags upplösning görs en anmälan enligt 23 kap.

26 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) om att talan om skadestånd till bolaget har väckts enligt 29 kap. 7 § samma lag, skall 3 § första stycket 1, 3 och 4 och tredje stycket samma paragraf tillämpas. Till anmälan skall det vidare fogas sådana handlingar som avses i 9 § andra stycket och 10 § andra stycket.

37 § Vid en ansökan om tillstånd att verkställa en fusionsplan enligt 16 kap. 18 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar ska, om fusionsplanen innebär att ett helägt dotterbolag ska gå upp i en moderförening, kopior av styrelsernas protokoll där besluten framgår lämnas in. *Förordning (2018:765).*

Delning av aktiebolag

38 § Till en ansökan enligt 24 kap. 22 § aktiebolagslagen (2005:551) ska fogas en försäkran på heder och samvete från bolagens styrelser eller verkställande direktörer om att delningen inte har förbjudits enligt konkurrenslagen (2008:579) eller enligt rådets förordning (EG) nr 139/2004 av den 20 januari 2004 om kontroll av företagskoncentrationer och att prövning av delningen inte pågår enligt konkurrenslagen eller den nämnda förordningen.

I 24 kap. 22 och 45 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om andra handlingar som ska bifogas till ansökan.

Om det vid en gränsöverskridande delning inte behöver upprättas någon redogörelse enligt 24 kap. 35 § aktiebolagslagen eller om det inte krävs något avsnitt med information för aktieägarna enligt 24 kap. 36 § samma lag eller något avsnitt med information för

ABL

arbetstagarna enligt 24 kap. 37 § samma lag, ska det till ansökan bifogas en försäkran på heder och samvete från styrelsen eller den verkställande direktören om de omständigheter som gör att det inte krävs. En sådan försäkran behövs inte om sökanden ger in handlingar som visar de omständigheter som gör att det inte krävs någon redogörelse eller något avsnitt för aktieägarna eller för arbetstagarna. *Förordning (2022:1858)*.

39 § Om allmän domstol har beslutat om tillstånd att verkställa en delningsplan enligt 24 kap. 26 eller 49 § aktiebolagslagen (2005:551), ska domstolen underrätta Bolagsverket om beslutet. *Förordning (2022:1858)*.

40 § Om övertagande bolag i samband med delningen har beslutat att ge ut nya aktier, skall en anmälan för registrering enligt 24 kap. 27 § aktiebolagslagen (2005:551) innehålla uppgift om antalet utgivna aktier och summan av deras kvotvärden.

Bestämmelser om intyg från revisor finns i 24 kap. 27 § andra stycket aktiebolagslagen.

41 § Vid en anmälan för registrering enligt 24 kap. 27 § aktiebolagslagen (2005:551) av bolag som har bildats i samband med delning tillämpas 3 § första stycket 1 och 3–6 samt andra och tredje styckena samma paragraf. Till anmälan skall det vidare fogas sådana handlingar som avses i 35 § andra stycket.

Bestämmelser om intyg från revisor finns i 24 kap. 27 § andra stycket aktiebolagslagen.

41 a § Till en anmälan för registrering enligt 24 kap. 52 § aktiebolagslagen (2005:551) ska följande handlingar bifogas:

1. en kopia av ett avtal om medverkan enligt 29 § lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar,
2. en kopia av ett beslut enligt 22 § andra stycket lagen om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar,
3. handlingar som visar att förhandlingsperioden enligt 20 § lagen om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar har löpt ut och de omständigheter som gör att 32–40 §§ den lagen ska tillämpas, eller
4. handlingar som visar de omständigheter som gör att lagen om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar inte är tillämplig på bolaget.

I fråga om bolag som bildas genom delningen tillämpas 3 § första stycket 1, 3–6 samt andra och tredje styckena. Till anmälan ska det vidare bifogas sådana handlingar som avses i 35 § andra stycket.

I 24 kap. 52 § aktiebolagslagen finns bestämmelser om andra handlingar som ska bifogas till anmälan. *Förordning (2022:1858)*.

Ombildning av aktiebolag

41 b § I 24 a kap. 22 § aktiebolagslagen (2005:551) finns bestämmelser om vilka handlingar som ska bifogas till en ansökan om tillstånd att verkställa en ombildningsplan.

Om det vid en gränsöverskridande ombildning inte behöver upprättas någon redogörelse enligt 24 a kap. 6 § aktiebolagslagen eller om det inte krävs något avsnitt med information för aktieägarna enligt 24 a kap. 7 § samma lag eller något avsnitt med information för arbetstagarna enligt 24 a kap. 8 § samma lag, ska det till ansökan bifogas en försäkran på heder och samvete från styrelsen eller den verkställande direktören om de omständigheter som gör att det inte krävs. En sådan försäkran behövs inte om sökanden ger in handlingar som visar de omständigheter som gör att det inte krävs någon redogörelse eller något avsnitt för aktieägarna eller för arbetstagarna. *Förordning (2022:1858)*.

41 c § Om allmän domstol har beslutat om tillstånd att verkställa en ombildningsplan enligt 24 a kap. 27 § aktiebolagslagen (2005:551), ska domstolen underrätta Bolagsverket om beslutet. *Förordning (2022:1858)*.

41 d § Till en anmälan för registrering enligt 24 a kap. 30 § aktiebolagslagen (2005:551) ska följande handlingar bifogas:

1. en kopia av ett avtal om medverkan enligt 29 § lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar,
2. en kopia av ett beslut enligt 22 § andra stycket lagen om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar, 3. handlingar som visar att förhandlingsperioden enligt 20 § lagen om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar har löpt ut och de omständigheter som gör att 32–40 §§ den lagen ska tillämpas, eller
4. handlingar som visar de omständigheter som gör att lagen om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar inte är tillämplig på bolaget.

I fråga om bolaget efter ombildning tillämpas 3 § första stycket 1, 3–6 samt andra och tredje styckena. Till anmälan ska det vidare bifogas sådana handlingar som avses i 35 § andra stycket.

I 24 a kap. 30 § aktiebolagslagen finns bestämmelser om andra handlingar som ska bifogas till anmälan. *Förordning (2022:1858)*.

Gemensamma bestämmelser för gränsöverskridande förfaranden

41 e § Vid prövningen av en ansökan om tillstånd att verkställa en fusionsplan, delningsplan eller ombildningsplan som avser ett gränsöverskridande förfarande enligt 23, 24 eller 24 a kap. aktiebolagslagen (2005:551) ska Bolagsverket hämta in upplysningar från Ekobrottsmyndigheten, Polismyndigheten och Skatteverket. Bolagsverket ska också hämta in upplysningar från Tullverket, om det inte står klart att det saknas skäl till det. Bolagsverket ska även begära upplysningar från andra myndigheter eller från enskilda när det finns skäl till det.

På begäran av Bolagsverket ska en myndighet lämna uppgifter som är tillgängliga för myndigheten och som kan antas ha betydelse vid verkets prövning. Brottsbekämpande myndigheter ska dock inte lämna sådana uppgifter som förekommer i myndighetens brottsbekämpande verksamhet, om det finns en bestämmelse om sekretess som är tillämplig på uppgiften och övervägande skäl talar för att det intresse som sekretessen ska skydda har företräde framför intresset av att uppgiften lämnas ut.

Bolagsverket får vid prövningen även inhämta upplysningar från behöriga myndigheter i den eller de övriga stater som berörs av det gränsöverskridande förfarandet. *Förordning (2022:1858)*.

41 f § På begäran av en utländsk behörig myndighet får Bolagsverket lämna uppgifter som behövs för att kontrollera lagenligheten av en gränsöverskridande fusion, delning eller ombildning enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/2121 av den 27 november 2019. *Förordning (2022:1858)*.

42 § Om det efter ett överlåtande bolags upplösning görs en anmälan enligt 24 kap. 28 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) om att talan om skadestånd till bolaget har väckts enligt 29 kap. 7 § samma lag, skall 3 § första stycket 1, 3 och 4 och tredje stycket

ABL

samma paragraf tillämpas. Till anmälan skall det vidare fogas sådana handlingar som avses i 9 § andra stycket och 10 § andra stycket.

Likvidation och konkurs

43 § Till bolagets anmälan enligt 25 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551) skall det fogas en kopia av bolagsstämman's protokoll med likvidationsbeslutet.

44 § När en ansökan om likvidation har kommit in till allmän domstol, skall domstolen genast underrätta Bolagsverket om detta.

Domstolen skall också underrätta Bolagsverket om beslut om likvidation, beslut om förordnande eller entledigande av likvidator samt förordnande av syssloman enligt 25 kap. 23 § aktiebolagslagen (2005:551). Till underrättelsen skall det fogas en kopia av domstolens beslut. Underrättelsen skall innehålla uppgift om fullständigt namn, personnummer och postadress för likvidatorn eller sysslomannen. Om en likvidators eller sysslomans postadress avviker från hemvistet, skall även hemvistet anges. Om det har utsetts en suppleant för likvidatorn, skall motsvarande uppgifter lämnas om denne.

45 § Om högre rätt upphäver ett likvidationsbeslut som inte har gått i verkställighet, skall rätten genast underrätta Bolagsverket.

46 § Om bolagets firma under likvidationen skall tecknas av någon annan än likvidatorn eller, när flera likvidatorer har utsetts, firman inte skall tecknas av likvidatorerna gemensamt, skall likvidatorn eller likvidatorerna anmäla detta till Bolagsverket. Detsamma gäller om andra uppgifter i registret skall ändras. Om någon annan än likvidator har utsetts till firmatecknare, tillämpas 3 § första stycket 3 och 4 och tredje stycket samma paragraf samt 4 § första stycket 2 och 3.

47 § Vid en anmälan för registrering enligt 25 kap. 41 § aktiebolagslagen (2005:551) att bolaget är upplöst skall följande handlingar ges in:

1. en kopia av bolagsstämman's protokoll, och
2. ett bevis om dagen för utfärdande av kallelsen på okända borgenärer i de fall då annan än Bolagsverket har utfärdat kallelsen.

I 25 kap. 41 § aktiebolagslagen finns bestämmelser om andra handlingar som skall fogas till anmälan. *Förordning (2006:503)*.

48 § Vid en anmälan för registrering enligt 25 kap. 44 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) att likvidationen skall fortsätta tillämpas 3 § första stycket 1, 3 och 4 och tredje stycket samma paragraf. Till anmälan skall det vidare fogas sådana handlingar som avses i 9 § andra stycket och 10 § andra stycket.

49 § En anmälan för registrering enligt 25 kap. 45 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551) av beslut att likvidation skall upphöra skall innehålla en försäkran på heder och samvete om att det inte finns likvidationsanledning enligt 25 kap. 11 eller 12 § nämnda lag, att bolagets eget kapital beräknat enligt 25 kap. 14 § samma lag uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet samt att utskiftning inte har ägt rum.

Vid anmälan tillämpas 3 § första stycket 1, 3 och 4 och tredje stycket samma paragraf. Till anmälan skall det vidare fogas

1. en kopia av bolagsstämman's protokoll,
2. en kopia av revisorns yttrande enligt 25 kap. 45 § första stycket aktiebolagslagen,

3. en försäkran på heder och samvete att uppgifterna i anmälan om val av styrelseordförande, verkställande direktör, vice verkställande direktör och firmatecknare, om särskild delgivningsmottagare och om hur bolagets firma tecknas stämmer överens med de beslut som bolaget har fattat, och

4. en försäkran på heder och samvete att de personer som har utsetts till styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, styrelseordförande, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och särskild delgivningsmottagare har åtagit sig uppdragen. *Förordning (2006:503).*

ABL

50 § Vid en anmälan för registrering enligt 25 kap. 46 § aktiebolagslagen (2005:551) av att likvidationsbeslut har upphävts skall en kopia av domstolens dom eller beslut med lagakraftbevis ges in.

51 § Om en allmän domstol har fattat beslut om konkurs eller om att utse en konkursförvaltare eller att avsluta en konkurs, ska den underrätta Bolagsverket om beslutet. Till underrättelsen ska en kopia av domstolens beslut fogas. *Förordning (2022:1334).*

Särskilt företagsnamn

52 § Ett särskilt företagsnamn kan anmälas för registrering i anmälan om bolagets registrering eller vid ett senare tillfälle. Anmälan ska innehålla en försäkran på heder och samvete att uppgifterna stämmer överens med de beslut som anmälan grundar sig på. *Förordning (2018:1831).*

2 kap. Aktiebolagsregistret

Aktiebolagsregistrets ändamål m.m.

1 § Aktiebolagsregistret ska ge offentlighet åt den information som ingår i registret.

I fråga om personuppgifter ska registret ha till ändamål att tillhandahålla uppgifter för

1. affärsverksamhet, kreditgivning eller annan allmän eller enskild verksamhet där företagsanknuten information utgör underlag för prövningar eller beslut,
2. förvärv, avyttring eller förvaltning av företag som registreras i aktiebolagsregistret,
3. aktualisering, komplettering eller kontroll av företagsanknuten information som finns i kund- eller medlemsregister eller liknande register,

4. uttag av urval av personuppgifter för direkt marknadsföring, dock med den begränsning som följer av artikel 21.2 och 21.3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), eller

5. verksamhet för vilken staten eller en kommun ansvarar enligt lag eller annan författning och

- a) som avser bolag som registreras i aktiebolagsregistret,
- b) som för att kunna utföras förutsätter tillgång till företagsanknuten information, eller
- c) som avser fullgörande av underrättelseskyldighet. *Förordning (2018:299).*

2 § Bolagsverket är personuppgiftsansvarigt för den behandling av personuppgifter som sker i aktiebolagsregistret. *Förordning (2018:299).*

3 § Bolagsverket skall se till att det inte uppkommer något otillbörligt intrång i registrerades personliga integritet eller några risker från säkerhetssynpunkt. För dessa syften får verket i enskilda fall ställa upp villkor för behandlingen av personuppgifter.

4 § Bolagsverket får för de ändamål som anges i 1 § medge direktåtkomst till aktiebolagsregistret.

4 a § *har upphävts genom förordning (2018:299).*

5 § En personuppgift i aktiebolagsregistret ska rättas om uppgiften innehåller någon uppenbar felaktighet till följd av Bolagsverkets eller någon annans skrivfel, räknefel eller något annat liknande förbiseende. Detta gäller i stället för rätten till rättelse enligt artikel 16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679. *Förordning (2018:299).*

6 § Rätten till begränsning av behandling av personuppgifter enligt artikel 18 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 gäller inte i fråga om personuppgifter i aktiebolagsregistret. *Förordning (2018:299).*

Hur aktiebolagsregistret förs

7 § Aktiebolagsregistret förs med hjälp av automatiserad behandling. Registret skall hållas tillgängligt hos Bolagsverket.

7 a § Med systemet för sammankoppling av register avses i denna förordning det system för sammankoppling av register som inrättats genom artikel 22 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt. *Förordning (2022:1287).*

8 § I aktiebolagsregistret registreras uppgifter för varje bolag. Registret ska innehålla bolagets organisationsnummer.

Registret ska också innehålla bolagets europeiska identifieringskod enligt punkt 8 i bilagan till kommissionens genomförandeförordning (EU) 2020/2244 av den 17 december 2020 om tillämpningsföreskrifter för Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 vad gäller tekniska specifikationer och förfaranden för systemet för sammankoppling av register och om upphävande av kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/884. *Förordning (2022:1287).*

9 § Till aktiebolagsregistret hör en alfabetisk förteckning över bolagen med uppgift om organisationsnumret för varje bolag.

10 § Handlingar som avser en anmälan eller underrättelse enligt aktiebolagslagen (2005:551) skall biläggas aktiebolagsregistret. Sådana handlingar skall för varje bolag sammanföras i akter.

Av 15 a § framgår att vissa handlingar även skall föras in i aktiebolagsregistret. *Förordning (2006:503).*

11 § Bolagsverket skall, såvitt avser företag som står under Finansinspektionens tillsyn, snarast efter det att registrering har skett underrätta inspektionen om de uppgifter som har förts in i eller förts ut ur aktiebolagsregistret så att inspektionen kan fullgöra sin tillsynsfunktion. Underrättelsen får lämnas på medium för automatiserad behandling.

Införingar i aktiebolagsregistret

12 § Införingar i aktiebolagsregistret sker i löpande följd för varje bolag. Vid varje införing skall det anges diarienummer samt datum för införingen och dess kungörande i Post- och Inrikes Tidningar.

13 § Beslut och andra förhållanden som anmäls för registrering i aktiebolagsregistret ska antecknas i registret så snart som möjligt efter det att anmälan har kommit in till Bolagsverket. Ändringar av den information som finns i registret ska normalt antecknas inom 21 dagar efter det att en fullständig anmälan har kommit in. Om det framgår att ett beslut ska ha verkan först vid en viss senare tidpunkt, ska dock anteckningen göras i så nära anslutning som möjligt till denna tidpunkt.

I ett ärende om registrering av ett aktiebolag ska beslut meddelas inom två månader efter det att en fullständig anmälan kom in till Bolagsverket. Om det är nödvändigt på grund av utredningen av ärendet, får handläggningstiden vid högst ett tillfälle förlängas med högst två månader. Sökanden ska informeras om skälen för att handläggningstiden förlängs innan den ursprungliga tidsfristen har gått ut.

Om ett ärende om registrering av ett aktiebolag har anmälts via internet med användning av en sådan mall som avses i artikel 13h i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/1151 av den 20 juni 2019, ska beslut i stället meddelas inom tio arbetsdagar efter det att en fullständig anmälan kom in till Bolagsverket. Om ärendet avser ett bolag som har bildats av endast fysiska personer, ska beslutet i stället meddelas inom fem arbetsdagar. Om den tidsfrist som gäller inte kan hållas, ska Bolagsverket underrätta sökanden om skälen för detta.

Ett beslut om att förlänga handläggningstiden får inte överklagas.

Förordning (2022:1287).

13 a § I 8 § lagen (2009:1079) om tjänster på den inre marknaden finns bestämmelser om att ett mottagningsbevis ska skickas till sökanden när en fullständig anmälan enligt 13 § andra eller tredje stycket har kommit in och om innehållet i ett sådant bevis. *Förordning (2022:1287).*

14 § När ett aktiebolag registreras antecknas

1. bolagets organisationsnummer,
2. dagen för bolagets bildande,
3. uppgifter som avses i 3 kap. 1 § första stycket samt 8 kap. 43 §, 9 kap. 47 § och 10 kap. 19 § aktiebolagslagen (2005:551),
4. uppgift om bolagskategori och, i förekommande fall, uppgift om att bolaget är ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning,
5. tiden för ordinarie bolagsstämma, om den anges i bolagsordningen,
6. bolagets särskilda företagsnamn, om styrelsen har antagit ett sådant, och
7. bolagets postadress.

Om bolaget ska ha euro som redovisningsvaluta, ska också detta antecknas.

Om bolaget har tillstånd att driva finansieringsrörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, ska även dagen för tillståndet antecknas.

Om bolaget har auktorisation som värdepapperscentral enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 909/2014 av den 23 juli 2014 om förbättrad värdepappersavveckling i Europeiska unionen och om värdepapperscentraler samt ändring av direktiv 98/26/EG och 2014/65/EU och förordning (EU) nr 236/2012, ska även dagen för auktorisationen antecknas. Om Finansinspektionen har återkallat auktorisationen, ska också dagen för beslutet om återkallelse antecknas.

Om lydelsen av bolagets företagsnamn på främmande språk anges i bolagsordningen, ska lydelsen antecknas.

Har bolagets verksamhet helt eller delvis annat syfte än att bereda vinst åt aktieägarna, ska syftet antecknas. *Förordning (2018:1831).*

ABL

15 § I registret ska det antecknas om bolagsordningen innehåller

1. förbehåll enligt 1 kap. 10 §, 4 kap. 6, 8, 18 eller 27 § eller 20 kap. 31 § aktiebolagslagen (2005:551),
2. föreskrift enligt 4 kap. 2 §, 7 kap. 8 § eller 7 kap. 40 § andra stycket andra meningen eller 7 kap. 54 § aktiebolagslagen, eller
3. bestämmelse att bolagets verksamhet ska upphöra efter en viss tid eller under vissa villkor.

I fråga om förbehåll enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen antecknas även den värdepapperscentral som har registrerat avstämningsbolagets aktier och, i förekommande fall, vilken värdepapperscentral som ansvarar för aktieboken.

I fråga om föreskrift enligt 4 kap. 2 § aktiebolagslagen antecknas även det antal aktier av olika slag som har getts ut eller ska kunna ges ut. *Förordning (2016:76)*.

15 a § Aktiebolagsregistret ska för varje bolag innehålla

1. stiftelseurkunden,
2. bolagsordningen, uppgifter om ändring av bolagsordningen och bolagsordningen i dess senaste lydelse, och
3. årsredovisningar, revisionsberättelser, granskningsberättelser över hållbarhetsrapporter, koncernredovisningar, koncernrevisionsberättelser, granskningsberättelser över hållbarhetsrapporter för koncerner och delårsrapporter enligt 8 kap. 3 och 16 §§ och 9 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Aktiebolagsregistret behöver inte innehålla sådana handlingar, om de har kommit in till Bolagsverket före den 1 juli 2006. Det gäller dock inte om det har begärts att handlingarna ska lämnas ut på medium för automatiserad behandling och verket enligt 17 a § första stycket har varit skyldigt att lämna ut dem på sådant medium. *Förordning (2024:363)*.

15 b § På begäran av ett bolag ska bolagets e-postadress och telefonnummer antecknas i aktiebolagsregistret.

I registret får det för varje bolag antecknas om bolagets överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. *Förordning (2012:57)*.

15 c § När Bolagsverket utser en revisor enligt 9 kap. 9, 9 a, 25 eller 26 § aktiebolagslagen (2005:551) ska uppgifter enligt 9 kap. 47 § samma lag antecknas i aktiebolagsregistret. *Förordning (2013:738)*.

15 d § Bolagsverket ska genom systemet för sammankoppling av register underrätta den registreringsmyndighet där en filial till ett bolag är registrerat om ändringar i aktiebolagsregistret som avser

1. bolagets företagsnamn,
2. bolagets registrerade säte,
3. bolagets organisationsnummer, och
4. bolagets form.

En sådan underrättelse ska också göras när uppgifter som avses i 8 kap. 43 § aktiebolagslagen (2005:551) antecknas och handlingar som avses i 15 a § första stycket 3 förs in i aktiebolagsregistret. *Förordning (2022:1287)*.

15 e § När Bolagsverket genom systemet för sammankoppling av register underrättats om att en filial till ett bolag som är registrerat i aktiebolagsregistret har registrerats eller avregistrerats, ska verket så snart som möjligt anteckna de uppgifterna i aktiebolagsregistret.

Bolagsverket ska genom systemet för sammankoppling av register bekräfta att underrättelsen tagits emot. *Förordning (2022:1287)*.

15 f § Bolagsverket ska bestyrka utdrag ur aktiebolagsregistret om inte beställaren avstår från det. *Förordning (2022:1287)*.

16 § Om det krävs tillstånd från Bolagsverket eller allmän domstol för att verkställa ett beslut om minskning av aktiekapitalet, skall det vid registreringen av minskningsbeslutet enligt 20 kap. 19 § aktiebolagslagen (2005:551) antecknas att minskningen inte är verkställd.

17 § Om en fråga om minskning av aktiekapitalet har fallit enligt 20 kap. 22 § aktiebolagslagen (2005:551), skall detta antecknas. Vidare skall följande beslut antecknas när de har vunnit laga kraft:

1. beslut att förklara att en fråga om fusion har fallit enligt 23 kap. 27 eller 35 § aktiebolagslagen, och
2. beslut att förklara att en fråga om delning har fallit enligt 24 kap. 29 § aktiebolagslagen.

Utlämnande av uppgifter på medium för automatiserad behandling

17 a § Bolagsverket skall lämna ut uppgifter och handlingar i aktiebolagsregistret på medium för automatiserad behandling, om det begärs. Detsamma gäller sådana handlingar och uppgifter enligt 15 a § som inte har förts in i aktiebolagsregistret, om det har gått högst tio år sedan de kom in till verket.

Handlingar enligt 10 § som inte har förts in i aktiebolagsregistret och som inte behöver lämnas ut enligt första stycket får lämnas ut på medium för automatiserad behandling till myndigheter och, om det är uppenbart att det kan ske utan risk för att enskildas personliga integritet kränks, till enskilda. *Förordning (2006:503)*.

Sökning efter uppgifter och handlingar

17 b § Vid sökning efter uppgifter som avser ett bolag som är upplöst får endast organisationsnummer och företagsnamn användas som sökbegrepp, om det har gått mer än fem år sedan det har registrerats att bolaget är upplöst.

Vid sökning efter handlingar och uppgifter som avses i 10 och 15 a §§ får endast uppgifter som avses i 5 kap. 2 § första stycket 1 och 2 offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) samt organisationsnummer och företagsnamn användas som sökbegrepp. *Förordning (2018:1831)*.

Kungörelse

18 § I en kungörelse enligt 27 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) ska det anges bolagets företagsnamn och organisationsnummer samt styrelsens säte eller, om bolaget är i likvidation, den tingsrätt under vilken bolaget hör. *Förordning (2018:1831)*.

Registrering av ett gränsöverskridande förfarande

19 § Vid registrering av en gränsöverskridande fusion, delning eller ombildning enligt 23 kap. 47 eller 48 §, 24 kap. 51 eller 52 § eller 24 a kap. 29 eller 30 § aktiebolagslagen (2005:551) ska Bolagsverket i aktiebolagsregistret föra in uppgift om namn, organisationsnummer, europeisk identifieringskod enligt 2 kap. 8 § samt rättslig form före och efter det gränsöverskridande förfarandet för vart och ett av de svenska och utländska bolag som

ABL

berörs av förfarandet. I registret ska det också anges att registreringen har gjorts till följd av en gränsöverskridande fusion, delning eller ombildning. *Förordning (2022:1858)*.

3 kap. Avgifter

Registreringsärenden

1 § I ärenden som rör registrering enligt denna förordning ska avgifter för registrering och, i förekommande fall, dess kungörande samt för handläggning och prövning betalas med följande belopp:

1. vid en anmälan för registrering av ett nybildat aktiebolag, 2 200 kronor, eller, om en sådan anmälan överförs elektroniskt och undertecknas med en elektronisk underskrift, 1 900 kronor,

2. vid en anmälan om ändring av ett företagsnamn eller av ett särskilt företagsnamn eller av ett företagsnamn i dess lydelse på främmande språk, 1 600 kronor, eller, om en sådan anmälan överförs elektroniskt och undertecknas med en elektronisk underskrift, 1 400 kronor,

3. vid en anmälan för registrering av en fusionsplan enligt 23 kap. 14, 30 eller 42 § aktiebolagslagen (2005:551), en delningsplan enligt 24 kap. 16 eller 40 § samma lag eller en ombildningsplan enligt 24 a kap. 13 § samma lag, 1 000 kronor,

4. vid en anmälan om fusion enligt 23 kap. 25 eller 48 § aktiebolagslagen, om delning enligt 24 kap. 27 eller 52 § samma lag eller om ombildning enligt 24 a kap. 30 § samma lag, 1 100 kronor,

5. vid en anmälan enligt 25 kap. 8 § aktiebolagslagen om att bolagsstämman har beslutat om likvidation, 1 100 kronor,

6. vid en anmälan enligt 25 kap. 45 § tredje stycket aktiebolagslagen om att bolagsstämman har beslutat att likvidationen ska upphöra, 500 kronor,

7. vid en anmälan om ändring av styrelseledamot, styrelse-suppleant, styrelseordförande, verkställande direktör, vice verkställande direktör, hur firmen tecknas, firmatecknare, särskild delgivningsmottagare, revisor, revisorssuppleant, lekmannarevisor eller suppleant för lekmannarevisor, 1 000 kronor, eller, om en sådan anmälan överförs elektroniskt och undertecknas med en elektronisk underskrift, 800 kronor,

8. vid någon annan registreringsanmälan, 1 000 kronor, eller, om en sådan anmälan överförs elektroniskt och undertecknas med en elektronisk underskrift, 800 kronor. *Förordning (2022:1858)*.

2 § Om en anmälan enligt 1 § samtidigt omfattar registrering eller registrering av ändring av fler än ett företagsnamn, särskilt företagsnamn eller företagsnamn i dess lydelse på främmande språk, ska en avgift enligt 1 § 2 betalas för varje sådant företagsnamn.

Om en anmälan enligt 1 § 3 avser registrering av en fusionsplan med fler än ett överlättande bolag eller en delningsplan med fler än ett övertagande bolag, ska även en avgift om 500 kronor betalas för varje tillkommande bolag.

Om det begärs att en registrering avfattas på något annat språk än svenska, ska en avgift om 500 kronor betalas för varje sådant språk.

Bolagsverket får meddela föreskrifter om avgifter för att tillhandahålla ett fusionsintyg enligt 23 kap. 46 § aktiebolagslagen (2005:551), ett delningsintyg enligt 24 kap. 50 § eller ett ombildningsintyg enligt 24 a kap. 28 § samma lag på ett annat språk än svenska. *Förordning (2022:1858)*.

3 § Avgift ska inte betalas för registrering av

1. ändrad postadress,

2. eget uttråde från uppdrag som revisor, revisorssuppleant, lekmannarevisor eller suppleant för lekmannarevisor,
3. beslut om vinstutdelning enligt 18 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551),
4. förhållanden som en likvidator ska anmäla, såvida inte något annat följer av 1 § 6,
5. en underrättelse från domstol, eller
6. en underrättelse från en behörig utländsk myndighet enligt 23 kap. 47 §, 24 kap. 51 § eller 24 a kap. 29 § aktiebolagslagen. *Förordning (2022:1858).*

ABL

Ansökningsärenden

4 § För handläggning och prövning av ansökan enligt aktiebolagslagen (2005:551) ska, i de fall som anges i 1–9, avgifter betalas med följande belopp:

1. undantag från bosättningskravet (8 kap. 9, 30 och 37 §§), 975 kronor,
2. undantag från kravet att anlita auktoriserad revisor (9 kap. 15 §), 685 kronor,
3. tillstånd till minskning av aktiekapitalet (20 kap. 23 eller 33 §), den bundna överkursfonden eller reservfonden (20 kap. 35 §) eller till vinstutdelning efter beslut om minskning av aktiekapitalet (20 kap. 30 §), 1 500 kronor,
4. tillstånd att verkställa en fusionsplan (23 kap. 20, 33 eller 45 §), delningsplan (24 kap. 22 eller 45 §) eller ombildningsplan (24 a kap. 22 §), 900 kronor,
5. likvidation enligt 25 kap. 11 §, 500 kronor,
6. tillstånd till att inte lämna uppgift om bolagets företagsnamn på webbplatser (28 kap. 5 §), 1 500 kronor,
7. ärende om att en tillgång av obetydligt värde ska tillfalla Allmänna arvsfonden (25 kap. 42 eller 44 §), 740 kronor,
8. ersättare för styrelseledamot (8 kap. 16 §), 1 400 kronor,
9. förordnande av god man vid inlösen av minoritetsaktier (22 kap. 8 §), 740 kronor.

Om en ansökan enligt första stycket 4 avser en fusion med fler än ett överlåtande bolag eller en delning med fler än ett övertagande bolag, ska även en avgift om 500 kronor betalas för varje tillkommande bolag. *Förordning (2022:1858).*

5 § Avgift skall, utöver vad som anges i 4 §, betalas för handläggning och prövning av ansökan enligt aktiebolagslagen (2005:551) i de fall som framgår av andra stycket.

För ansökningsavgiftens storlek m.m. gäller bestämmelserna i 9–14 §§ avgiftsförordningen (1992:191). Följande avgiftsklasser skall tillämpas:

<i>Ärendeslag</i>	<i>Avgiftsklass</i>
Undantag enligt 21 kap. 8 § från förbudet i 21 kap. 5 § mot lån till förvärv av aktier i bolaget eller annat överordnat bolag i samma koncern	5
Undantag enligt 21 kap. 8 § i övriga fall	2

När och hur avgiften ska betalas

6 § En avgift enligt 1–5 §§ skall betalas när anmälan eller ansökan ges in. Avgiften återbetalas inte om handläggningen av ett ärende som anmälan eller ansökan avser har påbörjats. I fall som avses i 7 § skall avgiften betalas inom den tid som Bolagsverket bestämmer.

6 a § Bolagsverket får meddela närmare föreskrifter om det sätt som avgiften ska betalas på. *Förordning (2022:1287).*

Ärenden enligt 25 kap. 26 § aktiebolagslagen

7 § En avgift som avses i 25 kap. 26 § aktiebolagslagen (2005:551) skall uppgå till 2 700 kr.

I fråga om sådan avgift som avses i första stycket finns det bestämmelser om begäran om indrivning m.m. i 4–9 §§ indrivningsförfordningen (1993:1229). Att den betalnings-skyldige skall uppmanas att betala fordringen innan ansökan om indrivning görs framgår av 3 § nämnda förfordning. Indrivning behöver inte begäras för en fordran som understiger 100 kronor om indrivning inte krävs från allmän synpunkt.

Utlämnande av uppgifter och handlingar

7 a § Bolagsverket fastställer avgifter för sådant utlämnande av uppgifter och handlingar som sker på medium för automatiserad behandling. *Förordning (2006:503).*

4 kap. Övriga bestämmelser**Särskilda bestämmelser för kreditmarknadsbolag, bankaktiebolag, försäkringsaktiebolag och tjänstepensionsaktiebolag**

1 § Av förordningen (2004:329) om bank- och finansieringsrörelse framgår

- att 1 kap. 32 § första och andra styckena, 33, 37 och 39 §§, 41 b § första stycket och 41 c § inte tillämpas på för kreditmarknadsbolag,
- att 1 kap. 32 § första och andra styckena, 33, 37 och 39 §§, 41 b § första stycket och 41 c § samt 2 kap. och 3 kap. 1–6 och 7 a §§ inte tillämpas på bankaktiebolag, och
- att 1 kap. 38 § första och andra styckena inte tillämpas vid gränsöverskridande delning av bankaktiebolag eller kreditmarknadsbolag.

I samma förordning finns ytterligare bestämmelser om registrering m.m. av bankaktiebolag. *Förordning (2022:1858).*

1 a § Av försäkringsrörelseförordningen (2011:257) framgår

- att 1 kap. 3 § tredje stycket, 2 kap. och 3 kap. inte tillämpas på försäkringsaktiebolag,
- att 2 kap. och 3 kap. inte tillämpas på tjänstepensionsaktiebolag,
- att 1 kap. 32 § första och andra styckena, 33 och 37 §§ inte tillämpas vid fusion med ett försäkringsaktiebolag,
- att 1 kap. 38 § första och andra styckena och 39 § inte tillämpas vid gränsöverskridande delning av ett försäkringsaktiebolag, och
- att 1 kap. 41 b § första stycket och 41 c § inte tillämpas vid gränsöverskridande ombildning av ett försäkringsaktiebolag.

I samma förordning finns ytterligare bestämmelser om registrering m.m. av försäkringsaktiebolag och tjänstepensionsaktiebolag. *Förordning (2022:1858).*

1 b § Av förordningen (2019:809) om tjänstepensionsföretag framgår

- att 1 kap. 3 § tredje stycket inte tillämpas på tjänstepensionsaktiebolag,
- att 1 kap. 32 § första och andra styckena, 33 och 37 §§ inte tillämpas vid fusion med ett tjänstepensionsaktiebolag,
- att 1 kap. 38 § första och andra styckena och 39 § inte tillämpas vid gränsöverskridande delning av ett tjänstepensionsaktiebolag, och
- att 1 kap. 41 b § första stycket och 41 c § inte tillämpas vid gränsöverskridande ombildning av ett tjänstepensionsaktiebolag. *Förordning (2022:1858).*

Uppgift om bolagets organisationsnummer m.m.

2 § Anmälan som ges in för ett registrerat bolag enligt denna förordning skall innehålla uppgift om bolagets organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl.

Upprättande av försäkran och intyg elektroniskt

2 a § En försäkran på heder och samvete enligt denna förordning får undertecknas med en elektronisk underskrift.

Bolagsverket får meddela föreskrifter om elektronisk underskrift.

Om ett intyg enligt 1 kap. 15 § fjärde stycket upprättas i elektronisk form, ska det undertecknas med en sådan avancerad elektronisk underskrift som avses i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster på den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG, i den ursprungliga lydelsen. *Förordning (2016:634)*.

Ingivning av handlingar som har upprättats elektroniskt

2 b § Handlingar som ska fogas till anmälningar och ansökningar och som har upprättats elektroniskt får överföras elektroniskt till Bolagsverket.

Bolagsverket får meddela föreskrifter om elektronisk överföring. Bolagsverket får även meddela föreskrifter om vilka elektroniska underskrifter som får användas för att en handling ska få ges in som elektroniskt original. *Förordning (2016:634)*.

Bestyrkande av kopior m.m.

3 § Kopior som skall ges in enligt denna förordning skall vara bestyrkta. En elektronisk kopia överensstämelse med originalet skall vara bestyrkt enligt föreskrifter som Bolagsverket får meddela.

En handling som enligt denna förordning skall ges in i kopia får även ges in i original. Om handlingen har upprättats elektroniskt, skall bestämmelserna i 2 b § tillämpas. *Förordning (2006:503)*.

Underrättelser

4 § När någon registreras som styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare, särskild delgivningsmottagare, revisor, revisorsuppleant, lekmannarevisor eller suppleant för lekmannarevisor, ska Bolagsverket underrätta den registrerade om åtgärden. När verket tar bort en sådan registrering från registret, ska den som berörs av åtgärden underrättas.

Om registreringen avser ett revisionsbolag, ska den huvudansvariga revisorn underrättas.

Underrättelsen ska omedelbart efter registreringen eller borttagandet av registreringen sändas till den som berörs av åtgärden på hans eller hennes folkbokföringsadress eller, om en sådan adressuppgift saknas, till den adress som har uppgetts i ärendet.

Bolagsverket ska en gång varje år underrätta den som är registrerad som likvidator eller suppleant för likvidator om registreringen. Underrättelsen ska sändas till den adress som har uppgetts i ärendet.

Bolagsverket behöver inte sända ut någon underrättelse om det är uppenbart att en sådan inte fyller något syfte. *Förordning (2015:126)*.

5 § Bolagsverket ska genast underrätta bolaget när verket fattar något av följande beslut enligt aktiebolagslagen (2005:551):

1. ett beslut i tillståndsärenden enligt 20 kap. 23 §, 23 kap. 20, 33 eller 45 §, 24 kap. 22 eller 45 § samt 24 a kap. 22 §,
2. ett beslut enligt 23 kap. 27 eller 35 §, 24 kap. 29 § eller 24 a kap. 33 § att förklara att frågan om fusion, delning eller ombildning har fallit,
3. ett beslut enligt 27 kap. 2 § att skriva av en anmälan om registrering eller vägra registrering,
4. ett beslut att avregistrera en ställföreträdare eller revisor enligt 27 kap. 6 eller 6 a §, och
5. ett beslut att förelägga eller döma ut vite enligt 30 kap. 3 §. *Förordning (2024:1122)*.

6 § Bolagsverket ska underrätta den domstol som handlägger ett ärende om tillstånd att verkställa beslut om minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden eller reservfonden, beslut om vinstutdelning eller beslut om fusion, delning eller ombildning om

1. ett interimistiskt beslut som en annan domstol har meddelat i ett pågående mål om talan mot ett bolagsstämmobeslut, och
2. en dom som har fått laga kraft och som innebär att ett bolagsstämmobeslut har upphävts eller ändrats. *Förordning (2022:1858)*.

Förhandsgranskning

7 § Bolagsverket skall på begäran förhandsgranska handlingar i samband med bolagsbildning, ändring av bolagsordningen eller emissionsbeslut enligt 11 kap. 2 § aktiebolagslagen (2005:551). Ersättning för granskningen skall betalas enligt grunder som myndigheten fastställer efter samråd med Ekonomistyrningsverket.

Förkortningsformer

8 § Uppgift som avses i 6 kap. 2 § aktiebolagslagen (2005:551) får i aktiebrev anges enligt följande:

1. "konvertibel" ("konvertibla") i fråga om förbehåll enligt 4 kap. 6 § aktiebolagslagen,
2. "samtycke" i fråga om förbehåll enligt 4 kap. 8 § samma lag,
3. "förköp" i fråga om förbehåll enligt 4 kap. 18 § samma lag,
4. "hembud" i fråga om förbehåll enligt 4 kap. 27 § samma lag,
5. "inlösen" i fråga om förbehåll enligt 20 kap. 31 § samma lag.

Övergångsbestämmelser

2005:559

1. Denna förordning träder i kraft d. 1 jan. 2006. Bestämmelserna i 1 kap. 6 § och 2 kap. 14 § träder dock, såvitt gäller ett sådant beslut som avses i 17 § lagen (2005:552) om införande av aktiebolagslagen (2005:551), i kraft d. 1 sept. 2005.
2. Genom förordningen upphävs aktiebolagsförordningen (1975:1387).
3. Den upphörda förordningen gäller fortfarande i fråga om
 - a) registrering av aktiebolag enligt 2 kap. 9 § aktiebolagslagen (1975:1385),
 - b) registrering av beslut som har fattats med stöd av aktiebolagslagen (1975:1385), och
 - c) ansökningar och anmälningar som har kommit in till Bolagsverket före d. 1 jan. 2006, dock inte i fråga om anmälningar av sådana beslut som avses i 1.

2014:545

1. Denna förordning träder i kraft den 1 augusti 2014.
2. För anmälningar som har kommit in till Bolagsverket före ikraftträdandet gäller 1 kap. 6 § i den äldre lydelsen.

2016:908

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2017.
2. För ärenden som har kommit in till Bolagsverket före ikraftträdandet gäller 1 kap. 28 § i den äldre lydelsen.

2020:622

Denna förordning träder i kraft den 3 september 2020.

ABL

2020:995

Denna förordning träder i kraft 1 januari 2021.

2021:979

Denna förordning träder i kraft den 1 december 2021.

2022:1287

Denna förordning träder i kraft den 1 augusti 2022.

2022:1334

1. Denna förordning träder i kraft den 1 augusti 2022.
2. Bestämmelsen i 1 kap. 51 § i den äldre lydelsen gäller fortfarande för ansökningar om företagsrekonstruktion som har gjorts före ikraftträdandet.

2022:1858

Denna förordning träder i kraft den 31 januari 2023.

2024:363

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2024.

2024:1122

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2025.

Bokföringsnämnden (BFN)

Bokföringsnämnden (BFN) är en statlig myndighet under regeringen, Finansdepartementet. BFN ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Det sker bland annat genom att nämnden ger ut allmänna råd om tillämpningen av bokföringslagen och årsredovisningslagen.

BFNs publikationer

Bokföringsnämnden ger ut följande publikationer.

- Bokföringsnämndens allmänna råd, förkortas BFNAR med tillägg av år och ordningsnummer.
- Bokföringsnämndens vägledningar, avser ett större område och innehåller kommentarer och praktiska exempel till de allmänna råden.
- Bokföringsnämndens uttalanden, avser en mer begränsad frågeställning och innehåller också motivering till de allmänna råden.

BFN

BFN ger ut särskilda årsboksluts- och årsredovisningsregelverk för de icke-noterade företagen. Dessa benämns i vardagligt tal för K1–K4. K-regelverken beskrivs närmare på efterföljande sidor under rubriken Bokföringsnämndens K-regelverk. Regelverken presenteras under flikarna K1, Årsbokslut, K2 och K3.

Under denna flik presenteras Bokföringsnämndens normer kopplade till bokföringslagen, övergripande regler avseende årsredovisning, övrig normering till K-regelverken samt regler kring fusion. Det finns två register, ett per tillämpningsområde och ett i kronologisk ordning.

Bokföringsnämndens normering per tillämpningsområde:

Tillämpning av bokföringslagen

Bokföringsskyldighet

BFNAR 2004:2 Uttalande om bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet 543

BFNAR 2019:3 Bokföring i konkurs 425

Löpande bokföring, verifikation och arkivering

BFNAR 2013:2 Bokföring 427

Normering i frågor rörande värdering, bokslut, årsredovisning, m.m.

Allmänna begrepp och principer i bokslutsfrågor

BFNAR 2012:3 Tillämpning av RFR 527

BFNAR 2006:11 Gränsvärden 529

BFNAR 2002:12 Uttalande om tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen 547

Fusion och omstrukturering

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion 329

K-regelverk

BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)	553
BFNAR 2010:1 Ideella föreningar m.fl. som upprättar förenklat årsbokslut (K1)	623
BFNAR 2017:3 Årsbokslut	701
BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)	957
BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)	1273

Övrig normering K-regelverk

BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning	309
BFNAR 2012:4 Uttalande om byte mellan K-regelverk	525

Bokföringsnämndens normering i kronologisk ordning:

BFN:s allmänna råd (med vägledningar och uttalanden)

BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning	309
BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion	329
BFNAR 2019:3 Bokföring i konkurs	425
BFNAR 2017:3 Årsbokslut	701
BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)	957
BFNAR 2013:2 Bokföring	427
BFNAR 2012:4 Uttalande om byte mellan K-regelverk	525
BFNAR 2012:3 Tillämpning av RFR	527
BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)	1273
BFNAR 2010:1 Ideella föreningar m.fl. som upprättar förenklat årsbokslut (K1)	623
BFNAR 2006:11 Gränsvärden	529
BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)	553
BFNAR 2004:2 Uttalande om bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet	543
BFNAR 2002:12 Uttalande om tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen	547

Bokföringsnämndens K-regelverk

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) har tagit fram K-regelverk till i princip alla företag. Det finns ett huvudregelverk och ett förenklingsregelverk för alla företag som enligt lag måste upprätta årsredovisning. I princip alla (enskilda firmor är undantagna från förenklingsregelverket) företagsformer som frivilligt upprättar årsredovisning kan också tillämpa dessa regelverk.

I årsredovisningslagen finns det sedan årsskiftet 2023 särskilda bestämmelser om informationsinnehållet i bostadsrättsföreningars årsredovisning. Det är också obligatoriskt för bostadsrättsföreningar att upprätta kassaflödesanalys. BFN har givit ut ett särskilt allmänt råd med tillhörande vägledning (BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning) som alla bostadsrättsföreningar ska tillämpa tillsammans med det K-regelverk som föreningen valt.

BFN har också tagit fram ett regelverk för årsbokslut samt regelverk för förenklade årsbokslut.

BFN

Indelning i kategorier

BFNs K-normering bygger dels på hur företagen avslutar sin löpande bokföring. I bokföringslagens sjätte kapitel finns regler för detta. Där anges att vissa företag baserat på associationsform ska avsluta med en årsredovisning. Större företag (se nedan) ska också avsluta med en årsredovisning oavsett associationsform.

Övriga företag ska avsluta med ett årsbokslut. För de minsta företagen som ska avsluta med årsbokslut ger lagen en möjlighet att i stället upprätta ett förenklat årsbokslut.

BFN har för de företag som ska upprätta årsredovisning och inte måste tillämpa internationella redovisningsregler skrivit ett huvudregelverk (K3). De mindre företag (vissa undantag finns) som upprättar årsredovisning kan i stället välja att tillämpa förenklingsregelverket (K2). Företagen får också välja att tillämpa den internationella normeringen, vilken i dessa sammanhang brukar benämnas K4.

För de företag som ska upprätta årsbokslut har BFN beslutat om ett enda regelverk. Det bygger i grunden på K2 med dess förenklingar. Det innebär att det innehåller en del förbud mot vad lagen tillåter, något som normgivaren inte kan besluta om. BFN har löst det genom en "ventilregel" i regelverket. Regeln kan, något förenklat, sägas tillåta att företagen vid upprättande av årsbokslut använder sig av tillämpbara regler i K3. För de som upprättar förenklat årsbokslut ska det finnas K1-regelverk. Idag finns endast K1-regelverk för enskilda firmor och ideella föreningar samt registrerade trossamfund. Bokföringsnämnden påbörjade under 2021 arbetet med att ta fram ett regelverk för handelsbolag som får upprätta förenklat årsbokslut. Enligt BFN:s bedömning förutsätter det att det görs vissa ändringar i skattelagstiftningen.

Större eller mindre företag

Begreppen *större företag* samt *mindre företag* definieras i både årsredovisningslag och bokföringslag, gränsvärdena för dessa är:

Nettoomsättning	80 mkr
Balansomslutning	40 mkr
Medelantalet anställda	50

Ett större företag är ett företag som för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överskridit mer än ett av de ovan angivna gränsvärdena. Observera att det måste vara samma gränsvärde som överskrids två år i rad.

Tolkningar av K-regelverken

Det är tänkt att varje K-regelverk ska läsas för sig och att inga tolkningar ska behöva göras genom att läsa på något annat ställe. I en del fall är däremot K-regelverken inte helt lätt-tolkade. Av den anledningen har Srf konsulterna givit ut ett antal uttalanden för att hjälpa till med tolkningen av reglerna i K2 och Årsbokslut. Dessa hittar du i boken under fliken Srf U – Srf konsulternas uttalanden i redovisningsfrågor.

Bokföringsnämnden har i en del fall publicerat brevsvår avseende tolkningsfrågor i regelverken på sin webbplats, www.bfn.se.

Översyn av K-regelverken

Under 2020 påbörjade Bokföringsnämnden ett arbete med att se över K-regelverken. Arbetet inleddes med att nämnden efterfrågade synpunkter på övergripande frågor om normgivningens struktur och tillämpningsområde. Nämnden fattade därefter två inriktningsbeslut för det fortsatta arbetet. Det första är att inriktningen ska vara fullständiga och sammanhållna separata regelverk för K2 respektive K3. Det andra är att en begränsning av tillämpningen av K2 ska göras och att begränsningen ska utgå från verksamhetens karaktär snarare än ett gränsvärde.

Bokföringsnämnden har därefter arbetat vidare med tillämpningsområdet för K2 samt synpunkter på det materiella innehållet som lämnats på regelverken sedan de började tillämpas. Nämnden remitterade ett förslag med ändringar av K2 och K3-regelverken under 2023. Nämnden planerar att fatta beslut om ändringar i K2 och K3 under 2025.

Ändringar i K-regelverken 2024

Under 2024 har K-regelverken uppdaterats bland annat med anledning av de lagändringar som skett i årsredovisningslagen. Ändringarna i lagen och K-regelverken ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2024. Ändringarna gäller till exempel de nya reglerna om att årsredovisningen ska dateras och ändringarna av uppställningsformen för eget kapital för vissa företagsformer (stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar). I Srf Redovisning 2025 återges de uppdaterade reglerna från Bokföringsnämnden. Eget kapital i en årsredovisning eller ett årsbokslut per 2024-12-31 för en stiftelse, en ideell förening eller en samfällighetsförening ska upprättas enligt de regler som finns i förra årets utgåva av Srf Redovisning.

K-regelverken

Nedan följer en kort beskrivning av vilka företag som kan tillämpa de olika regelverken samt en kort beskrivning av dessa. Regelverket för årsbokslut kommenteras under en separat rubrik.

K1

Dessa regelverk kan tillämpas av företag som får upprätta förenklat årsbokslut, t.ex. enskilda näringsidkare, enkla bolag, ideella föreningar samt handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare. För att få upprätta förenklat årsbokslut får den årliga nettoomsättningen normalt inte överstiga 3 miljoner kronor. Denna gräns beräknas på individ-

nivå, vilket innebär att verksamhet som exempelvis bedrivs som enkelt bolag kan komma att läggas samman med annan verksamhet som bedrivs av den bokföringsskyldiga fysiska personen.

K1-regler finns för enskilda näringsidkare och enkla bolag samt ideella föreningar och registrerade trossamfund. Detta innebär att det för närvarande i praktiken endast är dessa som kan upprätta ett förenklat årsbokslut.

Reglerna för enskilda näringsidkare och enkla bolag finns i BFNAR 2006:1. Vägledningen finner du i boken under fliken K1. Det allmänna rådet är uppdaterat till och med de ändringar som BFN gjort genom BFNAR 2013:3. Kommentartexten är uppdaterad med ändringar gjorda till och med 2013-12-05 (inga ändringar är gjorda under 2014–2024).

Reglerna för ideella föreningar och registrerade trossamfund finns i BFNAR 2010:1. Även denna vägledning återfinns under fliken K1. Regelverket uppdaterades senast 2024.

Övriga företagsformer som enligt lag kan upprätta förenklat årsbokslut, t.ex. handelsbolag med bara fysiska delägare, har ännu inte fått några normer för förenklat årsbokslut, vilket i praktiken innebär att dessa tills vidare får upprätta fullständiga årsbokslut.

BFN

K2

Detta regelverk kan tillämpas av företag vilka enligt gällande gränsvärden i bokföringslag samt årsredovisningslag utgör *mindre företag*. Det får inte tillämpas av mindre publika aktiebolag. Regelverket är endast avsett för företag som upprättar årsredovisning. Det får även tillämpas av de företagsformer som frivilligt väljer att upprätta årsredovisning, med undantag för enskilda firmor och enkla bolag. Regelverket uppdaterades senast 2024.

En bostadsrättsförening som tillämpar K2 ska för räkenskapsår som inleds närmast efter 31 december 2022 förutom K2 också tillämpa BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning.

K3

Detta regelverk kan tillämpas av alla företag som ska, eller frivilligt väljer att, upprätta årsredovisning. *Större företag* som inte tillämpar IFRS-reglerna måste tillämpa K3-regelverket.

K3-regelverket är huvudregelverk för noterade företag som ska upprätta årsredovisning. Regelverket uppdaterades senast 2024.

En bostadsrättsförening som tillämpar K3 ska för räkenskapsår som inleds närmast efter 31 december 2022 förutom K3 också tillämpa BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning.

K4

K4-reglerna är i princip IASBs regelverk. Dessa regler måste tillämpas av företag som är noterade på någon marknadsplats för handel med värdepapper samt får tillämpas av alla årsredovisningsföretag. Det är IASB och inte BFN som tar fram normeringen. Normeringen ska tillämpas i koncernredovisningen och styr även utformningen av årsredovisningarna i de enskilda bolagen. Dock behövs kompletterande normgivning för att dessa företag ska kunna tolka och tillämpa vissa svenska bestämmelser i skattelagstiftningen samt årsredovisningslagen. BFN hänvisar till den kompletterande normering som tas fram av Rådet för finansiell rapportering.

Årsbokslut

Regelverket BFNAR 2017:3 Årsbokslut ska tillämpas av alla företag som upprättar årsbokslut. Regelverket uppdaterades senast 2024.

Reglerna bygger på reglerna i K2, men är anpassade då reglerna i bokföringslagen avseende upprättande av årsbokslut skiljer sig åt i vissa avseenden mot vad som gäller för upprättande av årsredovisning enligt årsredovisningslagen. Det är främst reglerna om noter och jämförelsetal som skiljer sig åt, samt det faktum att ett årsbokslut inte ska innehålla förvaltningsberättelse, kassaflödesanalys eller koncernredovisning.

Det finns som sagt bara ett regelverk och det bygger på reglerna i K2. I grunden är också de begränsningar av lagen som finns i K2 intagna i regelverket för årsbokslut. BFN måste givetvis tillåta alla möjligheter som lagen ger. För de företag som tillämpar detta regelverk är detta löst genom att det finns en ventilregel som något förenklat kan sägas tillåta företagen att använda sig av tillämplbara regler i K3-regelverket då årsbokslutet upprättas. Om företagen väljer att upprätta årsbokslut med stöd av denna ventilregel tappar de möjligheten att använda alla de förenklingsregler som finns.

Jämförelse mellan BFNAR 2012:1, "K3" och BFNAR 2016:10, "K2"

Generella skillnader mellan K3 och K2

K3	K2
Principbaserat	Regelbaserat
Användarperspektiv	Upprättarperspektiv
ÅRL tillämpningsbar fullt ut	Vissa begränsningar av ÅRL
Teoretiskt korrekt redovisning	Förenklingsregler finns
Kräver bedömningar och skattningar	Skrivna regler för t.ex. väsentlighet

K3 är *principbaserat* medan K2 är *regelbaserat*. K3 innehåller ett kapitel där begrepp som Tillgång, Skuld, m.m. definieras. När en tolkningsfråga avseende redovisning ska avgöras och det allmänna rådet inte ger tydlig vägledning måste frågan besvaras utifrån de principer och definitioner som finns i kapitel 2. Det ger ofta upphov till mer tolkningsfrågor och resonemang än i K2.

I K2 finns inte någon motsvarighet till kapitel 2 i K3. De allmänna rådspunkter som är skrivna är istället skrivna mer lika regler. Om någon regel inte finns för en specifik situation ska vägledning i första hand sökas i regler i K2 som behandlar liknande frågor. Om inget svar finns där blir upprättaren hänvisad till ÅRL:s grundläggande principer.

K3 är skrivet ur ett *användarperspektiv* medan K2 är skrivet ur ett *upprättarperspektiv*. Då en årsredovisning upprättas enligt K3 måste upprättaren hela tiden tänka på användaren. Den årsredovisning som levereras ska innehålla relevant och tillförlitlig information för en användare som kan tänkas fatta ekonomiska beslut baserat på årsredovisningen. K2 innehåller en del möjligheter till förenklingsregler som gör att bokslutet inte alltid ger ett bra beslutsunderlag. Det blir däremot enklare för upprättaren att skapa årsredovisningen. Det kan vara så att en användare måste ställa kompletterande frågor för att få en mer komplett bild av företaget att fatta ekonomiska beslut på.

I K3 finns inga begränsningar av reglerna i ÅRL, utan ÅRL är *tillämpningsbar fullt ut*. I K2 finns vissa begränsningar av ÅRL. T.ex. får ingen värdering till verkligt värde göras i en årsredovisning som upprättas enligt K2. Regelverket ska inte innehålla för svåra regler och användande av regelverket ska leda till en försiktigt värderad årsredovisning. Tillämpas K3 finns däremot tillgång till alla möjligheter i årsredovisningslagen.

K3 bygger på *teoretiskt korrekt redovisning* medan K2 innehåller en del valfria *förenklingsregler* som till viss del kan sägas strida mot grundläggande redovisningsprinciper. K3 ger i

princip bara utrymme för teoretiskt korrekt redovisning. Schablonmässiga antaganden avseende nyttjandeperiod är t.ex. inte möjligt. Inte heller är det möjligt underlåta att periodisera återkommande utgifter (se mer nedan). I K2 tillåts dessa (och vissa andra) förenklingar trots att de till viss del strider mot grundläggande redovisningsprinciper. Tanken är att underlätta för upprättaren utan att årsredovisningen ska innehålla några väsentliga fel.

K3 kräver att *bedömningar och skattningar* görs avseende t.ex. vad som är väsentligt i varje enskilt fall. I K2 har istället väsentlighet och andra värdeladdade ord ersatts av faktiska beloppsgränser. Det underlättar för upprättaren, men ger självklart en schabloniserad bild av varje företag. Då K2 tillämpas måste företaget däremot ta hänsyn till att det finns en väsentlighetsprincip införd i lagstiftningen. Denna kan medföra att vissa förenklingar inte kan tillämpas fullt ut.

Två exempel på att företagen vid tillämpning av K2 inte behöver fundera över olika gränser är möjligheten att schablonisera nyttjandeperioden samt de särskilda periodiseringsreglerna (se mer nedan under specifika skillnader).

BFN

Specifika skillnader mellan K3 och K2

Det är knappast görligt att presentera en fullständig skillnadlista mellan K3 och K2. I en del fall är det överhuvudtaget svårt att avgöra om det är en verklig skillnad eller bara handlar om olika sätt att uttrycka sig. Vi har valt ut några specifika skillnader som är uppenbara mellan systemen och som kan ha betydelse för valet mellan K3 och K2.

K3	K2
Tillåtet att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar	Förbud mot att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar
Möjligt med funktionsindeldad resultaträkning	Endast tillåtet med kostnadsslagindeldad resultaträkning
Krav på komponentavskrivning under vissa förutsättningar	Förbud mot komponentavskrivningar
Korrekta avskrivningar ska göras	Alternativa förenklade avskrivningsregler finns
Krav på redovisning av uppskjuten skatt	Förbud mot att redovisa uppskjuten skatt
Inga förenklingsregler avseende kostnadsredovisningen	Förenklingsregler finns avseende kostnadsredovisning
Tillåtet (i vissa fall krav) att ta med indirekta tillverkningsomkostnader i ett varulager	Valfritt att ta med indirekta tillverkningsomkostnader i ett varulager

I K3 är det möjligt att nyttja ÅRL fullt ut. Det gör att det är möjligt att ta med *egenupparbetade immateriella tillgångar*. Det är också tillåtet att kostnadsföra även om kriterierna för att aktivera är uppfyllda. I K2 är det förbud mot aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar trots att ÅRL tillåter det. Förbudet baseras på att K2 ska vara ett regelverk som leder till försiktiga årsredovisningar som inte är övervärderade. Det kan leda till att företag väljer K3 för att slippa hamna i en situation där de till synes blir tvungna att upprätta kontrollbalansräkning. Observera däremot att företagets verkliga värde inte blir högre baserat på vilka redovisningsregler som tillämpas.

I K3 är lagens båda möjliga *uppställningsformer för resultaträkningen* tillåtna. I K2 är det bara kostnadsslagindeldad resultaträkning som är tillåten. Skälet synes vara att begränsa antalet regler som ska finnas i regelverket. Vissa företag menar att det enda intressanta sättet att

följa företaget är via en funktionsindeldad resultaträkning. Om den uppföljningsmöjligheten ska presenteras i en extern redovisning blir företaget hänvisat till K3.

K3 innehåller ett krav på *komponentavskrivning* under vissa förutsättningar. Regeln i K3 är formulerad som följer:

”Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa.”

Respektive komponent ska sedan skrivas av för sig. Vid tillkommande utgifter tillämpas en komponentansats och den tidigare rådande prestandahöjandemetoden är inte möjlig att tillämpa.

K3 är som sagt ett principbaserat system varför det måste avgöras från fall till fall om en anläggningstillgång träffas av regeln eller inte. Det är däremot ingen frivillig regel utan bedömningen måste göras utifrån användarperspektivet. T.ex. exemplifieras fastigheter som något som måste delas upp på komponenter. Då inte bara på mark och byggnad utan även byggnaden i sig måste delas upp på olika komponenter. Regeln är inte skriven enbart för fastigheter utan även andra materiella anläggningstillgångar kan komma att skrivas av enligt komponentansatsen, t.ex. större skogsmaskiner.

I K2 är i princip varje anläggningstillgång en egen avskrivningsenhet. Avseende fastigheter sker en något mer specificerad indelning, men det rör sig inte om en komponentansats utan reglerna bygger på en prestandahöjandemetod, dvs. utgifter som leder till en förbättring av fastigheten i jämförelse med dess skick då den var ny aktiveras.

I K3 ska alltid *korrekt nyttjandeperiod* bedömas. I K2 får som alternativ schablonmässiga nyttjandeperioder användas. Det är olika beroende på vilken typ av tillgång det rör sig om. Principen kan sägas vara att efterlikna de skattemässiga reglerna så långt som möjligt. För byggnader står det t.ex. uttryckligen att de skattemässiga avskrivningsreglerna kan användas. För inventarier kan nyttjandeperioden alltid sättas till 5 år. Det kompletteras också med en valfrihet att använda restvärde (tvingande i K3) och vissa andra förenklingsregler vilket gör att den skattemässiga så kallade 20-regeln kan användas direkt i redovisningen utan att redovisa Obeskattade reserver och Bokslutsdispositioner.

Uppskjuten skatt ska redovisas av företag som tillämpar K3 medan det är förbjudet för företag som tillämpar K2. Med tanke på att reglerna i K3 bygger på teoretiskt korrekt redovisning kommer det att leda till ett antal poster där även mindre företag kan tvingas redovisa uppskjuten skatt. Företag med fastigheter ska i K3 redovisa avskrivningar enligt komponentansatsen (se ovan). Detta gäller däremot endast redovisningsmässigt. Det betyder att det kommer att bli skillnader mellan de redovisade och de skattemässiga värdena avseende en byggnad och uppskjuten skatt ska redovisas.

I K2 har det införts en del *förenklingsregler avseende kostnadsredovisningen*. Bland annat finns tydliga tabeller som anger hur olika företeelser ska periodiseras. Det finns också en förenklingsregel som anger att återkommande utgifter inte behöver periodiseras om de inte kan antas variera mer än 20 % mellan åren. I K3 finns inte motsvarande möjlighet. Även om det inte uttrycks i en given regel i K3 ger lagens väsentlighetsregel ett visst utrymme för förenklad redovisning. Skillnaden är att då K3 tillämpas måste graden av förenklad redovisning avgöras från fall till fall.

I K3 är det alltid tillåtet att ta med *indirekta tillverkningsomkostnader* i värdet på ett varulager som är egentillverkat. Är de indirekta tillverkningsomkostnaderna väsentliga är det tvingande att ta med dem. I K2 är det tillåtet, men aldrig krav, att ta med dem i varulagervärdet. Det kan leda till ett lägre värde på lagret, då även skattemässigt. Å andra sidan kan företag med väsentliga indirekta kostnader riskera att få sämre betyg hos kreditbedömare om de redovisar ett onödigt lågt lagervärde.

Övergångsregler och byte mellan K-regelverk

Första gången ett företag väljer att tillämpa K2-reglerna kan det innebära övergångsproblem, bland annat vad gäller poster som finns i balansräkningen i föregående årsredovisning men som inte tilläts enligt K2-reglerna. Huvudregeln för denna typ av poster är att de ska korrigeras i den ingående balansen genom att de justeras mot eget kapital. Från detta finns ett antal undantag, bland annat behöver företag som enligt tidigare regler skrivit upp fastighet till marknadsvärde inte göra någon justering trots att K2-reglerna bara tillåter uppskrivning till taxeringsvärdet.

Första gången ett företag väljer att tillämpa K3 gäller också särskilda övergångsregler. I princip gäller retroaktiv omräkning, men från detta finns ett antal tvingande undantag och ett antal frivilliga undantag. Det är viktigt att läsa de särskilda övergångsreglerna första gången en årsredovisning ska upprättas enligt K3.

BFN har i det allmänna rådet BFNAR 2012:4 Byte mellan K-regelverk angett under vilka förutsättningar som det är förenligt med god redovisningssed att byta mellan K-regelverken. Reglerna om detta finner du i boken under denna flik.

BFN

Vilka regler ska tillämpas?

Företag som upprättar årsredovisning

Större företag ska upprätta årsredovisning enligt K3, om företaget inte väljer att använda K4 (IASB:s regler i kombination med kompletterande regler från Rådet för finansiell rapportering).

Publika aktiebolag samt mindre företag som är moderföretag i en större koncern eller i en mindre koncern som frivilligt upprättar koncernredovisning ska tillämpa K3, om de inte väljer att tillämpa K4.

Mindre enskilda firmor som väljer att upprätta årsredovisning ska tillämpa K3. Övriga mindre företag kan i stället för K3 välja att tillämpa K2. Detta oavsett om de är tvingade att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen eller inte.

En bostadsrättsförening ska utöver det valda K2 eller K3-regelverket också tillämpa BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning.

Företag som upprättar årsbokslut

Företag som upprättar ett årsbokslut ska tillämpa BFNAR 2017:3 Årsbokslut. Enskilda näringsidkare respektive ideella föreningar och registrerade trossamfund som enligt bokföringslagen får upprätta ett förenklat årsbokslut kan istället välja att tillämpa BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut respektive BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut.

BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning

Vägledning

2023-12-12

Innehåll

Inledning 309

Förkortningslista 309

Lagregler, allmänna råd (BFNAR 2023:1) och kommentarer 310

Tillämpning 310

Förvaltningsberättelsen 310

Kassaflödesanalys 318

Noter 319

Särskilda regler för bostadsrättsföreningar som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) 319

Särskilda regler för bostadsrättsföreningar som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3) 320

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser 321

Exempel 321

Exempel 1 Kassaflödesanalys indirekt metod 321

Exempel 2 Kassaflödesanalys direkt metod 325

Inledning

En bostadsrättsförening ska upprätta årsredovisningen enligt årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL) och Bokföringsnämndens (BFN) normgivning. Huvudregelverket för företag som ska upprätta årsredovisning är Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3). En bostadsrättsförening som är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § ÅRL kan välja att upprätta årsredovisningen enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2).

I ÅRL finns bestämmelser om informationsinnehållet i bostadsrättsföreningars årsredovisning. Bestämmelserna gäller sedan årsskiftet 2022/2023 och ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2022. Lagändringarna förutsätter i vissa delar kompletterande normgivning från BFN.

I denna vägledning har BFN samlat de kompletterande reglerna för bostadsrättsföreningars årsredovisningar. Vägledningen innehåller lagtext, allmänna råd, kommentarer och exempel. Reglerna omfattar krav på ytterligare upplysningar och nyckeltal i förvaltningsberättelsen, kompletterande regler för kassaflödesanalys samt ytterligare krav på notupplysningar. Enligt ÅRL är det obligatoriskt för bostadsrättsföreningar att upprätta kassaflödesanalys. Vägledningen innehåller exempel till hjälp när kassaflödesanalysen upprättas.

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

BFN

BRL	Bostadsrättslagen (1991:614)
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Lagregler, allmänna råd (BFNAR 2023:1) och kommentarer

Tillämpning

Allmänt råd

1. Detta allmänna råd innehåller kompletterande regler till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3) och ska tillämpas när en bostadsrättsförening upprättar årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554).
Särskilda regler finns för
 - a) bostadsrättsföreningar som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) i punkterna 15–19, och
 - b) bostadsrättsföreningar som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3) i punkt 20.

Kommentar

I det allmänna rådet finns kompletterande regler som bostadsrättsföreningar ska tillämpa när de upprättar årsredovisning. De kompletterande reglerna gäller framför allt upplysningar som ska ingå i förvaltningsberättelsen.

Förvaltningsberättelsen

Allmänt om verksamheten

Lagtext

6 kap. 1 § andra stycket 1 ÅRL

— — —

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

— — — Lag (2016:947)

Allmänt råd

2. I en bostadsrättsförening avses med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554)
 - a) om föreningen är eller inte är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229),
 - b) om föreningen innehar marken med tomträtt eller med äganderätt,
 - c) om föreningens fastighet eller tomträtt har del i en samfällighet, och
 - d) om föreningen har eller inte har en aktuell underhållsplan.

Om föreningen innehar marken med tomträtt ska upplysning lämnas om den tidpunkt till vilken fastighetsägaren tidigare kan säga upp tomt-

rätten till upphörande. Upplysningen ska även innehålla uppgift om när avgäldsperioden går ut och avgälden ska omförhandlas.

Om föreningens fastighet eller tomträtt har del i en samfällighet ska upplysningen även innehålla uppgift om vad samfälligheten förvaltar.

Enligt punktens första stycke a ska föreningen upplysa om den är eller inte är ett privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen. Enligt definitionen i inkomstskattelagen är en bostadsrättsförening ett privatbostadsföretag om föreningens verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen.

En bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen benämns ofta äkta bostadsrättsförening. En förening som inte är ett privatbostadsföretag benämns ofta oäkta bostadsrättsförening.

Enligt de K-regelverk som tillämpas när årsredovisningen upprättas ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas upplysning om speciella omständigheter som i särskild grad berör föreningen. För föreningar som ligger i gränsområdet att räknas som privatbostadsföretag kan bl.a. fördelningen mellan olika upplätselseformer vara en sådan uppgift som ska anges.

Med aktuell underhållsplan i punktens första stycke d avses en underhållsplan som är uppdaterad utifrån de förhållanden som är kända för styrelsen. Punkten innebär att föreningen ska upplysa om den har eller inte har en aktuell underhållsplan. I detta ligger att föreningen måste ta ställning till om innehållet i planen är aktuellt. Med underhållsplan avses en handling i vilken de viktigaste kommande åtgärderna för underhåll och återinvesteringar anges, med uppgift om när de beräknas vidtas och vad kostnaden kan uppskattas till. Det är den enskilda byggnadens egenskaper som styr innehållet i underhållsplanen. Exempel på underhåll och återinvesteringar är stambyte, takomläggning, fönsterbyte, fasadrenovering, hissutbyte, dränering samt utbyte eller renovering av värmesystem.

Enligt BRL ska en ekonomisk plan upprättas av föreningens styrelse och registreras av Bolagsverket innan en bostadsrättsförening upplåter lägenheter med bostadsrätt. Från och med den 1 januari 2024 ska det i den ekonomiska planen ingå en teknisk underhållsplan som visar fastighetens underhålls- och återinvesteringsbehov under de kommande 50 åren. Har föreningen en teknisk underhållsplan enligt bestämmelserna i BRL kan föreningen ange det i upplysningen.

I en årsredovisning upprättad enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) lämnas upplysningarna i punkt 2 under rubriken Allmänt om verksamheten i förvaltningsberättelsen.

Flerårsöversikt

Förvaltningsberättelsen ska enligt 6 kap. 1 § första stycket ÅRL innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Därutöver ska bostadsrättsföreningar lämna ytterligare upplysningar enligt 6 kap. 3 a § ÅRL och punkt 3 i det allmänna rådet.

I en årsredovisning upprättad enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) lämnas nyckeltalen under rubriken Flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen.

Kommentar

BFN

Kommentar

*Lagtext***6 kap. 3 a § första stycket ÅRL**

En bostadsrättsförening ska i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om sådana nyckeltal som kan underlätta förståelsen av föreningens verksamhet, ställning och resultat, däribland

1. årsavgift per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt,
2. skuldsättning per kvadratmeter,
3. sparande per kvadratmeter,
4. räntekänslighet, och
5. energikostnad per kvadratmeter.

– – – Lag (2022:1028)

*Kommentar**Begreppet kvadratmeter upplåten med bostadsrätt*

Nyckeltalet i 6 kap. 3 a § första stycket 1 ÅRL ska beräknas per kvadratmeter upplåten *med bostadsrätt*. När det uttrycks på detta sätt omfattas alla ytor som upplåts med bostadsrätt. I yta upplåten med bostadsrätt ingår alltså även yta för annat än bostadsändamål, t.ex. för kontor, butik eller garage om upplåtelsen görs med bostadsrätt. Yta för bostäder eller lokaler m.m. som upplåts med hyresrätt ingår inte.

Är föreningens fastighet taxerad som hyreshusenhet enligt FTL framgår uppgift om antal kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt av taxeringsbeslutet. Beräkningen av nyckeltalet kan i så fall normalt utgå från uppgifterna i taxeringsbeslutet.

Om föreningen upplåter bostadsrätter i byggnader som är taxerade som småhus enligt FTL (radhus, kedjehus, parhus eller friliggande småhus) framgår i stället antalet kvadratmeter avseende till exempel boyta, biyta, garage och eventuella lokaler av beslutet om fastighetstaxering. Det framgår inte om ytan är upplåten med bostadsrätt eller hyresrätt. Föreningen behöver därför själv sammanställa uppgiften om kvadratmeter upplåten med bostadsrätt med utgångspunkt i de faktiska förhållandena som gäller för föreningens byggnader.

Begreppet kvadratmeter

Nyckeltalen i 6 kap. 3 a § första stycke 2, 3 och 5 ÅRL ska beräknas per kvadratmeter. När det uttrycks på detta sätt inkluderas det sammanlagda antalet kvadratmeter som upplåts med bostadsrätt och antalet kvadratmeter som upplåts med hyresrätt.

Det är samtliga ytor som föreningen tar ut avgift eller hyra för som ska ingå vid beräkningen av dessa nyckeltal. Det är endast ytor i föreningens byggnader som ska ingå. Mark eller annan yta som inte ingår i byggnaderna ska inte ingå. Det kan vara bostäder eller kontorslokaler som upplåts med bostadsrätt eller hyresrätt, men även andra lokalytor som föreningen upplåter med bostadsrätt eller mot hyra. Exempel på sådana ytor är förrådsutrymmen och garageplatser.

Om föreningens fastighet är taxerad som hyreshusenhet kan föreningen normalt utgå från uppgifterna om boarea upplåten med bostadsrätt respektive hyresrätt samt uppgifterna om lokalarea upplåten med bostadsrätt respektive hyresrätt i taxeringsbeslutet.

Om föreningen upplåter bostadsrätter i byggnader som är taxerade som småhus enligt FTL (radhus, kedjehus, parhus eller friliggande småhus)

framgår antalet kvadratmeter avseende till exempel boyta, biyta, garage och eventuella lokaler av taxeringsbeslutet.

Framgår inte uppgifterna i taxeringsbeslutet eller om uppgifterna inte stämmer med faktiska förhållanden behöver föreningen själv sammanställa uppgifterna om det sammanlagda antalet kvadratmeter med utgångspunkt i de faktiska förhållanden som gäller för föreningens byggnader.

3. En bostadsrättsförening ska, utöver de nyckeltal som ska lämnas enligt 6 kap. 3 a § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), även lämna upplysning i förvaltningsberättelsen om nyckeltalen
 - a) skuldsättning per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt, och
 - b) årsavgifternas andel i procent av totala rörelseintäkter.*Allmänt råd*
4. Om ett nyckeltal enligt 6 kap. 3 a § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) eller ett nyckeltal enligt punkt 3 inte är representativt för de enskilda bostadsrätterna ska detta anges. *Allmänt råd*

BFN

Nyckeltalen är ett medeltal av förhållandena i föreningen. Upplysning enligt punkt 4 kan till exempel bli aktuellt när insatser och årsavgifter är olika för motsvarande bostadsrätter. Att årsavgifterna är olika kan t.ex. bero på att medlemmarna gick in med olika insatser från början eller att vissa lägenheter har balkong eller ligger på markplan med störande trafik. *Kommentar*

5. De nyckeltal som bostadsrättsföreningen ska lämna enligt 6 kap. 3 a § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) eller enligt punkt 3 ska lämnas för räkenskapsåret och de tre föregående åren. *Allmänt råd*

I punkterna 7–11 anges hur de olika nyckeltalen ska beräknas. *Kommentar*

Nyckeltalen kan presenteras i tabellform. Om definitioner eller förklaringar till nyckeltalen lämnas kan de presenteras i anslutning till nyckeltalen.

Årsavgift

6. Med årsavgift avses årsavgift enligt bostadsrättslagen (1991:614). *Allmänt råd*

Vad som avses med årsavgift har betydelse vid beräkningen av vissa av de nyckeltal som en bostadsrättsförening ska lämna upplysning om. Årsavgift tas ut för ytor som upplåts med *bostadsrätt* oavsett om det är ytor för bostäder, affärslokaler, kontor eller garage m.m. Enligt BRL ska grunderna för beräkning av årsavgiften anges i föreningens stadgar. *Kommentar*

Även avgift som föreningen tar ut och som är baserad på individuella mätningar av förbrukning ingår i årsavgiften. Det kan till exempel vara avgift som avser kostnader för värme, el och vatten.

Avgifter för tjänster som en medlem kan välja som tillval ingår inte i årsavgiften. Exempel på sådana tillval är abonnemang för tv, bredband och telefoni. Det är dock vanligt att avgifter för sådana tjänster är obligatoriska och ingår i bostadsrättsupplåtelsen utan möjlighet att välja. I sådana fall ingår ersättningen i årsavgiften.

*Årsavgift per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt**Kommentar*

Nyckeltalet årsavgift per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt enligt 6 kap. 3 a § första stycket 1 ÅRL beräknas genom att årsavgifterna divideras med summan av antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt i föreningen. Vad som ingår i kvadratmeter upplåten med bostadsrätt framgår av kommentaren under rubriken Begreppet kvadratmeter upplåten med bostadsrätt, se ovan.

Årsavgift per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt beräknas enligt följande.

Årsavgifter / antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt.

Exempel

Bostadsrättsföreningen upplåter bostäder och lokaler med bostadsrätt. Föreningens fastighet är taxerad som hyreshusenhet enligt FTL. Årsavgift tas ut för bostadsrätterna med 7 500 000 kronor. Dessutom tillkommer avgift efter förbrukning för varmvatten med 250 000 kronor samt ej obligatoriska avgifter för internetanslutning med 40 000 kr. Föreningen hyr även ut parkeringsplatser till föreningens medlemmar. Dessa intäkter uppgår till 1 250 000 kronor.

I föreningens byggnader uppgår boarea och lokalaria upplåten med bostadsrätt till 12 500 kvadratmeter. Parkeringsplatserna i föreningens garage är inte upplåtna med bostadsrätt.

Av de ovan angivna avgifterna ingår avgift för varmvatten i definitionen av årsavgift. Avgifter för internetanslutning och parkeringsplatser i föreningens garage ingår inte. Årsavgiften är därmed 7 750 000 kronor (7 500 000 + 250 000). Årsavgift per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt blir i exemplet 620 kronor per kvadratmeter (7 750 000 kronor / 12 500 kvadratmeter).

Årsavgifter	7 750 000 kronor	= 620 kr/kvm
Antal kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt	12 500 kvadratmeter	

*Skuldsättning per kvadratmeter och skuldsättning per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt**Allmänt råd*

7. Nyckeltalet skuldsättning per kvadratmeter enligt 6 kap. 3 a § första stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas genom att de räntebärande skulderna på balansdagen divideras med summan av antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt och antalet kvadratmeter upplåtna med hyresrätt.

Skuldsättning per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt enligt punkt 3 a ska beräknas genom att de räntebärande skulderna på balansdagen divideras med antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt.

Kommentar

Med skuldsättning avses räntebärande skulder.

Nyckeltalet skuldsättning per kvadratmeter enligt första stycket i punkten ska beräknas för samtliga ytor som föreningen tar ut avgift eller hyra för. Vad som ingår i begreppet kvadratmeter framgår av kommentaren under rubriken Begreppet kvadratmeter, se ovan.

Skuldsättning per kvadratmeter beräknas enligt följande.

Räntebärande skulder på balansdagen / summan av antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt och antalet kvadratmeter upplåtna med hyresrätt.

Nyckeltalet skuldsättning per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt enligt punktens andra stycke beräknas genom att räntebärande skulder på balansdagen divideras med summan av antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt. Vad som ingår i kvadratmeter upplåten med bostadsrätt framgår av kommentaren under rubriken Begreppet kvadratmeter upplåten med bostadsrätt, se ovan.

Skuldsättning per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt beräknas enligt följande.

Räntebärande skulder på balansdagen / antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt.

Exempel – Skuldsättning per kvadratmeter

Föreningens lån uppgår till 100 miljoner kronor på balansdagen.

Föreningens fastighet taxeras som hyreshusenhet enligt FTL. Boarea upplåten med bostadsrätt uppgår till 12 500 kvadratmeter. I föreningens byggnader finns även garage och kontor som hyrs ut. Lokalarean för kontor uppgår till 300 kvadratmeter och lokalarean för garage uppgår till 2 000 kvadratmeter.

Sammanlagt uppgår föreningens boarea och lokalarea till 14 800 kvadratmeter (12 500 + 300 + 2 000).

I föreningen uppgår skuldsättning per kvadratmeter till 6 757 kr/kvm (100 000 000 kronor / 14 800 kvadratmeter).

Föreningens lån	$\frac{100\,000\,000 \text{ kronor}}{14\,800 \text{ kvadratmeter}} = 6\,757 \text{ kr/kvm}$
Antal kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt eller hyresrätt	

Exempel – Skuldsättning per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt

Förutsättningarna är desamma som ovan. Föreningens boarea upplåten med bostadsrätt uppgår till 12 500 kvadratmeter.

Skuldsättning per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt uppgår till 8 000 kr/kvm (100 000 000 / 12 500 kvadratmeter).

Föreningens lån	$\frac{100\,000\,000 \text{ kronor}}{12\,500 \text{ kvadratmeter}} = 8\,000 \text{ kr/kvm}$
Antal kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt	

Sparande per kvadratmeter

- Nyckeltalet sparande per kvadratmeter enligt 6 kap. 3 a § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas genom att justerat resultat divideras med summan av antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt och antalet kvadratmeter upplåtna med hyresrätt.

Allmänt råd

Med justerat resultat enligt första stycket avses årets resultat ökat med 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.

Justerat resultat beräknas enligt följande.

Kommentar

Årets resultat + årets avskrivningar + årets utrangeringar + kostnadsfört planerat underhåll + väsentliga kostnader som inte är en del av den normala

verksamheten – väsentliga intäkter som inte är en del av den normala verksamheten.

Med kostnadsfört planerat underhåll avses till exempel underhåll som utförts i enlighet med föreningens underhållsplan eller liknande och som redovisas i resultaträkningen. 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.

Även intäkter och kostnader som är väsentliga och som inte är en del av den normala verksamheten ska återläggas. Exempel på intäkter som kan behöva återläggas är erhållna försäkringsersättningar, skadestånd, låneeftergifter eller vinster vid försäljning av bostadsrätter. Exempel på kostnader som kan behöva återläggas är nedskrivningar, skadestånd och utgifter för juridiska arvoden för t.ex. entreprenadvister.

Sparande per kvadratmeter ska beräknas för samtliga ytor som föreningen tar ut avgift eller hyra för. Vad som ingår i begreppet kvadratmeter framgår av kommentaren under rubriken Begreppet kvadratmeter, se ovan.

Exempel

Av föreningens resultaträkning framgår att årets resultat uppgår till 700 000 kronor och årets avskrivningar till 5 miljoner kronor. Föreningen har kostnadsfört planerat underhåll om 1 350 000 kronor.

Föreningen har inte gjort några utrangeringar under året och har inte heller haft några väsentliga intäkter eller kostnader som kan anses onormala.

Boarea upplåten med bostadsrätt uppgår till 11 200 kvadratmeter. I föreningens byggnader finns även garage och kontor som hyrs ut. Lokalarean för kontor uppgår till 300 kvadratmeter och lokalarean för garage uppgår till 1 000 kvadratmeter.

Sammanlagt uppgår föreningens boarea och lokalarea till 12 500 kvadratmeter ($11\,200 + 300 + 1\,000$).

Justerat resultat uppgår till 7 050 000 kronor ($700\,000 + 5\,000\,000 + 1\,350\,000$).

Sparande per kvadratmeter uppgår till 564 kronor ($7\,050\,000 \text{ kronor} / 12\,500 \text{ kvadratmeter}$).

Justerat resultat	$\frac{7\,050\,000 \text{ kronor}}{12\,500 \text{ kvadratmeter}} = 564 \text{ kr/kvm}$
Antal kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt eller hyresrätt	

Räntekänslighet

Allmänt råd

9. Nyckeltalet räntekänslighet enligt 6 kap. 3 a § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas genom att föreningens räntebärande skulder på balansdagen divideras med föreningens intäkter från årsavgifter enligt punkt 6 under räkenskapsåret.

Kommentar

Nyckeltalet räntekänslighet visar hur många procent avgifterna kan behöva höjas vid ökade räntekostnader. Genom att dividera föreningens räntebärande skulder på balansdagen med föreningens intäkter från årsavgifter får

föreningen ett nyckeltal som visar hur många procent som årsavgifterna kan behöva höjas om räntan stiger med en procentenhet.

Exempel på vad som kan ingå i föreningens årsavgifter tas upp i kommentaren till punkt 6.

Exempel

Föreningens räntebärande skulder uppgår till 100 miljoner kronor.

Årsavgift tas ut för bostadsrätterna med 7 500 000 kronor. Dessutom tillkommer årsavgift efter förbrukning för varmvatten med 250 000 kronor samt ej obligatoriska avgifter för internetanslutning med 40 000 kr. Föreningen hyr ut parkeringsplatser till föreningens medlemmar. Dessa intäkter uppgår till 1 250 000 kronor. Föreningen hyr även ut lokaler. Intäkterna från lokalhyra uppgår till 750 000 kr.

Av de ovan angivna avgifterna ingår avgift för varmvatten i definitionen av årsavgift. Avgifter för internetanslutning, parkeringsplatser och upplåtelse av lokaler ingår inte. Årsavgiften är därmed 7 750 000 kronor (7 500 000 + 250 000).

Räntekänsligheten bestäms genom att dividera föreningens räntebärande skulder med föreningens årsavgifter om 7 750 000 kronor. Räntekänsligheten är 13 (12,90) procent. Det betyder att årsavgifterna kan behöva höjas med 13 procent om räntan stiger med en procentenhet.

Räntebärande skulder	100 000 000	= 12,9
Årsavgifter	7 750 000	

Energikostnad per kvadratmeter

10. Nyckeltalet energikostnad per kvadratmeter enligt 6 kap. 3 a § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas genom att bostadsrättsföreningens kostnader för värme, el och vatten divideras med summan av antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt och antalet kvadratmeter upplåtna med hyresrätt.

Allmänt råd

Om kostnader för värme, el eller vatten inte ingår i årsavgiften ska upplysning lämnas om detta.

Nyckeltalet energikostnader per kvadratmeter ska inkludera samtliga i punkten uppräknade kostnader. Även kostnader som vidaredebiteras ska ingå.

Kommentar

Nyckeltalet ska beräknas för samtliga ytor som föreningen tar ut avgift eller hyra för. Vad som ingår i begreppet kvadratmeter framgår av kommentaren under rubriken Begreppet kvadratmeter, se ovan.

Årsavgifternas andel i procent av totala rörelseintäkter

11. Nyckeltalet årsavgifternas andel i procent av de totala rörelseintäkterna enligt punkt 3 b ska beräknas genom att årsavgifterna enligt punkt 6 divideras med bostadsrättsföreningens totala rörelseintäkter.

Allmänt råd

Nyckeltalet årsavgifternas andel i procent av de totala rörelseintäkterna visar hur stor del av föreningens totala rörelseintäkter som består av årsavgifter för ytor upplåtna med bostadsrätt.

Kommentar

Exempel på vad som kan ingå i föreningens årsavgifter tas upp i kommentaren till punkt 6. Med totala rörelseintäkter avses Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. eller motsvarande i föreningens resultaträkning.

Upplysning vid förlust

Lagtext

6 kap. 3 a § andra stycket ÅRL

— — —

Om verksamhetens resultat innebär en förlust ska bostadsrättsföreningen också lämna en upplysning om vad förlusten innebär för föreningens möjlighet att finansiera sina framtida ekonomiska åtaganden. Lag (2022:1028)

Allmänt råd

12. I upplysningen enligt 6 kap. 3 a § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska föreningen ange på vilket sätt föreningens framtida ekonomiska åtaganden ska finansieras.

Kommentar

Med framtida ekonomiska åtaganden avses t.ex. räntor och amorteringar på föreningens lån, tomträttsavgälder samt återinvesteringar och underhåll av föreningens byggnader.

Upplysningsskyldigheten omfattar sådana framtida ekonomiska åtaganden som rimligen kan förutses, t.ex. att räntorna höjs när bindningstiden går ut och att tomträttsavgälderna höjs nästa avgäldsperiod.

Framtida återinvesteringar och underhåll kan t.ex. framgå av föreningens underhållsplan eller den tekniska underhållsplanen enligt BRL.

I upplysningen ska föreningen ange vad förlusten innebär för finansieringen av framtida ekonomiska åtaganden. De framtida ekonomiska åtagandena kan behöva finansieras genom avgiftshöjningar, genom nya lån, genom ombildning av hyresrätt till bostadsrätt eller genom insatsökningar. Om utgifterna för nya lån innebär att avgifterna kan komma att höjas ska det anges.

Om föreningen något enstaka år har underskott som inte påverkar föreningens möjligheter till långsiktig finansiering av sina åtaganden, räcker normalt en kortfattad information om detta. Stora underskott under flera år medför högre krav på informationen i upplysningen.

Kassaflödesanalys

Lagtext

2 kap. 1 § andra stycket ÅRL

— — —

I årsredovisningen för ett större företag eller en bostadsrättsförening ska det även ingå en kassaflödesanalys. Lag (2022:1028)

Allmänt råd

13. I kassaflödesanalysen får föreningens andel av medel på ett klient-medelskonto hos föreningens ekonomiska förvaltare anses som likvida medel.

Kommentar

I kassaflödesanalysen ska bostadsrättsföreningens in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas, se 6 kap. 5 § ÅRL. Kassaflödesanalysen ger därmed en bild av hur likvida medel har förändrats under året. Kassaflödesanalysen ger bl.a. en möjlighet att analysera om årsavgiften är rätt avvägd.

Regler om kassaflödesanalys finns i det K-regelverk som föreningen tillämpar när årsredovisningen upprättas. Se även under rubriken Särskilda regler för bostadsrättsföreningar som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2).

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

Noter

14. Upplysning ska lämnas om vad som ingår i posten Nettoomsättning i resultaträkningen. Beloppen av olika slag av intäkter ska anges.

Allmänt råd

Upplysning ska även lämnas om vad som ingår i föreningens årsavgifter.

BFN

Upplysningen enligt första stycket ska visa vilka intäkter som redovisas som nettoomsättning. Det kan, utöver årsavgifterna, t.ex. vara olika typer av hyresintäkter.

Kommentar

Enligt andra stycket ska upplysning även lämnas om vad som ingår i föreningens årsavgifter. Det kan t.ex. vara kostnader för värme, el, vatten, abonnemang för tv, bredband och telefoni och upplåtelse av parkeringsplats.

Särskilda regler för bostadsrättsföreningar som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2)

Förvaltningsberättelsen

15. Punkt 5.9 i Bokföringsnämndens allmänna råd (2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) ska inte tillämpas.

Allmänt råd

16. En bostadsrättsförening som ska lämna upplysning enligt 6 kap. 3 a § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprätta förvaltningsberättelsen med tillägg av nedanstående rubrik efter rubriken Flerårsöversikt:

Allmänt råd

Rubrik	Här anges	Se
Upplysning vid förlust	om verksamhetens resultat innebär en förlust, vad förlusten innebär för föreningens möjlighet att finansiera sina framtida ekonomiska åtaganden.	6 kap. 3 a § ÅRL

Kassaflödesanalys

17. Kassaflödesanalysen ska upprättas enligt kapitel 21 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2). Punkt 21.9 ska dock tillämpas endast om föreningen enligt punkterna 18 och 19 tillämpar indirekt metod.

Allmänt råd

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten

18. En bostadsrättsförening ska tillämpa indirekt metod eller direkt metod vid redovisning av kassaflöden som hänförs till den löpande verksamheten.

Allmänt råd

- Allmänt råd* 19. Tillämpas indirekt metod ska nettot av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten beräknas och redovisas enligt punkt 21.9 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2).
- Tillämpas direkt metod ska väsentliga slag av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten redovisas brutto och separat.

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

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

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

*Särskilda regler för bostadsrättsföreningar som tillämpar
Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om
årsredovisning och koncernredovisning (K3)*

Materiella och immateriella anläggningstillgångar

Kommentar Materiella och immateriella anläggningstillgångar som en bostadsrättsförening innehar redovisas enligt kapitel 17 och 18 i det allmänna rådet om årsredovisning och koncernredovisning.

- Allmänt råd* 20. När bostadsrättsföreningens byggnader delas upp på betydande komponenter enligt punkt 17.4 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3), ska de delar av byggnaden som inte omfattas av föreningens underhållsansvar hänföras till byggnadens stomme, om delarna inte redovisas som separata komponenter.

Kommentar Enligt punkt 17.4 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3) ska en materiell anläggningstillgång med betydande komponenter delas upp på dessa om skillnaden i förbrukningen mellan komponenterna förväntas vara väsentlig. 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 normalt 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.

Nyttjandeperioden definieras i punkt 17.16 a som den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag.

Reglerna om komponentavskrivning är i de flesta fall relevanta för byggnader. Vid tillämpning av komponentavskrivning identifieras vilka delar en sammansatt tillgång består av. En byggnad kan identifieras som byggnadsstomme medan exempelvis innerväggar, vatten- och avloppssystem, yttertak m.m. kan identifieras som separata komponenter. Komponenterna skrivs sedan av

med utgångspunkt i bedömd nyttjandeperiod på respektive komponent. En bedömning av lämpliga komponentindelningar för byggnader kan med fördel göras utifrån olika aktiviteter i en underhållsplan och normala bytes- eller åtgärdsintervall för olika sådana åtgärder. Dessa intervall ligger då till grund för en bedömning av nyttjandeperioden för olika komponenter.

I en bostadsrättsförening kan underhållsansvaret för lägenheterna fördelas mellan bostadsrättsföreningen och bostadsrättshavarna. Underhållsansvaret regleras av bestämmelserna i BRL. Förtydliganden och eventuella avvikelser från bestämmelserna i lagen kan finnas i föreningens stadgar. Bostadsrättshavarens underhållsansvar kan till exempel omfatta bostadsrättens fasta inredning och ytskikt. För att veta vilka delar som omfattas behöver föreningens stadgar och övrig information om hur ansvaret fördelas mellan bostadsrättsföreningen och dess medlemmar analyseras.

När bostadsrättsföreningen ska fördela en byggnad på komponenter kan komponenter som omfattas av bostadsrättshavarnas underhållsansvar anses utgöra en eller flera separata komponenter. Komponenter ska skrivas av var och en för sig baserat på en bedömning av nyttjandeperioden. Enligt punkt 20 får de delar av byggnaden som inte omfattas av föreningens underhållsansvar fördelas till stommen. Nyttjandeperioden bestäms i sådana fall efter nyttjandeperioden för stommen.

BFN

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

1. Detta allmänna råd gäller från och med den 12 december 2023 och ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2022.
2. Nyckeltal som ska lämnas för de tre föregående räkenskapsåren enligt punkt 5 i det allmänna rådet behöver inte lämnas för räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som detta allmänna råd tillämpas första gången.

Exempel

Nedan följer två exempel på hur en kassaflödesanalys kan utformas. Exemplet är inte heltäckande. Föreningen i exemplen är en mindre förening som upprättar årsredovisningen med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Föreningen upprättar kostnadsslagsindeldad resultaträkning.

Exempel 1 Kassaflödesanalys indirekt metod

Förutsättningar

Bostadsrättsföreningens likvida medel i kassaflödesanalysen består av:

	År 2	År 1
Kassa och bank enligt balansräkningen	170 766	144 416
Klientmedelskonto hos ekonomisk förvaltare	1 000 000	500 000
Kassa och bank inklusive klientmedelskonto	1 170 766	644 416

Årets ränteintäkter uppgår till 308 kr och årets räntekostnader till 207 300 kr. Skillnaden mellan upplupna räntekostnader år ett och två är 4 945 kr.

BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. ...

Under året har föreningen investerat i en ny klätterställning och nya gungor till föreningens lekpark för 674 946 kr. Förvärvet finansierades med egna medel.

Under året amorterade föreningen 3 310 254 kr.

Under året har ett nytt långfristigt lån på 3 278 728 kr tagits upp.

Bostadsrättsföreningens resultaträkning för år 2 (kostnadsslagsindelad)	År 2
Rörelsens intäkter	
Årsavgifter och hyror (nettoomsättning)	4 011 198
Övriga rörelseintäkter	112 114
	4 123 312
Rörelsens kostnader	
Reparationer	-172 707
Planerat underhåll	-37 380
Fastighetsavgift/fastighetsskatt	-142 910
Driftkostnader	-2 124 120
Övriga externa kostnader	-259 667
Styrelsearvode inkl. arbetsgivaravgifter	-129 717
Avskrivningar	-791 415
	-3 657 916
Rörelseresultat	465 396
Resultat från finansiella poster	
Ränteintäkter	308
Räntekostnader	-207 300
	-206 992
Årets resultat	258 404

Bostadsrättsföreningens balansräkning per den 31 december	År 2	År 1
TILLGÅNGAR		
<i>Anläggningstillgångar</i>		
Materiella anläggningstillgångar		
Byggnader och mark	23 615 203	24 378 033
Inventarier, maskiner och installationer	1 216 161	569 800
	24 831 364	24 947 833
Summa anläggningstillgångar	24 831 364	24 947 833

*Omsättningstillgångar***Kortfristiga fordringar**

Hyses- och avgiftsfordringar	33 793	11 619
Övriga fordringar	1 025 174	552 167
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	146 229	90 485
	1 205 196	654 271

Kassa och bank	170 766	144 416

Summa omsättningstillgångar	1 375 962	798 687

SUMMA TILLGÅNGAR	26 207 326	25 746 520

EGET KAPITAL OCH SKULDER*Eget kapital***Bundet eget kapital**

Insatser	438 992	438 992
Underhållsfond	3 600 647	3 488 027
	4 039 639	3 927 019

Fritt eget kapital

Balanserat resultat	3 695 616	3 715 414
Årets resultat	258 404	92 822
	3 954 020	3 808 236

Summa eget kapital	7 993 659	7 735 255

*Skulder***Långfristiga skulder**

Fastighetslån	15 241 233	14 154 905
	15 241 233	14 154 905

Kortfristiga skulder

Kortfristig del av fastighetslån	2 192 400	3 310 254
Leverantörsskulder	282 198	211 413
Skatteskulder	15 376	14 355
Övriga skulder	32 929	27 908

BFN

BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. ...

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	449 531	292 430
	<u>2 972 434</u>	<u>3 856 360</u>
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER	26 207 326	25 746 520
Not Övriga fordringar	År 2	År 1
Klientmedelskonto	1 000 000	500 000
Övriga fordringar	25 174	52 167
	<u>1 025 174</u>	<u>552 167</u>
Not Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	År 2	År 1
Upplupna räntekostnader	25 604	30 549
Upplupna revisionsarvoden	9 700	9 375
Upplupna driftkostnader	58 611	40 373
Förutbetalda intäkter	355 616	212 133
	<u>449 531</u>	<u>292 430</u>

Tänk så här

Härledning av vissa poster i kassaflödesanalysen:

Erhållen ränta

Finansiell intäkt enligt RR 308

Erlagd ränta

Räntekostnad enligt RR -207 300

Minskning av ränteskulder (i upplupna kostnader) -4 945

-212 245

Avskrivning materiella anläggningstillgångar

Årets avskrivningar -791 415

Förändring rörelsefordringar exklusive klientmedelskonto

Hyses- och avgiftsfordringar 22 174

Övriga fordringar exklusive klientmedelskonto -26 993

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 55 744

50 925

Förändring rörelseskulder

Leverantörsskulder 70 785

Skatteskulder	1 021
Övriga skulder	5 021
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	157 101
Justering för minskning av ränteskulder (i upplupna kostnader)	4 945
Förändring rörelseskulder efter justering för upplupen ränta	238 873

Kassaflödesanalys*Redovisa så här***År 2**

BFN

Den löpande verksamheten

Rörelseresultat	465 396
Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet	
Avskrivningar	791 415
	1 256 811

Erhållen ränta	308
Erlagd ränta	-212 245

Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapital	1 044 874

Kassaflöde från förändringar i rörelsekapital	
Ökning av rörelsefordringar	-50 925
Ökning av rörelseskulder	238 873
Kassaflöde från den löpande verksamheten	1 232 822

Investeringsverksamheten

Förvärv av materiella anläggningstillgångar	-674 946
Kassaflöde från investeringsverksamheten	-674 946

Finansieringsverksamheten

Upptagna lån	3 278 728
Amortering av lån	-3 310 254
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	-31 526

Årets kassaflöde	526 350
Likvida medel vid årets början	644 416
Likvida medel vid årets slut	1 170 766

Exempel 2 Kassaflödesanalys direkt metod

Samma förutsättningar som i exempel 1.

Förutsättningar

Tänk så här

Härledning av vissa poster i kassaflödesanalysen:**Förändring förutbetalda intäkter (inbetalningar från medlemmar och hyresgäster)**

Förutbetalda intäkter år 1	-212 133
Förutbetalda intäkter år 2	355 616
Ökning förutbetalda intäkter	143 483

Förändring upplupna kostnader

Upplupna räntekostnader	-4 945
Upplupna revisionsarvoden	325
Upplupna driftkostnader	18 238
Ökning upplupna kostnader	13 618

Förändring rörelseskulder exklusive förutbetalda intäkter

Leverantörsskulder	70 785
Skatteskulder	1 021
Övriga skulder	5 021
Upplupna kostnader	13 618
Justering för minskning av ränteskulder (i upplupna kostnader) kostnader vid årets ingång	4 495
Förändring rörelseskulder exklusive förutbetalda intäkter efter justering för upplupen ränta	95 390

Inbetalningar från medlemmar och hyresgäster

Årsavgifter och hyror enligt resultaträkningen	4 011 198
Övriga rörelseintäkter	112 114
Ökning av rörelsefordringar	-50 925
Ökning av förutbetalda intäkter	143 483
	4 215 870

Utbetalningar till leverantörer, Skatteverket och styrelsen

Reparationer	-172 707
Planerat underhåll	-37 380
Fastighetsavgift/fastighetsskatt	-142 910
Driftkostnader	-2 124 120
Övriga externa kostnader	-259 667
Styrelsearvode inkl. arbetsgivaravgifter	-129 717

Ökning av rörelseskulder exklusive förutbetalda intäkter	95 390
	<u>-2 771 111</u>

I övrigt är härledningarna desamma som i exempel 1.

Kassaflödesanalys

Redovisa så här

År 2

Den löpande verksamheten

Inbetalningar från medlemmar och hyresgäster	4 215 870
Utbetalningar till leverantörer, Skatteverket och styrelsen	<u>-2 771 111</u>
Kassaflöde från den löpande verksamheten före betalda räntor	1 444 759
Erhållen ränta	308
Erlagd ränta	<u>-212 245</u>
Kassaflöde från den löpande verksamheten	1 232 822

BFN

Investeringsverksamheten

Förvärv av materiella anläggningstillgångar	<u>-674 946</u>
Kassaflöde från investeringsverksamheten	-674 946

Finansieringsverksamheten

Upptagna lån	3 278 728
Amortering av lån	<u>-3 310 254</u>
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	-31 526

Årets kassaflöde	526 350
Likvida medel vid årets början	644 416
Likvida medel vid årets slut	1 170 766

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Vägleddning

Uppdaterad 2021-05-07

Innehåll

Inledning 330

Förkortningslista 331

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2020:5) och kommentarer 331

Kapitel 1 – Tillämpning 331

Tillämpning 331

Definitioner 331

Kapitel 2 – Redovisning av fusion 332

Värdering av övertagna tillgångar och skulder 333

Elimineringar 340

Obeskattade reserver 340

Överlåtande företags årsresultat 340

Fusionsdifferens 341

Bundet eget kapital m.m. 342

Kapitel 3 – Särskilda regler vid nedströmsfusion 344

Tillämpning 344

Värdering av tillgångar och skulder 344

Fusionsdifferens 345

Elimineringar 346

Bundet eget kapital 346

Överlåtande företags årsresultat 346

Kapitel 4 – Upplysningar i årsredovisningen 347

Upplysningar i förvaltningsberättelsen 347

Förändringar i eget kapital 347

Noter 347

Kapitel 5 – Bokföring och arkivering 349

Löpande bokföring 349

Räkenskapsinformation och arkivering 350

Ikraftträdande 350

Exempel 350

Gemensamma förutsättningar exempel 1–3 351

Exempel 1 – Fusion utan internvinster eller omföringar mellan bundet och fritt eget kapital 352

Exempel 2 – Fusion när det finns internvinster 357

Exempel 3 – Fusion när det överlåtande företaget redovisat uppskrivning efter förvärvet 362

Gemensamma förutsättningar exempel 4–6 363

Exempel 4 – Fusion av helägt dotterbolag som förvärvats med blandad verksamhet 364

Exempel 5 – Fusion av helägt nybildat dotterbolag 367

Exempel 6 – Fusion av DB med fastighet som enda tillgång 370

BFN

Exempel 7 – Förvärv av konsulttjänst, all goodwill avskriven	373
Exempel 8 – Fusion av holdingbolag	376
Exempel 9 – Nedströmsfusion	381
Exempel 10 – Absorption fristående företag	385
Exempel 11 – Syterabsorption, emission och kontant likvid högre än bokfört värde	388
Exempel 12 – Syterabsorption, vederlagsfri	393
Exempel 13 – Absorption av delägt dotterföretag	397
Exempel 14 – Fusion med dotterföretag som förvärvats successivt	406
Exempel 15 – Absorption i oäkta koncern	415
Exempel 16 – Fusion av ekonomiska föreningar med förlagsandelar	417
Exempel 17 – Fusion av ekonomiska föreningar med reservfond	420
Exempel 18 – Upplýsingar	423

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) har i denna vägledning samlat de regler som ett företag ska tillämpa vid redovisning av fusion. Vägledningen innehåller lagregler, Bokföringsnämndens allmänna råd, kommentarer och exempel.

Fusion kan enligt 23 kap. ABL ske genom att två eller flera aktiebolag går samman genom att samtliga tillgångar och skulder i ett eller flera av aktiebolagen övertas av ett annat företag mot vederlag till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen. Fusion kan även ske enligt 16 kap. FL mellan två eller flera ekonomiska föreningar och i vissa fall även mellan en ekonomisk förening och ett helägt aktiebolag.

Ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening kan även delta i en fusion med en motsvarande juridisk person med hemvist i en annan stat inom EES än Sverige, så kallad gränsöverskridande fusion. När en fusion genomförs ska det övertagande företags redovisningsprinciper tillämpas. Om det övertagande företaget är ett svenskt företag ska svenska redovisningsprinciper tillämpas, oavsett om det överlåtande företaget är ett svenskt eller utländskt företag. Det allmänna rådet är därmed tillämpligt även på gränsöverskridande fusioner om det övertagande företaget är ett svenskt företag.

Från ekonomisk utgångspunkt finns stora likheter mellan å ena sidan en fusion, å andra sidan ett förvärv av en andel som har en sådan storlek att moderföretaget ska upprätta koncernredovisning. En likartad situation kan även uppnås genom ett direkt förvärv av ett annat företags tillgångar och skulder (inkräftsförvärv). Från legal synpunkt finns emellertid betydande skillnader. Den allmänna utgångspunkten för denna vägledning är att redovisning av en fusion ska ske utifrån transaktionens ekonomiska innebörd och att det därför, så långt det är möjligt, ska bli samma redovisningsmässiga effekter av transaktioner som är ekonomiskt likvärdiga oavsett om transaktionen legalt ges formen av en fusion, ett andelsförvärv eller ett inkraftsförvärv. Bland annat på grund av olikheter i de legala förutsättningarna kan denna utgångspunkt inte upprätthållas i alla lägen.

Det finns två grundläggande redovisningsfrågor vid fusion. Den ena är hur de tillgångar och skulder som övergår genom fusionen ska värderas i det övertagande företaget. Den andra är hur förhållandet mellan fritt och bundet eget kapital påverkas av fusionen. Båda dessa behandlas i vägledningen.

Vägledningen behandlar också andra frågor, t.ex. hur den löpande bokföringen i det överlåtande företaget ska hanteras och avslutas i samband med fusionen samt vilka upplýsingar som ska lämnas av det övertagande företaget.

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
FL	Lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar
IFRS	Internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

BFN

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2020:5) och kommentarer

Kapitel 1 – Tillämpning

Tillämpning

- 1.1 Detta allmänna råd ska tillämpas vid redovisning av fusion enligt 23 kap. aktiebolagslagen (2005:551) och enligt 16 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.

Allmänt råd

Bestämmelser om fusion av aktiebolag finns i 23 kap. ABL. I 16 kap. FL finns bestämmelser om fusion mellan ekonomiska föreningar samt om fusion mellan en ekonomisk förening och ett helägt dotteraktiebolag. Respektive kapitel innehåller även bestämmelser om gränsöverskridande fusioner, dvs. fusion av motsvarande juridisk person med hemvist i annan stat inom EES än Sverige. För finansiella företag finns ytterligare bestämmelser i rörelselagarna (t.ex. lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse).

Kommentar

Det finns olika fusionsförfaranden. En absorption innebär att ett företags tillgångar och skulder överförs till ett annat redan existerande företag varefter det överlåtande företaget upplöses utan något likvidationsförfarande. En kombination innebär att två eller flera företag överlåter sina tillgångar och skulder till ett företag som bildas genom fusionen varefter de överlåtande företagen upplöses utan något likvidationsförfarande. När det gäller redovisningen görs ingen skillnad mellan de olika fusionsförfarandena.

Har det övertagande företaget fusionerat in fler än ett företag under räkenskapsåret tillämpas vägledningen på var och en av dessa fusioner. Att upplysningar ska anges särskilt för varje företag som har övertagits framgår av punkt 4.2.

Definitioner

- 1.2 I detta allmänna råd betyder
- företag* – en juridisk person som kan delta i en fusion enligt 23 kap. aktiebolagslagen (2005:551) eller enligt 16 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,
 - överlåtande företag* – företag som upplöses genom fusionen,
 - övertagande företag* – företag som genom fusionen övertar det överlåtande företags tillgångar och skulder,
 - skulder* – skulder och avsättningar, och
 - fusionsdag* – den dag fusionen får rättsverkan.

Allmänt råd

Kommentar

I 23 kap. ABL finns bestämmelser som innebär att ett svenskt aktiebolag får delta i en fusion med en motsvarande juridisk person med hemvist i en annan stat inom EES än Sverige. I 16 kap. FL finns motsvarande bestämmelser för ekonomiska föreningar. Punkt 1.1 och definitionen av företag i punkt 1.2 a innebär att det allmänna rådet ska tillämpas även på så kallade gränsöverskridande fusioner enligt ABL och FL.

Enligt punkt 1.2 e är fusionsdagen den dag fusionen får rättsverkan. Fusionens rättsverkningar och att de inträder när en anmälan om fusionen registreras framgår av 23 kap. 26 § ABL respektive 16 kap. 25 § FL. Vid fusion av helägda dotterbolag får fusionen rättsverkan redan när Bolagsverket registrerar tillståndet att verkställa fusionsplanen i aktiebolagsregistret respektive föreningsregistret. Detta framgår av 23 kap. 34 § ABL respektive 16 kap. 29 § FL. Vid gränsöverskridande fusioner finns särskilda bestämmelser om fusionens rättsverkningar i 23 kap. 49 § ABL respektive i 16 kap. 47 och 51 §§ FL.

Kapitel 2 – Redovisning av fusion

Kommentar

Genom en fusion övertar ett företag samtliga tillgångar och skulder från ett annat företag. Effekten av en fusion är i denna del densamma som om det övertagande företaget hade förvärvat samtliga tillgångar och skulder från ett annat företag. Det överlåtande företags tillgångar och skulder kommer efter fusionen att redovisas i det övertagande företaget.

Utgångspunkten i det allmänna rådet är att redovisningen av en fusion så långt det är möjligt ska göras utifrån transaktionens ekonomiska innebörd. Det ska bli samma redovisningsmässiga effekter av transaktioner som är ekonomiskt likvärdiga oavsett om transaktionen legalt ges formen av ett aktieförvärv, ett inkrämsförvärv eller en fusion.

I samband med fusionen ska aktieägarna i det överlåtande företaget erhålla ett fusionsvederlag. Vid koncerninterna fusioner är det vanligt att ägarföretaget avstår från fusionsvederlag. Fusionsvederlaget är den ersättning som ägarna i det överlåtande företaget får till följd av fusionen. Ofta utgår vederlaget i form av aktier i det övertagande företaget. Anskaffningsvärdet på de tillgångar och skulder som övertas genom fusionen ska bestämmas med utgångspunkt i fusionsvederlaget. Fusionsvederlaget fördelas på de genom fusionen övertagna tillgångarna och skulderna samt eventuell goodwill.

Vid en fusion där det övertagande företaget äger samtliga andelar i det överlåtande företaget ersätts ett indirekt ägande av det överlåtande företags tillgångar och skulder med ett direkt ägande.

När ett företag förvärvar andelar i ett annat företag redovisas andelarna i det förvärvande företags balansräkning. Anskaffningsvärdet på andelarna ska fastställas i enlighet med 4 kap. 3 § andra stycket ÄRL. Genom andelarna blir det förvärvande företaget indirekt ägare av de tillgångar och skulder som finns i det förvärvade företaget.

Värderingen av de tillgångar och skulder som övertas genom en fusion ska, så långt det är möjligt, inte skilja sig från om tillgångarna och skulderna i stället övergått genom ett inkrämsförvärv vid andelsförvärvet. Vid redovisning av en koncernintern fusion får det därför betydelse hur anskaffningsvärdet för andelarna fördelade sig på de tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget vid anskaffningstillfället. I företag som ingår i en koncern kan

därför de värden som ska redovisas i det övertagande företaget efter fusionen ofta, men inte alltid, hämtas från koncernredovisningen.

I de fall det övertagande företaget äger andelarna i det överlåtande företaget före fusionen ska värderingen utgå från anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget i stället för ett eventuellt fusionsvederlag. Vid värderingen av de tillgångar och skulder som övertas genom fusionen samt värderingen av eventuell uppkommen goodwill är följande av betydelse:

- anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget,
- hur anskaffningsvärdet för andelarna fördelade sig på de indirekt förvärvade tillgångarna och skulderna vid förvärvstillfället, och
- den tid som förflutit mellan förvärvet av andelarna och fusionen.

BFN

De tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget när andelarna förvärvades ska på fusionsdagen värderas med beaktande av t.ex. avskrivningar från tidpunkten för förvärvet av andelarna.

När en fusion genomförs mellan ett övertagande företag som endast äger en del av det överlåtande företaget, ska anskaffningsvärdet på de övertagna tillgångarna och skulderna samt eventuell goodwill bestämmas med utgångspunkt i både fusionsvederlaget och anskaffningsvärdet för andelarna.

I ÅRL anges vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för förvärvade tillgångar. Dessutom finns kompletterande bestämmelser om beräkning av anskaffningsvärdet i t.ex. Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Värderingen av de tillgångar och skulder som övertas genom fusionen, samt värderingen av eventuell uppkommen goodwill, regleras närmare i punkterna 2.1–2.10.

Värdering av övertagna tillgångar och skulder

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

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

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

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 9 § första och andra styckena ÅRL

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

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

— — — Lag (2011:1554)

Lagtext

2 kap. 3 a § ÅRL

Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följden av avvikelsen inte är väsentlig.

Lagtext

Följden av en avvikelse ska anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Lag (2015:813).

- Allmänt råd* 2.1 Värderingen av tillgångar och skulder som övertas genom fusion ska göras utifrån förhållandena på fusionsdagen och med ledning av de redovisningsprinciper som det övertagande företaget tillämpar i juridisk person.
- Allmänt råd* 2.2 Om fusionsvederlag utgår i samband med fusionen ska värdet av fusionsvederlaget fördelas på de övertagna tillgångarna och skulderna och eventuell goodwill.
Fördelningen enligt första stycket ska endast avse den del av de övertagna tillgångarna och skulderna som fusionsvederlaget avser.
- Allmänt råd* 2.3 Avviker de värden på de identifierbara tillgångarna och skulderna som framkommer vid fördelningen av fusionsvederlaget enligt punkt 2.2 från tillgångarnas och skuldernas bokförda värden, ska de bokförda värdena justeras med skillnaden.
- Allmänt råd* 2.4 Äger det övertagande företaget samtliga andelar i det överlåtande företaget på fusionsdagen, ska anskaffningsvärdet för andelarna fördelas på de identifierbara tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget, och på eventuell goodwill som uppkom vid förvärvet av andelarna.
Om andelarna i det överlåtande företaget har förvärvats genom flera förvärv ska fördelningen av anskaffningsvärdet för andelarna enligt första stycket avse den del av de övertagna tillgångarna och skulderna som andelarna motsvarade vid respektive förvärv.
Tillgångar och skulder som tillkommit efter förvärvet av andelarna ska värderas till bokförda värden.
Äger det övertagande företaget inte samtliga andelar ska fördelningen av anskaffningsvärdet för andelarna avse den del av de övertagna tillgångarna och skulderna som andelarna motsvarade vid förvärvet.
- Allmänt råd* 2.5 Avviker de värden som framkommer vid fördelningen av anskaffningsvärdet enligt punkt 2.4 från tillgångarnas och skuldernas bokförda värden vid förvärvet av andelarna, ska de bokförda värdena på fusionsdagen justeras med den kvarstående skillnaden med hänsyn till den tid som förflutit mellan förvärvstillfället av andelarna och fusionsdagen.
- Kommentar* Värderingen av de genom fusionen förvärvade tillgångarna och skulderna ska avse förhållandena på fusionsdagen. De bokförda värdena på de tillgångar och skulder som övertas i samband med fusionen kan därför behöva justeras i vissa fall.
Om fusionen sker mellan ett övertagande företag och ett överlåtande företag utan att det föreligger ett ägarsamband mellan företagen före fusionen, ska värdena justeras med utgångspunkt i fusionsvederlaget och de värden som föreligger på fusionsdagen fastställda enligt det övertagande företags tillämpade redovisningsprinciper.
Äger det övertagande företaget andelar i det överlåtande företaget vid fusionen, ska anskaffningsvärdet för andelarna ligga till grund för värderingen av de

tillgångar och skulder som ingick vid förvärvet av andelarna. Även i ett sådant fall ska värdena justeras med utgångspunkt i förhållandena på fusionsdagen. Det innebär t.ex. att avskrivningar som belöper på identifierade övervärden och goodwill från anskaffningstillfället ska beaktas.

Om det övertagande företaget endast äger en del av det överlåtande företaget vid fusionen ska fusionsvederlaget fördelas på de övertagna tillgångarna och skulderna i förhållande till hur stor andel fusionsvederlaget representerar och anskaffningsvärdet för andelarna som innehas före fusionen fördelas i förhållande till den andel av övertagna tillgångar och skulder som andelarna representerar.

Den normgivning företaget avser att tillämpa när årsredovisningen upprättas kan ge vägledning när det gäller vilka tillgångar och skulder som ska redovisas i företaget och till vilket värde. Ett företag som har för avsikt att tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag när årsredovisningen upprättas efter fusionen får t.ex. inte redovisa uppskjuten skatt i årsredovisningen. I samband med att fusionsvederlaget eller anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget fördelas på tillgångar och skulder, ska inte någon del av värdet fördelas på uppskjuten skatt. Det gäller även om värdet på någon av tillgångarna i det överlåtande företaget överstiger tillgångens bokförda värde. Det kan få till följd att goodwill kan komma att redovisas till ett lägre belopp och att uppskjuten skatt ingår i fusionsdifferensen och redovisas direkt mot eget kapital. I de fall uppskjuten skatt, som belöper på ett övervärde på en övertagen tillgång, har påverkat fusionsvederlaget eller ersättningen för andelarna i det överlåtande företaget kan tillgångens värde justeras med den uppskjutna skatten, se exempel 4 och 6.

Upprättades en förvärvsanalys i samband med ett förvärv av samtliga andelar i ett dotterföretag kan den förvärvsanalysen normalt ligga till grund för det övertagande företags värdering av tillgångar och skulder som övertas. Genom förvärvsanalysen fastställs och fördelas koncernens anskaffningsvärde för andelarna på de indirekt förvärvade tillgångarna och skulderna vid anskaffningstillfället.

Har andelarna i det överlåtande företaget förvärvats i flera steg kan en förvärvsanalys som är upprättad i samband med att det bestämmande inflytandet uppnåddes inte ensamt ligga till grund för redovisningen och värderingen. Den förvärvsanalysen kan endast läggas till grund för redovisningen av den andel av tillgångarna och skulderna som förvärvades då. Om det övertagande företaget skulle finna att värden beräknade med förvärvsanalysen som grund inte innebär en väsentlig avvikelse jämfört med en beräkning av värdena enligt punkterna 2.1 och 2.4, kan förvärvsanalysen läggas till grund för värderingen med stöd av 2 kap. 3 a § ÄRL.

De värden som beräknas och fördelas enligt punkt 2.4 ska justeras med hänsyn till den tid som förflutit mellan förvärvstillfället av andelarna och fusionsdagen. Värdet på anläggningstillgångar, inklusive goodwill, som är föremål för avskrivning justeras med hänsyn till innehavstiden. Uppskjuten skatt som är hänförlig till omvärderingar beräknas och redovisas till de värden som föreligger på fusionsdagen om uppskjuten skatt ska redovisas enligt de redovisningsprinciper det övertagande företaget tillämpar.

I många fall kan de värden som ska redovisas i det övertagande företaget utgå från de värden som har redovisats i en koncernredovisning eller

skulle ha redovisats i en koncernredovisning om en sådan hade upprättats på fusionsdagen. Det gäller om förvärvet av andelarna har gjorts vid ett och samma tillfälle och om samma principer för värderingen, som tillämpas i det övertagande företaget, har tillämpats i koncernredovisningen. Om det övertagande företaget har förvärvat andelarna i det överlåtande företaget genom ett förvärv och koncernredovisning har upprättats i koncernen kan de värden som ska redovisas i det övertagande företaget i förekommande fall normalt hämtas från koncernredovisningen. En skillnad kan emellertid uppstå om tilläggsköpeskillning utgått senare än tolv månader efter förvärvet. I ett sådant fall görs ingen justering av värdena i koncernredovisningen. Däremot ökar anskaffningsvärdet för andelarna i juridisk person. En annan skillnad kan vara att i en koncernredovisning enligt IFRS kostnadsförs transaktionsutgifter i samband med förvärv medan de enligt ÅRL ingår i anskaffningsvärdet. Ytterligare skillnader kan finnas.

Har koncernredovisningen upprättats med tillämpning av andra principer än de som tillämpas i det övertagande företaget behöver koncernvärdena justeras. Sådana justeringar kan bli aktuella när det gäller t.ex. leasade tillgångar eller pågående arbeten samt goodwill om företaget tillämpar IFRS i koncernredovisningen. Goodwill som på grund av fusionen ska redovisas i det övertagande företaget ska reduceras med avskrivningar för innehavstiden. Detta gäller oavsett enligt vilket regelverk koncernredovisningen har upprättats.

Vid nedströmsfusioner innebär punkt 2.1 att det övertagande företaget kan behöva justera det överlåtande företags (moderföretags) redovisade värden på tillgångar, skulder och resultat.

Allmänt råd

- 2.6 Saknas det underlag som behövs för att beräkna värdena enligt punkterna 2.4 och 2.5, ska värdena fastställas efter vad som framstår som rimligt med hänsyn till de uppgifter företagen utan oskäligen kostnad eller inom rimlig tid kan få tillgång till.

Kommentar

Punkten kan till exempel vara tillämplig om en förvärvsanalys inte upprättats i samband med förvärvet av andelarna. I ett sådant fall kan det i praktiken bli svårt att hitta ett tillförlitligt underlag för att fastställa värdet av de tillgångar och skulder samt goodwill som uppstod vid förvärvet av andelarna i enlighet med punkt 2.4. Det kan således vara svårt att ta fram de underlag som krävs för en beräkning av anskaffningsvärdena om andelarna i det överlåtande företaget har förvärvats i flera steg eller långt tillbaka i tiden. Skillnaden mellan andelarnas bokförda värde i det övertagande företaget och de bokförda värdena på tillgångarna och skulderna i det överlåtande företaget när andelarna förvärvades kan, i ett sådant fall, hänföras till goodwill under förutsättning att en sådan fördelning är rimlig. Har det passerat mer än fem år sedan förvärvet anses normalt goodwillen avskriven och övriga tillgångar och skulder överförs till bokförda värden. Är det fråga om tillgångar som t.ex. fastigheter med lång ekonomisk livslängd kan det däremot vara rimligt att skillnaden mellan andelarnas bokförda värde i det övertagande företaget och de bokförda värdena på tillgångarna och skulderna i det överlåtande företaget när andelarna förvärvades hänförs till fastigheten och fördelas på byggnaden och marken.

Ett företag som upprättar koncernredovisning och som har upprättat en förvärvsanalys i samband med att företaget fick bestämmande inflytande över

det förvärvade företaget kan, under de förutsättningar som anges i punkten, fastställa värdena med den förvärvsanalysen som grund.

- 2.7 Vid fusion mellan helägda dotterföretag som är direkt ägda av ett och samma gemensamma moderföretag får värderingen utgå från de värden som följer av moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i det överlåtande företaget.

Allmänt råd

Om första stycket tillämpas vid värderingen ska det som anges i punkterna 2.4 och 2.5 om fördelning av anskaffningsvärdet för andelarna utgå från moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i det överlåtande företaget.

BFN

Av punkten följer att vid fusion av systerföretag får värderingen av övertagna tillgångar och skulder beräknas och fördelas med utgångspunkt i moderföretagets förvärv av andelarna i det överlåtande företaget. Punkten innebär ett undantag från att anskaffningsvärdet ska bestämmas med utgångspunkt i fusionsvederlaget eller det övertagande företagets anskaffningsvärde för andelarna i det överlåtande företaget. Beräkningen utgår i stället från moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i det överlåtande företaget. Se exempel 11 och 12.

Kommentar

Punkten gäller endast i de situationer då moderföretaget äger samtliga andelar i både det övertagande och det överlåtande företaget. Punkten gäller inte om andelarna ägs indirekt genom ett annat företag som ingår i samma koncern.

Värdering till bokförda värden

- 2.8 Övertagna tillgångar och skulder får redovisas till de bokförda värden de hade i det överlåtande företaget om det kan antas att detta sammantaget inte leder till en redovisning som väsentligt skiljer sig från en redovisning i vilken hänsyn tagits till justeringar och tillägg enligt punkterna 2.1–2.5.

Allmänt råd

Om det kan antas att de bokförda värdena på tillgångarna och skulderna i det överlåtande företaget inte väsentligt skiljer sig från en värdering enligt punkterna 2.1–2.5 behöver tillgångarna och skulderna inte omvärderas i det övertagande företaget vid fusionen. Det kan till exempel vara fallet om det är sannolikt att det inte förelåg några övervärden av betydelse vid förvärvet och det passerat mer än fem år sedan förvärvet av andelarna. I ett sådant fall kan eventuella övervärden och goodwill som uppstod vid förvärvet antas vara fullt avskrivna. Det innebär att det inte behöver göras någon justering av värdena på de övertagna tillgångarna och skulderna samt att skillnaden mellan de bokförda värdena och fusionsvederlaget i så fall i sin helhet fördelas på fusionsdifferensen. Punkten får tillämpas även av företag som upprättar en koncernredovisning.

Kommentar

Punkten kan vara tillämplig t.ex. när förvärvet av andelarna har skett långt tillbaka i tiden och det kan antas att de övervärden på tillgångarna (inklusive goodwill) som fanns vid tidpunkten för förvärvet av andelarna är helt avskrivna.

Värdering vid fusion i oäkta koncerner

Allmänt råd

2.9 Vid fusion mellan företag som ägs av samma fysiska person eller i väsentligen samma proportion av en grupp fysiska personer får övertagna tillgångar och skulder redovisas till de bokförda värden de hade i det överlåtande företaget.

Om första stycket tillämpas och fusionsvederlaget, helt eller delvis, består av aktier ska aktierna som emitteras för att lämnas i utbyte i samband med fusionen värderas till summan av det bokförda värdet på de övertagna tillgångarna minskat med det bokförda värdet på de övertagna skulderna och eventuell ersättning i pengar.

Kommentar

När fusion görs mellan två företag som ingår i en s.k. oäkta koncern (dvs. företagen ägs av samma fysiska person) eller när fusion genomförs mellan företag som i väsentligen samma proportioner ägs av samma fysiska personer är det inte frågan om ett koncernförhållande. Punkten innebär att det inte behöver göras någon justering av värdet på de övertagna tillgångarna och skulderna samt att skillnaden mellan de bokförda värdena och fusionsvederlaget i så fall i sin helhet fördelas på fusionsdifferensen, se exempel 16. Om det övertagande företaget tillämpar andra redovisningsprinciper än de principer som tillämpats av det överlåtande företaget kan värdena emellertid behöva justeras på grund av det, se punkt 2.1. Det kan gälla t.ex. leasade tillgångar och uppskjuten skatt.

Det överlåtande företags resultat för det år som avslutas med fusionen ska, liksom vid fusion mellan koncernföretag, ingå i det övertagande företags resultaträkning. En skillnad är dock att hela resultatet ska ingå oavsett hur länge andelarna ägts, se punkt 2.14.

Andra stycket i punkten innebär att aktier eller andra egetkapitalinstrument ska värderas till summan av det bokförda värdet av de tillgångar och skulder som företaget övertagit minskat med eventuell ersättning som utgår i form av pengar.

Värdering vid fusion mellan ekonomiska föreningar

Allmänt råd

2.10 Vid fusion mellan ekonomiska föreningar ska övertagna tillgångar och skulder redovisas till de bokförda värden de hade i det överlåtande företaget.

Om den övertagande föreningen är medlem i den överlåtande föreningen får värderingen av övertagna tillgångar och skulder beräknas enligt punkterna 2.4 och 2.5 i tillämpliga delar.

Vid beräkning av fusionsdifferensen enligt punkt 2.16 ska det belopp varmed medlemsinsatserna och eventuella förlagsinsatser i den övertagande föreningen tillgodoförs medlemmar eller andra rättighetsinnehavare i den överlåtande föreningen behandlas som fusionsvederlag. Även ersättning för medlemsinsatser och förlagsinsatser eller annan ersättning som bestämts till visst belopp och som medlemmar eller andra rättighetsinnehavare i den överlåtande föreningen ska få i samband med fusionen (särskild förmån) behandlas som fusionsvederlag om den övertagande föreningen ska lämna ersättning för detta.

Förmåner som består av framtida rabatter och liknande rättigheter och som inte kan bestämmas till visst belopp ska inte jämföras med fusionsvederlag.

I samband med fusion mellan ekonomiska föreningar utgår inget fusionsvederlag av det slag som avses i 23 kap. 1 och 2 §§ ABL. När fusionen genomförs blir medlemmarna i den överlåtande föreningen medlemmar i den övertagande föreningen. Tillgångarna och skulderna övertas enligt punkten till de bokförda värdena de hade i det överlåtande företaget. Detta gäller även i de fall det nominella värdet på medlemsinsatserna inte blir detsamma som i den överlåtande föreningen liksom om annan ersättning utgår i pengar. Den enda justering av de bokförda värdena som blir aktuell i detta fall är om den övertagande föreningen tillämpar en annan redovisningsprincip som medför att värdet av den anledningen behöver justeras i enlighet med punkt 2.1.

Punkten innebär att det inte ska göras någon justering av värdet på de övertagna tillgångarna och skulderna samt att skillnaden mellan de bokförda värdena och fusionsvederlaget i sin helhet fördelas på fusionsdifferensen, se exempel 17 och 18. Om det övertagande företaget tillämpar andra redovisningsprinciper än det överlåtande företaget kan värdena emellertid behöva justeras på grund av det, se punkt 2.1. Det kan gälla t.ex. leasade tillgångar och uppskjuten skatt.

Tredje stycket i punkten innebär att vid beräkning av fusionsdifferensen enligt punkt 2.16 jämföras ersättning och annan kompensation som medlemmarna och andra rättighetsinnehavare i den överlåtande föreningen har rätt att få från den övertagande föreningen med fusionsvederlag. Exempelvis jämföras följande kompensation till medlemmar och andra rättighetsinnehavare i den överlåtande föreningen med fusionsvederlaget:

- tillgodoförda medlemsinsatser,
- tillgodoförda förlagsinsatser,
- inlösen av insatser som överstiger tillgodoförda insatser i den överlåtande föreningen, och
- annan ersättning som betalas i pengar på grund av fusionen till medlemmar eller andra rättighetsinnehavare i den överlåtande föreningen.

Om t.ex. insatsbeloppet i den överlåtande föreningen är 100 000 kronor men beloppet jämkas till 80 000 kronor i den övertagande föreningen räknas 80 000 kronor som fusionsvederlag. Om den övertagande föreningen dessutom kompenserar medlemmarna i den överlåtande föreningen genom att betala hela eller en del av mellanskillnaden mellan insatsbeloppet i den överlåtande föreningen och insatsbeloppet i den övertagande föreningen räknas även det till fusionsvederlaget.

Finns förlagsinsatser i den överlåtande föreningen och innehavare av förlagsandelarna inte får sina förlagsinsatser inlösta vid fusionen ska innehavarna erhålla minst motsvarande rättigheter i den övertagande föreningen som i den överlåtande föreningen. Även sådana förlagsinsatser ska räknas som fusionsvederlag. Om den övertagande föreningen i stället betalar för att lösa in en förlagsinsats ska även det beloppet läggas till fusionsvederlaget.

Vid fusionen kan särskild förmån utgå i annan form än pengar. Det kan t.ex. vara fråga om en rätt att under en begränsad period få ett förmånligare pris i samhandeln med föreningen. Endast om förmånen kan värderas till visst belopp ska detta slag av förmåner räknas som fusionsvederlag. Det gäller oavsett om en förmån betalas ut omedelbart, amorteras eller kommer medlemmarna till godo genom rabatter. Förmåner av detta slag som inte kan bestämmas till visst belopp är inte en sådan förmån som jämföras med fusionsveder-

BFN

lag. Inte heller kompensation till medlemmar eller andra rättighetsinnehavare i den övertagande föreningen jämföras med fusionsvederlag. Sådana transaktioner behandlas på sedvanligt sätt och enligt ordinarie regelverk.

Elimineringar

Allmänt råd 2.11 Det överlåtande företags fordran på eller skuld till det övertagande företaget liksom det övertagande företags fordran på eller skuld till det överlåtande företaget ska elimineras.

Allmänt råd 2.12 Resultatposter hänförliga till försäljning och andra transaktioner mellan de fusionerande företagen under det räkenskapsår som avslutas med fusionen ska elimineras.

Kommentar Vinst som är hänförlig till sådana internförsäljningar som avses i punkten ska i vissa fall redovisas som uppskrivningsfond, se punkt 2.20.

Obeskattade reserver

Allmänt råd 2.13 Obeskattade reserver i det överlåtande företaget ska redovisas som obeskattade reserver i det övertagande företaget. De obeskattade reserverna ska redovisas direkt i balansräkningen och inte som en bokslutsdisposition i resultaträkningen.

Kommentar Enligt punkt 2.1 ska värderingen av tillgångar och skulder som övertas genom fusionen göras med ledning av de redovisningsprinciper som det övertagande företaget tillämpar. Om de företag som fusioneras tillämpar olika redovisningsprinciper kan det få till följd att obeskattade reserver som redovisas i det överlåtande företaget redovisas till ett annat belopp i det övertagande företaget. Endast om de tillämpade redovisningsprinciperna tillåter redovisning av motsvarande obeskattade reserver får redovisning göras i det övertagande företaget.

Överlåtande företags årsresultat

Allmänt råd 2.14 Det överlåtande företags resultat för det räkenskapsår som avslutas genom fusionen ska ingå i det övertagande företags resultat endast för tid som det övertagande företaget ägt det överlåtande företaget före fusionen och med en andel som motsvarar dess ägarandel i det överlåtande företaget före fusionen.

Om punkt 2.7, om fusion av systerföretag, tillämpas vid redovisning av fusionen ska det överlåtande företags resultat för det räkenskapsår som avslutas genom fusionen ingå i det övertagande företags resultat endast för tid som moderföretaget ägt det överlåtande företaget före fusionen och med en andel som motsvarar dess ägarandel i det överlåtande företaget före fusionen.

Vid redovisning av fusion mellan företag i oäkta koncern enligt punkt 2.9 ska det överlåtande företags resultat för hela det räkenskapsår som avslutas i och med fusionen ingå i det övertagande företags resultaträkning.

Det överlåtande företaget upprättar inte något bokslut per fusionsdagen. Fusionsårets resultat i det överlåtande företaget ska därför redovisas i det övertagande företags resultaträkning. Övriga effekter på eget kapital som fusionen ger upphov till – fusionsdifferensen – redovisas direkt mot det övertagande företags eget kapital.

Resultatet ska redovisas i det övertagande företags resultaträkning bara till den del det motsvarar dess ägarandel och avser tid under vilket det övertagande företaget ägt det överlåtande företaget. (I exempel 10 illustreras fusion mellan två fristående företag.)

Vid gränsöverskridande fusioner kan regleringen där det överlåtande företaget har sin hemvist innebära att resultatet ska redovisas i det överlåtande företags resultaträkning. Om ett övertagande företag, av denna anledning, inte redovisar det överlåtande företags resultat ska upplysning om avvikelser från punkten och skälen för avvikelserna lämnas i en not, se 2 kap. 3 § andra stycket ÅRL.

BFN

Enligt punkten ska så kallat förvärvat resultat inte tas med i det övertagande företags resultaträkning. Resultat som upparbetats i det överlåtande företaget före fusionen och som inte motsvarar någon ägarandel i det överlåtande företaget kommer därmed inte att redovisas i någon resultaträkning. Särskild upplysning ska därför lämnas av större företag i not, se punkt 4.2 d. Elimineringen av det förvärvade resultatet görs post för post i resultaträkningen.

Vid redovisning av fusion mellan företag i oäkta koncern enligt punkt 2.9 ska emellertid resultatet ingå från räkenskapsårets början trots att det övertagande företaget inte ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt.

Fusionsdifferens

2.15 Vid beräkningen av fusionsdifferensen enligt punkt 2.16 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Har ägarförhållandet uppstått först därefter används istället de värden som förelåg vid tidpunkten för förvärvet.

Allmänt råd

Vid redovisning av en fusion mellan två dotterföretag som redovisas enligt punkt 2.7 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om moderföretaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Har ägarförhållandet uppstått först därefter används istället de värden som förelåg vid tidpunkten för förvärvet.

Vid redovisning av fusionen till bokförda värden enligt punkt 2.9 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas vid beräkningen.

2.16 Fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan

Allmänt råd

- a) de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, inklusive goodwill, efter eventuella justeringar samt med avdrag för obeskattade reserver, och
- b) fusionsvederlaget och/eller det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget före fusionen.

Kommentar

Fusionsdifferensen är den del av fusionens totala effekt på det övertagande företags eget kapital som inte beror på det överlåtande företags resultat under det räkenskapsår som avslutas med fusionen.

Punkterna 2.15 och 2.16 innebär att det överlåtande företags redovisade nettotillgångar vid ingången av det räkenskapsår fusionen avslutas ökas eller minskas med ett belopp som motsvarar effekten av eventuella justeringar. Justering kan t.ex. behöva göras för goodwill eller om det överlåtande företaget äger en fastighet vars bokförda värde är lägre än det värde som framkom i förvärvsanalysen vid förvärvet. De värden som framkom i förvärvsanalysen justeras med avskrivningar som belöper på perioden från förvärvet av andelarna. De obeskattade reserverna hanteras därefter i sin helhet som en skuld och värdet dras av från nettotillgångarna. Slutligen jämförs det nu framräknade beloppet med fusionsvederlaget och/eller det bokförda värdet på andelarna i det överlåtande företaget. Skillnadsbeloppet är fusionsdifferensen. Hur fusionsdifferensen beräknas och redovisas i det övertagande företaget vid absorption av helägt dotterföretag framgår av exempel 1.

Förvärvas en del av andelarna i det överlåtande företaget under fusionsåret ska de värden som förelåg vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget endast motsvara den andel av tillgångar och skulder som det övertagande företaget hade ett indirekt ägande i vid ingången av det sista räkenskapsåret.

I de fall en del av andelarna i det överlåtande företaget förvärvas efter ingången av fusionsåret, t.ex. i samband med fusionen, beräknas fusionsdifferensen lämpligen separat för gamla respektive nya förvärv, se exempel 13 och 15.

För tillgångar och skulder som det övertagande företaget förvärvar genom fusionen och som företaget inte direkt eller indirekt ägt före fusionen ska de värden som föreligger på fusionsdagen användas, se exempel 10, 13 och 15.

Allmänt råd

- 2.17 Fusionsdifferensen ska redovisas som en justering av fritt eget kapital i det övertagande företaget, om inte annat följer av punkterna 2.18–2.20.

Bundet eget kapital m.m.

Kommentar

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska redovisa eget kapital enligt 3 kap. 10 a § respektive 10 b § ÅRL. I samband med fusionen elimineras det överlåtande företags eget kapital om inte annat framgår av punkterna 2.18 och 2.19.

Enligt punkt 2.18 respektive 2.19 ska i vissa fall avsättning till uppskrivningsfond respektive kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter redovisas i det övertagande företaget.

Punkterna 2.20–2.22 tar upp hur internvinster som uppstått i samband med försäljningar mellan det överlåtande och det övertagande företaget ska hanteras.

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

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

eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

- 2.18 Uppskrivningsfond i det överlåtande företaget eller aktiekapital som ökat till följd av uppskrivning i enlighet med 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska redovisas och hanteras som uppskrivningsfond i det övertagande företaget, om
- a) uppskrivningen har gjorts efter förvärvet av andelarna i det överlåtande företaget, och
 - b) uppskrivningen har ökat koncernens eget kapital.

Allmänt råd

BFN

För att punkten ska bli tillämplig krävs att uppskrivningen har gjorts efter förvärvet av andelarna i det överlåtande företaget samt att uppskrivningen ökat koncernens eget kapital, se exempel 3.

Kommentar

Uppskrivningar som *inte* har någon effekt på koncernens eget kapital är t.ex. uppskrivningar i ett dotterföretag som motsvaras av ett tidigare åsatt övervärde i koncernredovisningen.

- 2.19 Kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter i det överlåtande företaget ska redovisas på motsvarande sätt som gäller för uppskrivningsfond enligt punkt 2.18.

Allmänt råd

Punkt 2.19 innebär att det övertagande företaget ska redovisa kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter som är hänförlig till det överlåtande företaget om förutsättningar motsvarande de i punkt 2.18 är uppfyllda.

Kommentar

- 2.20 Internvinst som uppkommit vid försäljning av en anläggningstillgång från det överlåtande företaget till det övertagande företaget ska på det övertagande företagens nästkommande balansdag redovisas som uppskrivningsfond, i den utsträckning vinsten denna dag skulle ha eliminerats i en koncernredovisning. Omföringsbeloppet ska motsvara internvinsten minskad med uppskjuten skatt.

Allmänt råd

Punkten innebär att vissa internvinster ska föras till uppskrivningsfonden och hanteras enligt de regler som gäller för uppskrivningar. I de fall internvinsten uppkommit före det övertagande företagens senaste balansdag ingår vinsten i balanserat resultat och överföringen görs då från fria reserver. Uppkommer internvinsten efter det övertagande företagens senaste balansdag görs överföring i stället från årets resultat i det övertagande företaget. Det belopp som ska föras över är i båda fallen internvinsten minskad med dess eventuella skatteeffekt, såsom internvinsten skulle ha beaktats i en koncernredovisning. Eftersom tillgångsvärdet i detta fall inte justeras för internvinsten ska inte heller internvinstens eventuella skatteeffekt redovisas som en uppskjuten skattefordran. I exempel 2 beskrivs redovisningseffekter av olika former av internvinster.

Kommentar

- 2.21 Internvinst som uppkommit vid försäljning av en anläggningstillgång från det övertagande företaget till det överlåtande företaget före

Allmänt råd

ingången av det räkenskapsår som avslutas i och med fusionen ska elimineras om internvinsten skulle ha eliminerats i en koncernredovisning.

Elimineringen enligt första stycket ska göras genom att tillgångens bokförda värde justeras mot fusionsdifferensen och, i förekommande fall, uppskjuten skatt.

- Allmänt råd* 2.22 Internvinst som uppkommit vid försäljning av en anläggningstillgång från det övertagande företaget till det överlåtande företaget efter ingången av det räkenskapsår som det överlåtande företaget avslutar i och med fusionen ska elimineras om internvinsten skulle ha eliminerats i en koncernredovisning.

Elimineringen enligt första stycket ska göras genom att tillgångens bokförda värde justeras mot årets resultat och, i förekommande fall, uppskjuten skatt.

- Kommentar* Värderingen av övertagna tillgångar får inte någon effekt på fusionsdifferensen om försäljningen har gjorts efter ingången av räkenskapsåret. Det beror på att fusionsdifferensen beräknas utifrån förhållandena på det överlåtande företags senaste balansdag. Enligt punkt 2.22 görs i stället en justering mot årets resultat i det övertagande företaget.

Kapitel 3 – Särskilda regler vid nedströmsfusion

Tillämpning

- Allmänt råd* 3.1 Detta kapitel ska tillämpas vid fusion när det överlåtande företaget är moderföretag och det övertagande företaget är dotterföretag (nedströmsfusion).

Det övertagande företaget ska även tillämpa kapitel 1, 2, 4 och 5 med de undantag och på sätt som anges i detta kapitel. Punkterna 2.2, 2.3 och 2.14–2.16 ska inte tillämpas.

Värdering av tillgångar och skulder

Värderingen av överlåtande företags tillgångar och skulder

- Allmänt råd* 3.2 Det överlåtande företags tillgångar och skulder ska redovisas till bokförda värden.

- Kommentar* Vid en nedströmsfusion är det moderföretaget som är det överlåtande företaget och dotterföretaget det övertagande företaget. Ägarna av moderföretaget blir genom fusionen direkt ägare av andelarna i dotterföretaget i stället för att vara indirekta ägare. Andelarna i det övertagande företaget som före fusionen ägs av moderföretaget kommer genom fusionen att tillföras ägarna av moderföretaget. Utgångspunkten är att redovisningen ska leda till samma värdering av de samlade nettotillgångarna som om moderföretaget varit det övertagande företaget och dotterbolaget det överlåtande företaget.

Moderföretagets tillgångar och skulder kommer efter fusionen att redovisas till de bokförda värden dessa tillgångar och skulder hade i moderföretaget om inte det övertagande företaget tillämpar en annan redovisningsprincip som innebär att värdet ska justeras enligt punkt 2.1.

Värderingen av det övertagande företags tillgångar och skulder

- 3.3 Värdet på det övertagande företags (dotterföretags) tillgångar och skulder ska justeras i företags redovisning. Vid bestämmande av värdet på det övertagande företags tillgångar och skulder ska punkterna 2.4 och 2.5 tillämpas enligt nedan.

Allmänt råd

Det som anges i punkt 2.4 om fördelning av anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget ska tillämpas på det överlåtande företags anskaffningsvärde för andelarna i det övertagande företaget och fördelas på det övertagande företags tillgångar och skulder, och på eventuell goodwill som uppkom, vid förvärvet av andelarna.

Det som anges i punkt 2.5 om justering av värdet på tillgångar och skulder på fusionsdagen ska tillämpas på det övertagande företags tillgångar och skulder.

BFN

Värdet på det övertagande företags (dotterföretags) tillgångar och skulder ska justeras till de värden som tillgångarna och skulderna skulle ha redovisats till enligt punkt 2.5 om dotterföretaget i stället hade varit det överlåtande företaget vid fusionen. Över- eller undervärden och eventuell goodwill ska beräknas. De eventuella justeringarna såsom goodwill som på grund av fusionen ska redovisas i det övertagande företaget ska reduceras med avskrivningar för innehavstiden.

Kommentar

Vid skillnader mellan det övertagande och överlåtande företags tillämpade redovisningsprinciper är det, som framgår av punkt 2.1, det överlåtande företags (moderföretags) redovisade värden på tillgångar och skulder som kan behöva justeras.

Fusionsdifferens

- 3.4 Vid beräkningen av fusionsdifferensen enligt punkt 3.5 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas.

Allmänt råd

Har det överlåtande företaget förvärvat andelarna i det övertagande företaget efter ingången av det sista räkenskapsåret används istället de värden som förelåg vid tidpunkten för förvärvet vid beräkningen enligt punkt 3.5 a punkt b.

- 3.5 Fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan
- a) det överlåtande företags redovisade värde på tillgångar och skulder som har övertagits genom fusionen
 - a. ökat eller minskat med nettobeloppet till följd av skillnader i tillämpade redovisningsprinciper mellan det överlåtande företaget och det övertagande företaget samt med avdrag för övertagna obeskattade reserver, och
 - b. ökat eller minskat med nettobeloppet av den justering av det övertagande företags tillgångar och skulder, inklusive goodwill, som följer av punkt 3.3, och
 - b) det överlåtande företags bokförda värde på andelarna i det övertagande företaget.

Allmänt råd

Kommentar Fusionsdifferensen är den del av fusionens totala effekt på det övertagande företags eget kapital som inte beror på det överlåtande företags resultat under det räkenskapsår som avslutas med fusionen.

Fusionsdifferensen vid nedströmsfusion skiljer sig från fusionsdifferensen vid fusion av helägt dotterföretag. Utgångspunkten är att redovisningen ska leda till samma värdering av de samlade nettotillgångarna som om moderföretaget varit det övertagande företaget och dotterbolaget det överlåtande företaget. Summan av eget kapital blir därför densamma efter fusionen oavsett vilket företag som är det övertagande företaget och vilket företag som är det överlåtande företaget, se exempel 9.

Elimineringar

Allmänt råd 3.6 Punkten 2.12 ska endast tillämpas på resultatposter som avser den tid som andelarna i det övertagande företaget har ägts av det överlåtande företaget.

Allmänt råd 3.7 Utdelning mellan det övertagande företaget och det överlåtande företaget under det räkenskapsår som fusionen avslutas ska elimineras mellan utdelningsintäkt och fusionsdifferensen.

Bundet eget kapital

Allmänt råd 3.8 Uppskrivningsfond i det överlåtande företaget ska redovisas i det övertagande företaget enligt punkten 2.18 utan begränsning av de villkor som anges i punkten 2.18 a och b.

Om uppskrivningsfond är hänförlig till uppskrivning av andelarna i det överlåtande företaget, ska första stycket inte tillämpas.

Kommentar Uppskrivningsfond i det överlåtande företaget liksom aktiekapital som tillkommit genom uppskrivning ska föras till uppskrivningsfonden i det övertagande företaget och behandlas som uppskrivning som företags i det företaget.

Överlåtande företags årsresultat

Allmänt råd 3.9 Det överlåtande företags resultat från räkenskapsårets början ska ingå i det övertagande företags resultaträkning. Tillägg ska göras för avskrivning på övervärden och goodwill respektive upplösning av undervärden till följd av tillämpning av punkten 3.3. Om andelarna i det övertagande företaget har förvärvats under fusionsåret ska tillägg för avskrivningar respektive upplösningar göras endast för den tid koncernförhållandet förelägit.

Allmänt råd 3.10 Det övertagande företaget ska redovisa resultatposter från det överlåtande företaget för det övertagande företags hela räkenskapsår.

Kommentar Punkten innebär att det överlåtande företags resultatposter ska tas med även för tid då det övertagande företaget inte var dotterföretag till det överlåtande företaget.

Kapitel 4 – Upplysningar i årsredovisningen

I de allmänna råden finns bestämmelser som kompletterar de krav på upplysningar som följer av ÅRL.

Kommentar

Upplysningar i förvaltningsberättelsen

6 kap. 1 § första stycket och andra stycket 1 och 2 ÅRL

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

Lagtext

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,

— — — Lag (2016:947)

BFN

Det följer av 6 kap. 1 § ÅRL att upplysning om fusion ska lämnas i förvaltningsberättelsen i det övertagande företagets årsredovisning, om fusionen är viktig för bedömningen av företagets ställning och resultat eller annars är en händelse av väsentlig betydelse för företaget som inträffat under räkenskapsåret.

Kommentar

Förändringar i eget kapital

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

— — —

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2016:113)

Lagtext

En fusion leder normalt till förändringar i eget kapital. Av 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL följer att förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning ska specificeras i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning.

Kommentar

Noter

Redovisningsprinciper

5 kap. 4 § ÅRL

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

- 4.1 De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta
- a) uppgift om att företaget tillämpar detta allmänna råd, samt
 - b) hur de övertagna tillgångarna och skulderna har värderats.

Allmänt råd

Kommentar Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges i årsredovisningen enligt 5 kap. 4 § ÅRL. Ett företag som förvärvat tillgångarna och skulderna genom fusion ska därför bland annat ange hur tillgångarna och skulderna som förvärvats genom fusionen har värderats. Det kan t.ex. göras genom att företaget anger att de övertagna tillgångarna och skulderna övertagits till bokförda värden med tillämpning av punkt 2.8 eller att tillgångar och skulder värderats med utgångspunkt i moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i det överlåtande företaget med tillämpning av punkt 2.7.

Upplysning om att fusion har genomförts under året

Allmänt råd 4.2 Ett företag som är större företag enligt definitionen i 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) ska i not för vart och ett av de företag som övertagits genom en fusion lämna upplysningar om

- företagsnamn och organisationsnummer,
- fusionsdag,
- det belopp varmed det överlåtande företags nettoomsättning och rörelseresultat ingår i det övertagande företags resultaträkning för tiden före fusionens registrering,
- den del av det överlåtande företags nettoomsättning och rörelseresultat som inte redovisats i det övertagande företags resultaträkning, och
- storleken av det överlåtande företags tillgångar, skulder och obeskattade reserver omedelbart före överföringen till det övertagande företaget, redovisade i en sammandragen balansräkning.

Kommentar De upplysningar som ska lämnas enligt punkten ersätter den information som skulle ha lämnats i det överlåtande företags årsredovisning. Vid bedömning av om ett företag är större eller mindre ska det övertagande företaget tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden.

Punkt 4.2 c och d behandlar det överlåtande företags resultat under det sista räkenskapsåret. Beloppen behöver inte exakt motsvara det resultat som hade redovisats om fusionen inte ägt rum. Det är tillräckligt att redovisa beloppen såsom de framkommer vid en sammanställning av resultatkonton på fusionsdagen. Storleken på så kallat förvärvat resultat, som inte redovisas i resultaträkningen, ska anges särskilt.

Allmänt råd 4.3 Om upplysningarna i punkt 4.2 b–e utelämnas i en publicerad version av årsredovisningen ska det anges att upplysningarna utelämnats och skälet för utelämnandet.

Uppskrivningsfond

Lagtext 5 kap. 11 § ÅRL
Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

- fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
- belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,

3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggnings-tillgångarna inte hade skrivits upp. Lag (2015:813)

Om uppskrivningsfonden har förändrats till följd av en fusion framgår den förändringen av den upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 11 § ÄRL.

Kommentar

Kapitel 5 – Bokföring och arkivering

Löpande bokföring

4 kap. 1 § 1–3 BFL

Ett företag skall

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

Lagtext

BFN

Det överlåtande företaget ska bokföra affärshändelser som inträffar i företaget fram till fusionsdagen. Fram till det att fusionen registreras av Bolagsverket och det överlåtande företaget upplöses är det en självständig juridisk person. De överlåtande och övertagande företagens respektive löpande bokföringar ska hållas åtskilda fram till denna tidpunkt. Ett ytterligare skäl för detta är att fusionen fram till registreringstidpunkten kan komma att avbrytas.

Kommentar

BFNs normgivning ska tillämpas av företag som omfattas av BFLs bestämmelser. Ett överlåtande respektive övertagande företag med säte i annat land ska således beakta vad som gäller enligt bestämmelserna om bokföringsskyldighet i det landet.

Hur den löpande bokföringen överförs från det överlåtande företaget till det övertagande företaget regleras inte närmare i det allmänna rådet. I praktiken finns det flera sätt som är möjliga. Valet av metod påverkar inte bokföringsskyldigheten i det överlåtande företaget.

Ett alternativ innebär att saldona på huvudbokskontona i det överlåtande företaget på fusionsdagen överförs för konto till det övertagande företaget. För varje enskilt konto hos det överlåtande företaget behöver det övertagande företaget avgöra hur detta konto bäst överförs till det övertagande företaget. För vissa konton kan en uppdelning eller sammanslagning behöva göras beroende på det övertagande företags kontoplan.

Ett annat möjligt alternativ är att det överlåtande företags huvudboks-saldon per senaste balansdag och de affärshändelser som därefter inträffat i företaget överförs till det övertagande företaget. De sistnämnda överföringarna görs då affärshändelse för affärshändelse.

Räkenskapsinformation och arkivering

- Allmänt råd* 5.1 Den löpande bokföring som förts i det överlåtande företaget fram till fusionsdagen utgör efter upplösningen räkenskapsinformation för både det överlåtande företaget och det övertagande företaget.
- Allmänt råd* 5.2 Det övertagande företaget övertar det överlåtande företags arkiverings-skyldighet på fusionsdagen.

Ikraftträdande

1. Detta allmänna råd gäller från och med den 16 oktober 2020.
2. Det allmänna rådet ska tillämpas på fusioner med fusionsdag, enligt definitionen i punkt 1.2, efter den 31 december 2021 och det får tillämpas även på fusioner som har fusionsdag efter den 15 oktober 2020.
3. Genom detta allmänna råd upphävs:
 - a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) om fusion av helägt aktiebolag, och
 - b) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:2) om redovisning av fusion.
4. De upphävda allmänna råden ska dock tillämpas på fusioner som har fusionsdag, enligt definitionen i punkt 1.2 i detta allmänna råd, före den 16 oktober 2020 och får tillämpas på fusioner som har fusionsdag senast den 31 december 2021.

Exempel

Av punkt 2.1 framgår att värderingen av de genom fusionen förvärvade tillgångarna och skulderna ska avse förhållandena på fusionsdagen. Utgångspunkten för redovisningen av övertagna tillgångar och skulder är de bokförda värdena som tillgångarna och skulderna har i det överlåtande företaget. De bokförda värdena ska justeras för över- och undervärden samt eventuell goodwill som identifierades i samband med förvärvet av andelarna i det överlåtande företaget. Anskaffningsvärdet för andelarna ska fördelas på de tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget vid förvärvet av andelarna. Har förvärvet av andelarna gjorts vid en tidigare tidpunkt än den då fusionen genomförs ska över- och undervärden samt goodwill justeras med hänsyn till innehavstiden och övriga förändringar.

En metod för att fördela anskaffningsvärdet på tillgångar och skulder i samband med förvärvet av andelarna är att upprätta en förvärvsanalys. Detta görs genomgående i exemplen i denna vägledning.

I exempel 1–3 och 8–14 upprättas koncernredovisning för koncernen i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning.

I exempel 4–6 och 15 tillämpar både det övertagande och det överlåtande företaget Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

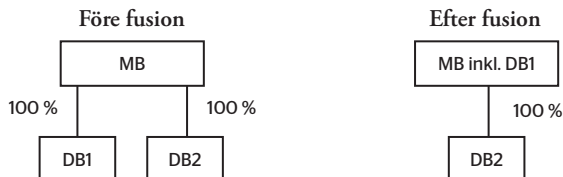
I samtliga exempel har en skattesats om 20 procent använts.

Gemensamma förutsättningar exempel 1–3

Exempel 1–3 utgår från en koncernstruktur med tre företag. Under år 4 fusioneras DB1 med sitt moderföretag MB.

*Gemensamma
förutsättningar
exempel 1–3*

Koncernstrukturen före fusionen framgår nedan. Dotterföretagen DB1 och DB2 ägs till 100% av MB och samtliga andelar i respektive företag har förvärvats genom *ett* förvärv.



BFN

Bakgrund

Per den 1 januari år 1 förvärvade MB samtliga andelar i DB1. I samband med förvärvet upprättade MB en förvärvsanalys. Balansräkningen i DB1 och förvärvsanalysen framgår nedan.

Före fusion

DB1:s balansräkningar	30/6 år 4	31/12 år 3	1/1 år 1
Tillgångar	2 600	2 450	1 650
Summa tillgångar	2 600	2 450	1 650
Aktiekapital	200	200	200
Fria reserver	1 600	1 300	635
Årets resultat	150	300	0
Obeskattade reserver	250	250	128
Avsättningar	50	50	50
Skulder	350	350	637
Summa skulder och EK	2 600	2 450	1 650

Förvärvsanalys DB1 1/1 år 1

Förvärvspris		1 700
Aktiekapital	200	
Annat eget kapital (inkl. eget kapital i obeskattade reserver)	737	
Övervärde byggnad	545	
Uppskjuten skatt övervärde		109
Goodwill	327	
	1 809	1 809

Avskrivningstiden för goodwill bestämdes till 5 år vilket ger en avskrivning per år om 65. Övervärdet på byggnaden fördelas på komponenter. Genomsnittlig nyttjandeperiod för dessa uppgick vid förvärvet till 20 år. Övervärdet skrivs därmed i exemplet av på 20 år, dvs. med 27 per år. Den uppskjutna skatteskulden för övervärdet skuldfördes och kommer att lösas upp med 5 per år.

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Vid förvärvet uppgick de obeskattade reserverna i DB1 till 128 varav eget-kapitalandelen till 102 och ingår ovan i annat eget kapital ($635 + 128 \cdot 0,8 = 737$).

Koncernredovisning 31/12 år 3	MB	DB1	DB2	Förd OR	Elim DB1	Elim DB2	Elim int. f/s	KC
Goodwill					132			132
Andelar i koncernföretag	2 000				-1 700	-300		0
Fordringar på koncern- företag	100						-100	0
Övriga tillgångar	0	2 450	1 000		464			3 914
Summa tillgångar	2 100	2 450	1 000	0	-1 104	-300	-100	4 046
Aktiekapital	300	200	100		-200	-100		300
Annat eget kapital (inkl. reservfond)	800	1 300	500	200	-911	-200		1 689
Årets resultat	500	300	200		-87			913
Obeskattade reserver	0	250	0	-250				0
Avsättningar	50	50	100	50	94			344
Skulder till koncern- företag		100					-100	0
Övriga skulder	450	250	100					800
Summa skulder och EK	2 100	2 450	1 000	0	-1 104	-300	-100	4 046

Resultatet i koncernen har belastats med avskrivning på goodwill med 65. Avskrivning på övervärde hänförligt till byggnaden görs i koncernen med 27 och upplösning av den uppskjutna skatten ger en resultatförbättring med 5. Netto påverkas årets resultat med -87 ($-65 - 27 + 5 = -87$).

Efter avskrivningar år 3 uppgår värdet på goodwill till 132 ($327 - 65 - 65 - 65 = 132$) och övervärde på fastigheten 464 ($545 - 27 - 27 - 27 = 464$). Uppskjuten skatt uppgår till 94 ($109 - 5 - 5 - 5 = 94$).

I samband med förvärvet av DB2 identifierades inte några över- eller undervärden. Priset motsvarade redovisat eget kapital i företaget.

Exempel 1 – Fusion utan internvinster eller omföringar mellan bundet och fritt eget kapital

Fusionen mellan DB1 och MB registreras per den 30 juni år 4. Hur detta kan redovisas i MB visas i tabell nedan.

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Balansräkning 30/6 år 4	MB före fusion	Steg 1	a	Steg 2		d	Steg 3	MB efter fusion
Goodwill				b	c			
				99				99
Andelar i koncern- företag	2 000				-1 700			300
Fordringar på kon- cernföretag	100						-100	0
Övriga tillgångar	400	2 600		450				3 450
Summa tillgångar	2 500	2 600	0	549	-1 700	0	-100	3 849
Aktiekapital	300	200	-200					300
Reservfond	60	0						60
Fria reserver	1 240	1 600	-1 600			602		1 842
Periodens resultat	400	150		-44				506
Obeskattade reserver	0	250						250
Avsättningar	50	50		91				191
Skulder till koncern- företag		100					-100	0
Övriga skulder	450	250						700
Summa skulder och EK	2 500	2 600	-1 800	47	0	602	-100	3 849

BFN

Värderingen av de tillgångar och skulder som förvärvas genom fusion ska avse förhållandena på fusionsdagen. De bokförda värdena som finns i DB1 per den 30 juni överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs. De eventuella justeringarna som ska göras av de bokförda värdena beräknas och redovisas i steg 2.

Steg 1

Steg 2 har delats upp i fyra delsteg för att göra det mer överskådligt. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steget genomförs i sin helhet.

Steg 2

Belopp motsvarande det överlåtande företags eget kapital vid senaste balansdagen debiteras.

Steg 2 a

Vid förvärvet av andelarna i DB1 upprättade MB en förvärvsanalys. Förvärvsanalysen omfattade samtliga andelar i DB1. De koncernmässiga värdena kan därför användas vid redovisningen av fusionen. De vid fusionen kvarvarande övervärdena, inklusive goodwill samt uppskjuten skatt ska redovisas. De koncernvärden som redovisades per senaste balansdag ska skrivas av och det avskrivna värdet redovisas i balansräkningen. Avskrivningen kostnadsförs i resultaträkningen.

Steg 2 b

Goodwill redovisas i balansräkningen med 99 ($132 - \text{avskrivning } 65 \cdot 6/12 = 99$), övervärde fastigheten 450 ($464 - 27 \cdot 6/12 = 450$) och uppskjuten skatt 91 ($94 - 5 \cdot 6/12 = 91$).

Resultatet i koncernen har belastats med avskrivning på goodwill med 33. Avskrivning på övervärde hänförligt till byggnaden görs i koncernen med 14 och upplösning av den uppskjutna skatten ger en resultatförbättring med 3. Netto påverkas resultat med -44 ($-33-14+3=-44$).

Steg 2 c Moderföretagets andelar i det överlåtande företaget krediteras.

Steg 2 d Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Hur beräkningen görs framgår av avsnittet "Beräkning av fusionsdifferensen". Fusionsdifferensen förs här i sin helhet till fria reserver. Det finns dock tillfällen då denna ska delas upp på fritt och bundet kapital. Detta exemplifieras i exempel 3.

Steg 3 Om fordringar och skulder finns mellan det överlåtande och det övertagande företaget ska dessa elimineras. Detta är ett avsteg från den princip som gäller i övrigt att de värden som finns i det övertagande företaget inte ska ändras. Om elimineringen inte görs innebär detta att det finns en fordran och en skuld inom en och samma juridiska person. Det är därför logiskt att låta fordran och skulden elimineras i den juridiska personen.

Kommentar

Eftersom MB förvärvade samtliga andelar i DB1 den 1/1 år 1 kunde den förvärvsanalys som upprättades i syfte att ligga till grund för koncernredovisningen och den efterföljande koncernredovisningen också läggas till grund för värderingen av tillgångar och skulder i samband med fusionen. Efter att de olika stegen utförts redovisas därmed det överlåtande företags tillgångar och skulder värderade till de koncernmässiga värdena på fusionsdagen i det övertagande företaget.

Om någon koncernredovisning inte har upprättats i koncernen och någon förvärvsanalys inte heller upprättades i samband med förvärvet av andelarna behöver de värden som ska redovisas i det övertagande företaget beräknas i samband med att fusionen ska redovisas. Exempel på redovisningen av en fusion som avser företag som inte upprättat någon koncernredovisning finns i exempel 4–7.

En annan omständighet som kan medföra att koncernvärdena inte kan läggas till grund för värderingen i det övertagande företaget är när det överlåtande företaget har förvärvats i flera steg. Exempel 13–15 som avser fusion av delägt dotterföretag, helägt dotterföretag som förvärvats successivt och fusion av intresseföretag illustrerar detta.

Det kan förekomma andra behov av justeringar än de som framgår av detta exempel. Om internvinster finns och dessa skulle elimineras om koncernförhållande kvarstått, ska även dessa elimineras i den juridiska personen. Hur detta ska göras framgår av exempel 2. Justeringar kan också bli aktuella exempelvis då dotterföretaget lämnat utdelning till moderföretaget eller moderföretaget skrivit ned det bokförda värdet på andelarna under fusionsåret (se punkt 2.12).

Beräkning av fusionsdifferensen

Enligt punkt 2.16 ska fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande

företaget, efter justeringar, samt med avdrag för obeskattade reserver, och det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget.

Enligt punkt 2.15 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt.

En beräkning av fusionsdifferensen utifrån ovanstående förutsättningar ger följande:

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Övriga tillgångar	2 450
Goodwill	132
Övervärde byggnad	464
Skulder o avsättningar	-400
Uppskjuten skatt övervärde	-94
Obeskattade reserver	-250
Tillgångar – skulder	2 302

Andelar	-1 700
Fusionsdifferens	602

BFN

Viktigt att beakta är att fusionsdifferensen beräknas utifrån värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget vilket motsvara värdena på senaste balansdag. Värdena i exemplet framgår i koncernbalansräkningen per den 31/12 år 3. Fusionsdifferens redovisas i steg 2d i ovanstående beskrivning.

Fusionsdifferensen som redovisas i det övertagande företaget uppkommer genom att det bokförda värdet på andelarna i det överlåtande företaget ersätts med tillgångar, skulder och obeskattade reserver från det överlåtande företaget. Detta beskrivs nedan i avsnittet "Analys av fusionsdifferensen".

Analys av fusionsdifferensen

Fusionsdifferensen är den del av fusionens totala effekt på det övertagande företags eget kapital som inte beror på det överlåtande företags resultat under det räkenskapsår som avslutas med fusionen. En analys av fusionsdifferensen kan göras genom att sammanställa de resultatposter som tidigare redovisats i koncernen, men inte i moderföretaget, avseende dotterföretaget.

Analys av fusionsdifferensen:

Resultat i DB1 1/1 år 1 – 31/12 år 3	965
Koncernjustering avseende avsättning till obeskattade reserver (250–128)*80%	98
Avskrivning av koncernmässiga övervärden och upplösning av uppskjuten skatt hänförlig till dessa (87*3= 261)	-261
Upparbetat resultat hänförligt till DB1	802

När koncernredovisning upprättades per 31/12 år 3 fördelades de obeskattade reserverna i enlighet med gällande koncernredovisningsregler. Detta innebär att det egna kapitalet ökade med 98 jämfört med vad som fanns vid förvärvet av DB1. När fusionsdifferensen beräknas behandlas dock de obeskattade reser-

verna i sin helhet som en skuld vilket innebär att fusionsdifferensen minskas med det belopp som i koncernredovisningen förts till balanserade vinstmedel (annat eget kapital).

Fusionsdifferensen justeras därför enligt följande:

Upparbetat resultat hänförligt till DB1	802
Den del av obeskattade reserver som i koncernen redovisats som eget kapital, men som vid beräkning av fusionsdifferensen behandlats i sin helhet som skuld.	– 200
Fusionsdifferensen	602

Härigenom kan konstateras att fusionsdifferensen är korrekt beräknad.

Avstämning av eget kapital

En avstämning av eget kapital i det övertagande företaget direkt efter att fusionen redovisats får följande utseende.

Avstämning av eget kapital i MB	<i>Aktie- kapital</i>	<i>Reserv- fond</i>	<i>Fria reserver</i>	<i>Årets resultat</i>	<i>Summa EK</i>
Ingående eget kapital	300	60	740	500	1 600
Disposition föregående års resultat			500	–500	0
Fusionsdifferensen			602		602
Årets resultat				506	506
Utgående eget kapital	300	60	1 842	506	2 708

Av ovanstående framgår att i den juridiska personen uppstår en förändring av eget kapital som inte har redovisats över resultaträkningen.

Fusionsdifferensen har här i sin helhet redovisats mot fria reserver. Det finns tillfällen då fusionsdifferensen ska fördelas mellan bundet kapital och fria reserver. Exempel på det framgår av exempel 2 och 3.

MB-koncernen 31/12 år 4

När koncernredovisningen upprättas per 31/12 år 4 består koncernen endast av moderföretag och ett dotterföretag, DB2. En redovisning för koncernen per den 31/12 år 4 får följande utseende.

Koncernbalansräkning 31/12 år 4	MB	DB2	OR	Elim DB2	KC
Goodwill	66				66
Andelar i koncernföretag	300			–300	0
Övriga tillgångar	3 436	1 300			4 736
Summa tillgångar	3 802	1 300	0	–300	4 802
Aktiekapital	300	100		–100	300
Annat eget kapital (inkl. reservfond)	1 902	700	200	–200	2 602
Årets resultat	462	300			762
Obeskattade reserver	250	0	–250		0
Avsättningar	188	100	50		338
Skulder	700	100			800
Summa skulder och EK	3 802	1 300	0	–300	4 802

BFN

Observera att resultatet i MB har belastats med avskrivningar på de övervärden som tidigare redovisats på koncernnivå.

En avstämning av eget kapital på koncernnivå ger följande resultat:

Avstämning av eget kapital i koncernen 31/12 år 4	Aktie- kapital	Annat EK	Årets resultat	Summa EK
Ingående eget kapital	300	1 689	913	2 902
Disp föregående års resultat		913	–913	0
Årets resultat			762	762
Utgående eget kapital	300	2 602	762	3 664

Värderingen av tillgångar och skulder är oförändrad efter fusionen. Detta leder till att totalt eget kapital endast förändrats med koncernens resultat. Av ovanstående avstämning av eget kapital kan konstateras att fusionen redovisats korrekt då det inte finns andra förändringar av eget kapital än resultatet för året.

Punkterna 2.1, 2.4, 2.5, 2.11, 2.13–2.17

Referenser

Exempel 2 – Fusion när det finns internvinster

I följande exempel illustreras hur effekter av eventuell internvinst ska behandlas. De justeringar som görs är justeringar som tidigare har gjorts i koncernredovisningen eller som skulle ha gjorts om koncernförhållandet kvarstått. Uppskjuten skatt behandlas på sätt som skulle gjorts i en koncernredovisning upprättad enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. Beroende på om internvinsten uppstått före eller efter senaste bokslut uppkommer olika justeringsposter. I följande exempel avses med balansdag det övertagande företags senaste balansdag. För att förenkla beskrivningen bortses i exemplen från upplösning av internvinst som i koncernredovisningen görs i takt med avskrivning på tillgången.

*Gemensamma
föresättningar
exempel
2.1–2.4*

Exemplen är uppbyggda så att de är en naturlig fortsättning på exempel 1. För att visa effekten av internvinsterna har justeringar gjorts i steg 4, som ett tillägg till övriga justeringar. I praktiken kan internvinsterbokningarna integreras. Det bör t.ex. uppmärksammas att fusionsdifferensen blir annorlunda i det första exemplet om internvinst uppkommit vid försäljning från moderföretaget till dotterföretaget före balansdagen.

2.1 MB har sålt till DB1 före balansdagen 31/12 år 3

*Förutsättningar
exempel 2.1*

Det antas att det övertagande företaget (MB) har sålt en fastighet (mark) till det överlåtande företaget före fusionsåret. Internvinsten uppgår till 75, före skatt. Det överlåtande företags tillgångar har överförs konto för konto in i det övertagande företaget och detta innebär att fastigheten i steg 1 överförs till ett för högt värde. Detta justeras i steg 4 då värdet sänks till det koncernmässiga anskaffningsvärdet. Fusionsdifferensen är i steg 2 redovisad till 602. Denna har inte påverkats av att det koncernmässiga anskaffningsvärdet är lägre. För att redovisa en korrekt fusionsdifferens och redovisa det koncernmässiga värdet på fastigheten justeras därför fastighetens värde, fria reserver och uppskjuten skatt.

Balansräkning 30/6 år 4	MB före fusion	Steg 1–3	Steg 4	MB efter fusion
Goodwill		99		99
Andelar i koncernföretag	2 000	–1 700		300
Fordringar på koncernföretag	100	–100		0
Övriga tillgångar	400	3 050	–75	3 375
Summa tillgångar	2 500	1 349	–75	3 774
Aktiekapital	300	0		300
Reservfond	60	0		60
Fria reserver	1 240	602	–60	1 782
Årets resultat	400	106		506
Obeskattade reserver	0	250		250
Avsättningar	50	141	–15	176
Skulder till koncernföretag		0		0
Övriga skulder	450	250		700
Summa skulder och EK	2 500	1 349	–75	3 774

I detta fall innebär internvinsten att koncernvärdet på fastigheten är 75 lägre. Då fusionsdifferensen beräknas innebär det att beräkningen får följande utseende:

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Övriga tillgångar	2 450
Goodwill	132
Övervärde byggnad	464
Internvinst fastighet	-75
Skulder och avsättningar	-400
Uppskjuten skatt övervärde	-94
Uppskjuten skatt internvinst	15
Obeskattade reserver	-250
Tillgångar – skulder	2 242
Andelar	-1 700
Fusionsdifferens	542

BFN

Ovan har i steg 1–3 fusionsdifferensen beräknats till 602 och sedan i steg 4 justerats med 60, netto 542. Det innebär att en korrekt fusionsdifferens redovisats.

Punkterna 2.16, 2.17 och 2.21

Referenser

2.2 DB1 har sålt till MB före balansdagen 31/12 år 3

Det antas att DB1 har sålt en fastighet (mark) till moderföretaget (MB) före balansdagen och att värdet av de vinster som eliminerats i den senaste koncernredovisningen avseende detta uppgår till 103 före skatt.

*Förutsättningar
exempel 2.2*

Ett belopp motsvarande internvinsten efter skatt ska därför överföras till uppskrivningsfond i det övertagande företaget, om vinsten denna dag skulle eliminerats i koncernredovisningen. Genom att minska fria reserver och öka bundna reserver görs vinsten icke utdelningsbar. Detta görs genom att fria reserver minskar (debiteras) och uppskrivningsfonden (ökar) krediteras med 82 (103 minskat med 20 % skatt).

Balansräkning 30/6 år 4	MB före fusion	Steg 1–3	Steg 4	MB efter fusion
Goodwill		99		99
Andelar i koncernföretag	2 000	–1 700		300
Fordringar på koncernföretag	100	–100		0
Övriga tillgångar	400	3 050	0	3 450
Summa tillgångar	2 500	1 349	0	3 849
Aktiekapital	300	0		300
Uppskrivningsfond	0		82	82
Reservfond	60	0	0	60
Fria reserver	1 240	602	–82	1 760
Årets resultat	400	106		506
Obeskattade reserver	0	250		250
Avsättningar	50	141		191
Skulder till koncernföretag	0	0		0
Övriga skulder	450	250		700
Summa skulder och EK	2 500	1 349	0	3 849

Referenser

Punkt 2.20

2.3 MB har sålt till DB1 efter balansdagen 31/12 år 3

*Förutsättningar
exempel 2.3*

Det övertagande företaget (MB) har sålt en fastighet (mark) till det överlåtande företaget efter balansdagen 31/12 år 3. Internvinsten av denna försäljning uppgår till 50 före skatt. Enligt punkt 2.22 ska det redovisade resultatet efter skatt sänkas i det övertagande företaget. Detta görs i steg 4 genom att årets resultat och värdet på fastigheten minskas. Uppskjuten skattefordran 10 minskar avsättningarna för uppskjuten skatteskuld. Detta utgör 20 % av vinsten om 50. Genom detta elimineras internvinsten så som det skulle gjorts om koncernförhållandet kvarstår.

Balansräkning 30/6 år 4	MB före fusion	Steg 1–3	Steg 4	MB efter fusion
Goodwill		99		99
Andelar i koncernföretag	2 000	–1 700		300
Fordringar på koncernföretag	100	–100		0
Övriga tillgångar	400	3 050	–50	3 400
Summa tillgångar	2 500	1 349	–50	3 799
Aktiekapital	300	0		300
Reservfond	60	0		60
Fria reserver	1 240	602		1 842
Årets resultat	400	106	–40	466
Obeskattade reserver	0	250		250
				0
Avsättningar	50	141	–10	181
Skulder till koncernföretag	0	0		0
Övriga skulder	450	250		700
Summa skulder och EK	2 500	1 349	–50	3 799

BFN

Punkterna 2.12 och 2.22

Referenser

2.4 DB1 har sålt till MB efter balansdagen 31/12 år 3

I detta exempel antas att det överlåtande företaget har avyttrat en fastighet till det övertagande företaget efter balansdagen men före fusionen och internvinsten uppgår till 118 före skatt. Denna internvinst har inte beaktats när fusionsdifferensen beräknades eftersom vinsten uppkommit efter balansdagen. Den vinst, efter skatt, som övertagits från det överlåtande företaget förs till uppskrivningsfonden (118 minskat med 20 % skatt).

*Förutsättningar
exempel 2.4*

I detta fall redovisas vinsten i de transaktioner som MB övertagit från DB1, vilket leder till att årets resultat minskas med denna justering. Det belopp som ska överföras är internvinsten minskad med skatteeffekten. Eftersom tillgångsvärdet inte justeras för internvinsten ska inte heller internvinstens eventuella skatteeffekt redovisas som en uppskjuten skattefordran. Enligt punkt 2.20 ska uppskrivningsfonden redovisas på balansdagen i den utsträckning vinsten skulle ha eliminerats i en koncernredovisning denna dag. I exemplet redovisas internvinsten som uppskrivningsfond i steg fyra på fusionsdagen. På balansdagen justeras uppskrivningsfonden med avskrivningar som belöper tillgången.

Balansräkning 30/6 år 4	MB före fusion	Steg 1–3	Steg 4	MB efter fusion
Goodwill		99		99
Andelar i koncernföretag	2 000	–1 700		300
Fordringar på koncernföretag	100	–100		0
Övriga tillgångar	400	3 050	0	3 450
Summa tillgångar	2 500	1 349	0	3 849
Aktiekapital	300	0		300
Uppskrivningsfond	0		94	94
Reservfond	60			60
Fria reserver	1 240	602		1 842
Årets resultat	400	106	–94	412
Obeskattade reserver	0	250		250
Avsättningar	50	141		191
Skulder till koncernföretag	0	0		0
Övriga skulder	450	250		700
Summa skulder och EK	2 500	1 349	0	3 849

Referenser

Punkterna 2.12 och 2.20

Exempel 3 – Fusion när det överlåtande företaget redovisat uppskrivning efter förvärvet

Förutsättningar Det antas att DB1 har gjort en uppskrivning av en fastighet och detta har gjorts efter att MB förvärvat företaget. Inget koncernmässigt övervärde förelåg på den uppskrivna fastigheten. Uppskrivningen har avsatts till uppskrivningsfond och gjordes per 31/12 år 3. Beloppet uppgår till 100. I detta exempel har bortsetts från eventuella uppskjutna skatteeffekter.

Fusionsdifferensens storlek påverkas inte av detta men redovisningen i det övertagande företaget ska förändras jämfört med exempel 1. I exempel 1 fördes hela fusionsdifferensen om 602 till fria reserver. Under ovanstående förutsättningar ska dock endast 502 öka fritt eget kapital och återstående 100 ska öka bundet kapital. Om denna omföring inte görs innebär det att kapital som tidigare varit bundet kapital i DB1, genom fusionen felaktigt blir fritt utdelningsbart kapital.

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Balansräkning 30/6 år 4	MB före fusion	Steg 1–3	Steg 4	MB efter fusion
Goodwill		99		99
Andelar i koncernföretag	2 000	–1 700		300
Fordringar på koncernföretag	100	–100		0
Övriga tillgångar	400	3 050	0	3 450
Summa tillgångar	2 500	1 349	0	3 849
Aktiekapital	300			300
Uppskrivningsfond		0	100	100
Reservfond	60			60
Fria reserver	1 240	602	–100	1 742
Årets resultat	400	106		506
Obeskattade reserver	0	250		250
Avsättningar	50	141		191
Skulder till koncernföretag		0		
Övriga skulder	450	250		700
Summa skulder och EK	2 500	1 349	0	3 849

BFN

Punkt 2.18

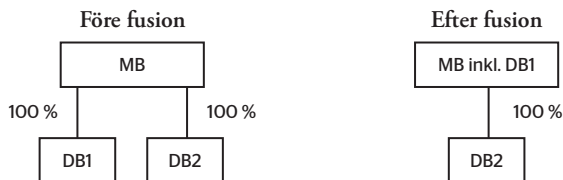
Referenser

Gemensamma förutsättningar exempel 4–6

Exempel 4–6 utgår från samma koncernstruktur som i exempel 1–3 med tre företag. Företagen tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag när årsredovisningen upprättas och någon koncernredovisning har inte upprättats. Koncernstrukturen framgår nedan.

*Gemensamma
förutsättningar
exempel 4–6*

I exempel 4 och 6 har andelarna i DB1 förvärvats av MB från en extern ägare. I exempel 5 har MB självt bildat DB1. Fusionen mellan DB1 och MB registreras den 30 juni år 4.



Av punkt 2.1 framgår att värderingen av de genom fusionen förvärvade tillgångarna och skulderna ska avse förhållandena på fusionsdagen. Anskaffningsvärdet för övertagna tillgångar och skulder ska således bestämmas utifrån förhållandena på fusionsdagen.

Utgångspunkten för redovisningen av övertagna tillgångar och skulder är huvudsakligen de bokförda värdena som tillgångarna och skulderna har i det överlåtande företaget. De bokförda värdena ska endast justeras för över- och

undervärden om sådana värden förelåg vid förvärvet av andelarna i det överlåtande företaget. Anskaffningsvärdet för andelarna ska fördelas på de tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget vid förvärvet av andelarna. Om det efter en sådan fördelning av anskaffningsvärdet för andelarna kvarstår en skillnad ska detta värde hänföras till goodwill. Har förvärvet av andelarna gjorts vid en tidigare tidpunkt än den då fusionen genomförs ska eventuella över- och undervärden samt goodwill, som förelåg vid förvärvet av andelarna i företaget, justeras med hänsyn till innehavstiden och övriga förändringar.

Anskaffningsvärdet för de förvärvade tillgångarna och skulderna beräknas därför först avseende tidpunkten för förvärvet av andelarna. Därefter kan värdena per den 30 juni år 4 beräknas.

Exempel 4–6 utgår från tre olika scenarier. I exempel 4 är förhållandena desamma som i exempel 1 med den enda skillnaden att företagen tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag när årsredovisningen upprättas och att någon koncernredovisning inte har upprättats. I exempel 5 har MB självt bildat DB1 och i exempel 6 är den enda verksamheten och tillgången i DB1 en fastighet med ett övervärde Balansräkningen i DB1 och fördelningen av anskaffningsvärdet framgår nedan.

Exempel 4 – Fusion av helägt dotterbolag som förvärvats med blandad verksamhet

Förutsättningar MB förvärvade samtliga andelar i DB1 den 1 januari år 1. Fusionen registreras den 30 juni år 4. I DB1 fanns vid förvärvet en fastighet med ett värde som översteg bokfört värde med 545. DB1:s balansräkningar framgår nedan.

Före fusion

DB1:s balansräkningar	30/6 år 4	31/12 år 3	1/1 år 1
Tillgångar	2 600	2 450	1 650
Summa tillgångar	2 600	2 450	1 650
Aktiekapital	200	200	200
Fria reserver	1 600	1 300	635
Årets resultat	150	300	0
Obeskattade reserver	250	250	128
Avsättningar	50	50	50
Skulder	350	350	637
Summa skulder och EK	2 600	2 450	1 650

Fördelning av anskaffningsvärdet DB1 (förvärvsanalys)

I årsredovisningen får uppskjuten skatt inte redovisas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre företag. Vid fördelningen av anskaffningsvärdet för andelarna på de vid förvärvet ingående tillgångarna och skulderna fördelas därför ingen del på uppskjuten skatt. Vid förvärvet uppgick de obeskattade reserverna i DB1 till 128. Hela beloppet tas upp utan fördel-

ning på eget kapital och uppskjuten skatt vid fördelningen av förvärvspriset/ anskaffningsvärdet.

Eftersom priset för andelarna har bestämts med beaktande av den skatt som belöper på övervärdet på fastigheten justeras övervärdet för fastigheten med detta i beaktande då anskaffningsvärdet för andelarna ska fördelas på de förvärvade tillgångarna och skulderna. Detta beror på att uppskjuten skatt inte får redovisas om företaget tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag. Värdet justeras därför för den tillgång som den uppskjutna skatten är hänförlig till med samma belopp som den uppskjutna skatten påverkat priset för andelarna.

Fördelning av anskaffningsvärdet (förvärvsanalys 1/1 år 1)

Förvärvspris		1 700
Aktiekapital	200	
Annat eget kapital	635	
Obeskattade reserver	128	
Övervärde byggnad	436	
Goodwill	301	
	1 700	1 700
Övervärde byggnad	545	
Uppskjuten skatt som påverkat priset	-109	
Summa anskaffningsvärde/övervärde	436	

Värdering av tillgångar och skulder som övertas genom fusion ska avse förhållandena på fusionsdagen och vid beräkningen av fusionsdifferensen ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Det innebär att företaget behöver beräkna värdena för två olika tidpunkter, dels för förhållandena på fusionsdagen och dels för förhållandena vid ingången av det senaste räkenskapsåret.

Eftersom fusionen endast berör MB och DB1 behöver inga värden för DB2 beräknas.

Avskrivningstiden för goodwill bestäms till 5 år vilket ger en avskrivning per år om 60 (60,2). Återstående ekonomisk livslängd för fastigheten uppgick vid förvärvet till 20 år. Övervärden skrivs därmed av på 20 år, dvs. med 22 per år.

Goodwill	Ansk. värde 1/1 år 1	Ack. avskr. 31/12 år 3	Justerat värde 1/1 år 4	Avskr. t.o.m. 30/6 år 4	Justerat värde 30/6 år 4
	301	-181	120	-30	90
Summa	301	-181	120	-30	90
Övervärde- byggnad	Ansk. värde 1/1 år 1	Ack. avskr. 31/12 år 3	Justerat värde 1/1 år 4	Avskr. t.o.m. 30/6 år 4	Justerat värde 30/6 år 4
	436	-66	370	-11	359
Summa	436	-66	370	-11	359

Efter avskrivningar uppgår värdet på goodwill till 120 (301–301/5x3) och av övervärdet på fastigheten kvarstår 370 (436–436/20x3).

Fusion

Fusionen mellan DB1 och MB registreras per den 30 juni år 4. Redovisning av fusionen visas i tabell nedan.

Balansräkning 30/6 år 4	MB före fusion	Steg 1	a	Steg 2			d	Steg 3	MB efter fusion
Goodwill				90					90
Andelar i koncern- företag	2 000				–1 700				300
Fordringar på kon- cernföretag	100						–100		0
Övriga tillgångar	400	2 600		359					3 359
Summa tillgångar	2 500	2 600	0	449	–1 700	0	–100		3 749
Aktiekapital	300	200	–200						300
Fria reserver	1 300	1 600	–1 600				590		1 890
Periodens resultat	400	150		–41					509
Obeskattade reserver	0	250							250
Avsättningar	50	50							100
Skulder till koncern- företag		100					–100		0
Övriga skulder	450	250							700
Summa skulder och EK	2 500	2 600	–1 800	–41	0	590	–100		3 749

- Steg 1* De saldon som finns i DB1 per den 30 juni överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.
- Steg 2* Steget har delats upp i fyra delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet.
- Steg 2 a* Belopp motsvarande det överlåtande företags eget kapital vid senaste balansdagen debiteras.
- Steg 2 b* Övervärden, inklusive goodwill, ska tas upp. De värden som beräknades per den senaste balansdag ska skrivas av och det avskrivna värdet 90 (120 – 30) och 359 (370 – 11) redovisas i balansräkningen. Avskrivningen kostnadsförs i resultaträkningen 41 (30+11). Eftersom företaget tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag ska någon uppskjuten skatt inte redovisas.
- Steg 2 c* Moderföretagets andelar i det överlåtande företaget krediteras.

Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Hur beräkningen görs framgår nedan. Fusionsdifferensen förs här i sin helhet till fria reserver.

Steg 2 d

Om fordringar och skulder finns mellan det överlåtande och det övertagande företaget ska dessa elimineras. Om elimineringen inte görs innebär detta att det finns en fordran och en skuld inom en och samma juridiska person. Det är därför logiskt att låta fordran och skulden elimineras i den juridiska personen.

Steg 3

Efter att dessa olika steg utförts redovisas det överlåtande företags tillgångar och skulder i det övertagande företaget värderade till justerade värden på fusionsdagen.

Enligt punkt 2.16 ska fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, efter justeringar, samt med avdrag för obeskattade reserver, och det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget.

BFN

Enligt punkt 2.15 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt.

En beräkning av fusionsdifferensen utifrån ovanstående förutsättningar ger följande:

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Övriga tillgångar	2 450
Goodwill	120
Övervärde byggnad	370
Skulder o avsättningar	−400
Obeskattade reserver	−250
Tillgångar – skulder	2 290
Andelar	−1 700
Fusionsdifferens	590

Analys av fusionsdifferensen

Resultat i DB 1/1 år 131/12 år 3 (ej utdelat)	965
Avskrivning av koncernmässiga övervärden 1/1 år 131/12 år 3	
Goodwill	−181
Byggnad	−66
Obeskattade reserver vid förvärvstillfället	−128
Fusionsdifferens	590

Punkterna 2.1, 2.4, 2.5, 2.11 och 2.13–2.17

Referenser

Exempel 5 – Fusion av helägt nybildat dotterbolag

MB bildade DB1 självt. Bolaget registrerades den 21 januari år 1. Aktiernas kvotvärde uppgår till 200 och aktierna tecknades till detta värde. Vid bolagsbildningen betalades aktiekapitalet genom insättning på särskilt konto.

Förutsättningar

År 4 fusioneras DB1 med MB. Fusionen registreras den 30 juni år 4.

Eftersom MB självt bildat DB1 genom insättning av aktiekapitalet på konto i bank finns inte några värden som ska justeras avseende tillgångar och skulder i DB1. Det innebär att tillgångar och skulder överförs till bokförda värden.

Värdering av tillgångar och skulder som övertas genom fusion ska avse förhållandena på fusionsdagen och vid beräkningen av fusionsdifferensen ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Det innebär att företaget behöver kännedom om värdena vid dessa två tidpunkter. DB1:s balansräkningar framgår nedan.

Före fusion

DB1:s balansräkning	30/6 år 4	31/12 år 3
Tillgångar	2 600	2 450
Summa tillgångar	2 600	2 450
Aktiekapital	200	200
Fria reserver	1 600	1 300
Årets resultat	150	300
Obeskattade reserver	250	250
Avsättningar	50	50
Skulder	350	350
Summa skulder och EK	2 600	2 450

Fusion

Balansräkning 30/6 år 4	MB före fusion	Steg 1	Steg 2		c	Steg 3	MB efter fusion
			a	b			
Andelar i koncernföretag	500			-200			300
Fordringar på koncernföretag	100					-100	0
Övriga tillgångar	400	2 600					3 000
Summa tillgångar	1 000	2 600	0	-200	0	-100	3 300
Aktiekapital	300	200	-200				300
Fria reserver	100	1 600	-1 600		1 600		1 700
Periodens resultat	100	150					250
Obeskattade reserver	0	250					250
Avsättningar	50	50					100
Skulder till koncernföretag		100				-100	0
Övriga skulder	450	250					700
Summa skulder och EK	1 000	2 600	-1 800	0	1 600	-100	3 300

De saldon som finns i DB1 per den 30 juni överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs. *Steg 1*

Steg 2 har delats upp i tre delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet. *Steg 2*

Belopp motsvarande det överlåtande företags eget kapital vid senaste balansdagen debiteras. *Steg 2 a*

Moderföretagets andelar i det överlåtande företaget krediteras. *Steg 2 b* BFN

Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Hur beräkningen görs framgår nedan. Fusionsdifferensen förs här i sin helhet till fria reserver. *Steg 2 c*

Om fordringar och skulder finns mellan det överlåtande och det övertagande företaget ska dessa elimineras. *Steg 3*

Efter att dessa olika steg utförts redovisas det överlåtande företags tillgångar och skulder i det övertagande företaget värderade till justerade värden på fusionsdagen.

Enligt punkt 2.16 ska fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, efter justeringar, samt med avdrag för obeskattade reserver, och det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget. Några värden som ska justeras finns emellertid inte eftersom bolaget förvärvades genom egen bolagsbildning utan att det uppstod några övervärden i samband med bildandet. Det finns därmed inga värden som ska justeras i samband med fusionen.

Enligt punkt 2.15 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt.

En beräkning av fusionsdifferensen utifrån ovanstående förutsättningar ger följande:

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Övriga tillgångar	2 450
Skulder o avsättningar	–400
Obeskattade reserver	–250
Tillgångar – skulder	1 800
Andelar	–200
Fusionsdifferens	1 600

Avstämmning av fusionsdifferensen

Resultat i DB 1/1 år 131/12 år 3 (ej utdelat)	1 600

Inga koncernmässiga övervärden finns att justera för. Fusionsdifferensen består i sin helhet av upparbetat ej utdelat resultat.

Fusionsdifferens	1 600

Fusionsdifferensen utgörs i sin helhet av upparbetat resultat i DB 1 efter bilandet. Om utdelning hade lämnats under innehavet hade fusionsdifferensen minskat med motsvarande belopp.

Referenser Punkterna 2.1, 2.4, 2.5 och 2.14–2.16

Exempel 6 – Fusion av DB med fastighet som enda tillgång

Förutsättningar MB driver genom sina dotterbolag DB1 och DB2 fastighetsförvaltning. MB förvärvade samtliga andelar i DB1 den 1 januari år 1. Vid förvärvet av DB1 fanns endast en fastighet i DB1. Fastigheten värderades till 2 022. Det bokförda värdet på fastigheten uppgick till 1 477 och övervärdet uppgick till 545. Vid förvärvet uppgick eget kapital till 840 och på övervärdet belöper en skatt om 109 varför förvärvspriset för andelarna bestämdes till 1 276 ($840 + 545 - 109 = 1\,276$). Den 30 juni fusioneras DB1 med MB.

Av punkt 2.1 framgår att värderingen av de genom fusionen förvärvade tillgångarna och skulderna ska avse förhållandena på fusionsdagen. Utgångspunkten för redovisningen av övertagna tillgångar och skulder är de bokförda värdena som tillgångarna och skulderna har i det överlåtande företaget. De bokförda värdena ska justeras för över- och undervärden samt eventuell goodwill som identifierades i samband med förvärvet av andelarna i det överlåtande företaget. Anskaffningsvärdet för andelarna ska fördelas på de tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget vid förvärvet av andelarna. Har förvärvet av andelarna gjorts vid en tidigare tidpunkt än den då fusionen genomförs ska över- och undervärden samt goodwill justeras med hänsyn till innehavstiden och övriga förändringar.

Anskaffningsvärdet för de förvärvade tillgångarna och skulderna beräknas därför först avseende tidpunkten för förvärvet av andelarna, dvs. per den 1 januari år 1. Därefter kan värdena per den 31 december år 3 och den 30 juni år 4 beräknas.

Balansräkningen i DB1 och fördelningen av anskaffningsvärdet framgår nedan.

Före fusion

DB1:s balansräkningar	30/6 år 4	31/12 år 3	1/1 år 1
Tillgångar	2 300	2 150	1 477
Summa tillgångar	2 300	2 150	1 477
 Aktiekapital	 200	 200	 200
Fria reserver	1 600	1 300	640
Årets resultat	150	300	0
 Skulder	 350	 350	 637
Summa skulder och EK	2 300	2 150	1 477

Fördelning av anskaffningsvärdet DB1 (förvärvsanalys 1/1 år 1)

Förvärvspris		1 276
Aktiekapital	200	
Annat eget kapital	640	
Övervärde byggnad – uppskjuten skatt (545–109 = 436)	436	
	1 276	1276

Eftersom priset för andelarna har bestämts med beaktande av den skatt som belöper på övervärdet på fastigheten justeras övervärdet för fastigheten med detta i beaktande då anskaffningsvärdet för andelarna ska fördelas på de förvärvade tillgångar och skulder. Detta beror på att uppskjuten skatt inte får redovisas om företaget tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag. Värdet justeras därför för den tillgång som den uppskjutna skatten är hänförlig till om den uppskjutna skatten påverkat priset för andelarna.

Återstående ekonomisk livslängd för fastigheten uppgick vid förvärvet till 20 år. Övervärden skrivs därmed av på 20 år, dvs. med 22 per år.

Värdering av tillgångar och skulder som övertas genom fusion ska avse förhållandena på fusionsdagen och vid beräkningen av fusionsdifferensen ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Det innebär att företaget behöver beräkna värdena för två olika tidpunkter. Värderingen behöver således beräknas dels för förhållandena på fusionsdagen och dels för förhållandena vid ingången av det senaste räkenskapsåret.

Eftersom fusionen endast berör MB och DB1 behöver inga värden för DB2 beräknas.

Värdering MB inkl. justerade värden i DB1 31/12 år 3	MB	DB1	Elim andelar i DB1	Elim interna f/s	MB inkl. DB1
Andelar i koncernföretag	1576		–1 276		300
Fordringar på koncernföretag	100			–100	0
Övriga tillgångar	0	2 150	370		2 520
Summa tillgångar	1 676	2 150	–906	–100	2 820
Aktiekapital	300	200	–200		300
Annat eget kapital	676	1 300	–640		1 336
Årets resultat	500	300	–66		734
Avsättningar	50	0			50
Skulder till koncernföretag		100		–100	0
Övriga skulder	150	250			400
Summa skulder och EK	1 676	2 150	–906	–100	2 820

BFN

Vid värderingen ska värdena justeras med beaktande av avskrivning på övervärdet på fastigheten.

Av övervärdet på fastigheten kvarstår 370 (436–22x3). Resultat justeras med avskrivningarna på övervärdet på fastigheten 66 (22 x 3).

Fusion

Fusionen mellan DB1 och MB registreras per den 30 juni år 4. Redovisning av fusionen visas i tabell nedan.

Balansräkning 30/6 år 4	MB före fusion	Steg 1	a	Steg 2		d	Steg 3	MB efter fusion
				b	c			
Andelar i koncern- företag	1 576			–1 276				300
Fordringar på kon- cernföretag	100					–100		0
Övriga tillgångar	300	2 200		359				2 859
Summa tillgångar	1 876	2 200	0	359	–1 276	0	–100	3 159
Aktiekapital	300	200	–200					300
Fria reserver	1 166	1 600	–1 600			894		2 070
Periodens resultat	200	150		–11				339
Avsättningar	50							50
Skulder till koncern- företag		100				–100		0
Övriga skulder	150	250						700
Summa skulder och EK	1 876	2 200	–1 800	–11	0	894	–100	3 159

- Steg 1* De saldon som finns i DB1 per den 30 juni överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.
- Steg 2* Steget har delats upp i fyra delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet.
- Steg 2 a* Belopp motsvarande det överlåtande företags eget kapital vid senaste balansdagen debiteras.
- Steg 2 b* Övervärdet på fastigheten ska tas upp. De värden som beräknades per den senaste balansdag ska justeras för avskrivning och det avskrivna värdet 359 (370 – 11) redovisas i balansräkningen. Avskrivningen kostnadsförs i resultaträkningen 11.
- Steg 2 c* Moderföretags andelar i det överlåtande företaget krediteras.
- Steg 2 d* Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Hur beräkningen görs framgår nedan. Fusionsdifferensen förs här i sin helhet till fria reserver.

Om fordringar och skulder finns mellan det överlåtande och det övertagande företaget ska dessa elimineras.

Steg 3

Efter att dessa olika steg utförts redovisas det överlåtande företags tillgångar och skulder i det övertagande företaget värderade till justerade värden på fusionsdagen.

Enligt punkt 2.16 ska fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, efter justeringar, samt med avdrag för obeskattade reserver, och det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget.

Enligt punkt 2.15 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt.

BFN

En beräkning av fusionsdifferensen utifrån ovanstående förutsättningar ger följande:

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Övriga tillgångar	2 150
Övervärde byggnad	370
Skulder o avsättningar	-350
Tillgångar – skulder	2 170

Andelar	-1 276
Fusionsdifferens	894

Analys av fusionsdifferensen

Resultat i DB 1/1 år 131/12 år 3 (ej utdelat)	960

Avskrivning av koncernmässiga övervärden
1/1 år 131/12 år 3

Byggnad	-66
Fusionsdifferens	894

Punkterna 2.1, 2.4, 2.5 och 2.14–2.16

Referenser

Exempel 7 – Förvärv av konsultrelse, all goodwill avskriven



Förutsättningar

MB förvärvade den 1 januari år 1 en konsultrelse genom förvärv av DB. MB har fortsatt att driva konsultrelsen vidare i DB. Vid förvärvet av DB fanns upparbetade vinster i form av likvida medel samt en bil. Vid förvärvet uppgick eget kapital till 840 varav 200 utgjorde aktiekapital och 640 fritt eget kapital. MB betalade 1 200 för andelarna i DB. Någon koncernredovisning har inte upprättats av MB.

Under perioden 1 januari år 1 – 31 december år 5 genererade konsultrörelsen ytterligare vinst med 900. Upparbetade vinster har delats ut löpande med ett sammanlagt belopp om 1 140. Den 30 juni år 7 fusioneras DB med MB.

Av punkt 2.1 framgår att värderingen av de genom fusionen förvärvade tillgångarna och skulderna ska avse förhållandena på fusionsdagen.

Anskaffningsvärdet för andelarna ska fördelas på de tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget vid förvärvet av andelarna. I de fall det övertagande företaget äger andelarna i det överlåtande företaget före fusionen ska värderingen utgå från anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget och över- och undervärden samt goodwill justeras med hänsyn till innehavstiden och övriga förändringar.

Vid beräkningen av fusionsdifferensen ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt.

Balansräkningen i DB år 1, 6 och 7 samt fördelningen av anskaffningsvärdet framgår nedan.

Före fusion

DB:s balansräkningar	30/6 år 7	31/12 år 6	1/1 år 1
Tillgångar	950	800	1 040
Summa tillgångar	950	800	1 040
 Aktiekapital	200	200	200
Fria reserver	600	400	640
Årets resultat	150	200	0
 Skulder	0	0	200
Summa skulder och EK	950	800	1 040
<i>Fördelning av anskaffningsvärdet DB (förvärvsanalys 1/1 år 1)</i>			
Förvärvspris			1 200
Aktiekapital		200	
Annat eget kapital		640	
 Goodwill		360	
		1 200	1 200

Koncernredovisning upprättas inte av MB. I samband med fusionen ska anskaffningsvärdet för andelarna fördelas på de tillgångar och skulder som fanns i DB vid förvärvet av andelarna. En förvärvsanalys per den 1 januari år 1 ger att det vid förvärvet uppstod en koncernmässig goodwill om 360. Vid värderingen ska värdena justeras med beaktande av avskrivning på goodwillen.

Om nyttjandeperioden för goodwill inte kan fastställas med rimlig grad av säkerhet ska perioden enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL anses uppgå till fem år. Vid fusionen år 7 är all goodwill därför att anse som avskriven.

Värderingen av tillgångar och skulder som övertas genom fusion ska avse förhållandena på fusionsdagen och fusionsdifferensen ska beräknas på värdena

vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Fusion

Fusionen mellan DB och MB registreras den 30 juni år 7. Redovisning av fusionen visas i tabell nedan.

Balansräkning 30/6 år 7	MB före fusion	Steg 1	Steg 2		MB efter fusion	
			a	b	c	
Andelar i koncernföretag	1 200			-1 200		0
Övriga tillgångar	300	950				1 250
Summa tillgångar	1 500	950	0	-1 200	0	1 250
Aktiekapital	300	200	-200			300
Fria reserver	800	600	-600		-400	400
Periodens resultat	200	150				350
Avsättningar	50					50
Övriga skulder	150	0				150
Summa skulder och EK	1 500	950	-800	-1 200	-400	1 250

BFN

De saldon som finns i DB per den 30 juni överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 1

Steg 2 har delats upp i tre delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförs i sin helhet.

Steg 2

Belopp motsvarande det överlåtande företags eget kapital vid senaste balansdagen debiteras.

Steg 2 a

Moderföretagets andelar i det överlåtande företaget krediteras.

Steg 2 b

Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. I detta fall uppstår en negativ fusionsdifferens. Hur beräkningen görs framgår nedan.

Steg 2 c

Enligt punkt 2.16 ska fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, efter eventuella justeringar, och det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget. Enligt punkt 2.15 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Goodwill som kunde identifieras i förvärvsanalysen anses avskriven eftersom mer än fem år förflutit sedan förvärvet av andelarna.

En beräkning av fusionsdifferensen utifrån ovanstående förutsättningar ger följande:

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 6

Övriga tillgångar	800
Skulder	0
Tillgångar – skulder	800

Andelar	–1 200
Fusionsdifferens	–400

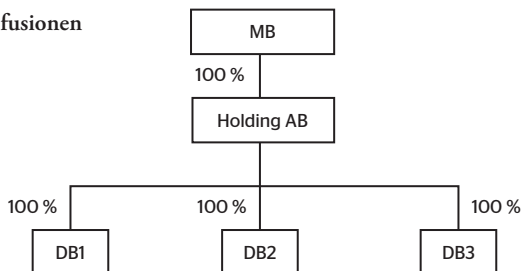
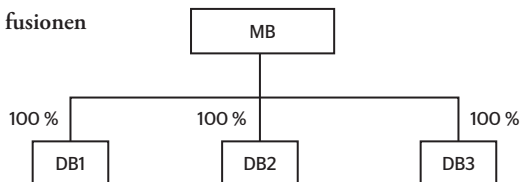
Analys av fusionsdifferensen

Resultat i DB 1/1 år 1 31/12 år 5	900
Resultat i DB 1/1 – 31/12 år 6 (ej utdelat)	200
Avskrivning av koncernmässiga övervärden 1/1 år 1 31/12 år 5	
Goodwill	–360
Utdelning 1/1 år 1 – 31/12 år 6	–1 140
Fusionsdifferens	–400

Fusionsdifferensen utgörs av upparbetat resultat i DB efter förvärvet minskat med avskrivning på goodwill och utdelning som lämnats under innehavet.

Referenser

2.1, 2.4, 2.5, 2.14–2.16

*Exempel 8 – Fusion av holdingbolag**Förutsättningar***Före fusionen****Efter fusionen**

MB äger 100% av Holding AB. Förvärvet skedde den 31 december år 1 för 1 500.

Det övervärde som uppkom i samband med förvärvet avser verksamheter som bedrivs i Holding ABs underkoncern. Den 1 oktober år 4 registreras fusionen mellan Holding AB och MB.

För koncernredovisningsändamål upprättades en förvärvsanalys avseende holding-koncernen vid förvärvet.

Tillämpad skattesats är 20 %.

Förvärvsanalys av 100% av Holding AB koncernen per 31/12 år 1

Köpeskilling		1 500
Förvärvat EK	800	
Goodwill	700	
	1 500	1 500

BFN

Avskrivningstiden för goodwill bestäms till 5 år vilket ger en avskrivning per år om 140. Av den initiala goodwillen är 300 hänförligt till verksamheten i DB2 och 400 till DB3.

När fusionen ska redovisas kan inte den förvärvsanalys som upprättades för koncernen ligga till grund för värderingen. MB måste därför upprätta en förvärvsanalys avseende den juridiska personen Holding AB.

Förvärvsanalys av 100% av Holding AB per 31/12 år 1

Köpeskilling		1 500
Förvärvat EK	800	
Övervärde andelar i DB2	300	
Övervärde andelar i DB3	400	
	1 500	1 500

I detta fall är förvärvat eget kapital lika stort i Holding AB som i Holding-koncernen, dvs. dotterbolagen bidrar inte med något eget kapital till Holding-koncernen då MB gör sitt förvärv den 31 december år 1. Summan av övervärden på andelarna i dotterbolagen blir därför i detta fall lika stor som goodwillen i förvärvsanalysen för koncernredovisningsändamål.

Före fusion

MB:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i koncernföretag	1 500	1 500
Övriga tillgångar	2 500	2 300
Summa tillgångar	4 000	3 800
Aktiekapital	500	500
Fria reserver	2 500	2 400
Årets resultat	200	100
Summa eget kapital	3 200	3 000
Obeskattade reserver	800	800
Summa skulder och eget kapital	4 000	3 800

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Holding-koncernens balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 700	2 700	800
Summa tillgångar	2 700	2 700	800
Aktiekapital	100	100	100
Annat eget kapital	2 500	2 500	600
Årets resultat			100
Summa eget kapital	2 600	2 600	800
Avsättning	100	100	0
Summa skulder och eget kapital	2 700	2 700	800

Koncernredovisning Holding AB 31/12 år 3

	Holding AB	DB1	DB2	DB3	Elim DB1	Elim DB2	Elim DB3	Holding koncernen
Andelar i koncern- företag	300				-100	-100	-100	0
Goodwill								0
Övriga tillgångar	300	700	800	900				2 700
Summa tillgångar	600	700	800	900	-100	-100	-100	2 700
Aktiekapital	100	100	100	100	-100	-100	-100	100
Annat eget kapital	500	600	600	800				2 500
Årets resultat								
Summa EK	600	700	700	900	-100	-100	-100	2 600
Avsättningar			100					100
Summa skulder och EK	600	700	800	900	-100	-100	-100	2 700

Koncernredovisning MB 31/12 år 3

	MB	Holding koncernen	Förvärvs- eliminering	M koncernen
Andelar i koncern- företag	1 500	0	-1 500	0
Goodwill		0	420	420
Övriga tillgångar	2 300	2 700		5 000
Summa tillgångar	3 800	2 700	-1 080	5 420
Aktiekapital	500	100	-100	500
Annat eget kapital	3 040	2 500	-840	4 700
Årets resultat	100		-140	-40
Summa EK	3 640	2 600	-1 080	5 160
Avsättningar	160			260
Summa skulder och EK	3 800	2 700	-1 080	5 420

Analys av bidrag till eget kapital 31/12 år 3

	MB	Holding- koncernen	Koncernen
Redovisat EK	3 640	2 600	6 240
Goodwill		420	420
Bokfört värde		-1 500	-1 500
Bidrag till totalt EK	3 640	1 520	5 160

Fusion

Fusion 1/10 år 4	MB före fusion	Steg 1	a	Steg 2			MB inkl. Holding
				b	c	d	
Andelar i koncernföretag:							
Andelar i Holding AB	1 500				-1 500		0
Andelar i DB1		100					100
Andelar i DB2		100		300			400
Andelar i DB3		100		400			500
Övriga tillgångar	2 500	300					2 800
Summa tillgångar	4 000	600	0	700	-1 500	0	3 800
Aktiekapital	500	100	-100				500
Fria reserver	2 500	500	-500			-200	2 300
Årets resultat	200						200
Summa EK	3 200	600	-600	0	0	-200	3 000
Obeskattade reserver	800						800
Summa skulder och EK	4 000	600	-600	0	0	-200	3 800

BFN

- Steg 1* De saldon som finns i Holding AB per den 1/10 överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.
- Steg 2* För att göra bokningen av fusionsdifferensen samt därmed tillhörande bokningar mer överskådliga har detta steg delats upp i fyra steg. Debet och kredit balanserar inte förrän steget genomförts i sin helhet.
- Steg 2 a* Belopp motsvarande det överlåtande bolagets eget kapital vid fusionen debiteras.
- Steg 2 b* Värdering av andelarna i DB2 och DB3 enligt förvärvsanalysen av Holding AB redovisas. I förvärvsanalysen hänfördes övervärdet till andelarna i DB2 och DB3. Ingen avskrivning görs på andelar i koncernföretag och i förvärvsanalysen var 300 hänförligt till DB2 och 400 till DB3. Hela övervärdet läggs därmed till värdet på andelarna i DB2 och DB3.
- Steg 2 c* Moderföretagets andelar i det överlåtande bolaget krediteras.
- Steg 2 d* Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver.
- Enligt punkt 2.16 ska fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, efter justeringar, samt med avdrag för obeskattade reserver, och det övertagande företagets bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget.
- Enligt punkt 2.15 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt.
- En beräkning av fusionsdifferensen utifrån ovanstående förutsättningar ger följande:

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Bokfört värde på tillgångar i Holding AB	600
Övervärden hänförliga till DB2 och DB3	700
Skulder	0
Obeskattade reserver	0
	1 300
Andelar / förvärvspris	-1 500
Fusionsdifferens	-200

Ur koncernens perspektiv har ingenting hänt. Fusionen är endast en koncernintern omstrukturering vilket inte ska påverka koncernredovisningen. Den goodwill som redovisas i MB-koncernen påverkas därför inte av fusionen.

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Koncernbokslut 31/12 år 4	MB	DB1	DB2	DB3	Elim OR	Elim	KC
Goodwill						280	280
Andelar i koncernföretag	1 000					–1 000	0
Övriga tillgångar	2 800	700	800	900			5 200
Summa tillgångar	3 800	700	800	900	0	–720	5 480
Aktiekapital	500	100	100	100		–300	500
Annat eget kapital	2 300	600	600	800	640	–280	4 660
Årets resultat	200					–140	60
Summa EK	3 000	700	700	900	640	–720	5 220
Avsättningar			100		160		260
Obeskattade reserver	800				–800		0
Summa skulder och EK	3 800	700	800	900	0	–720	5 480
Avstämning av eget kapitali koncernen 31/12 år 4		<i>Aktie- kapital</i>	<i>Annat EK</i>	<i>Årets resultat</i>	<i>Summa EK</i>		
Ingående eget kapital		500	4 700	–40	5 160		
Omföring årets resultat			–40	40	0		
Årets resultat				60	60		
Utgående eget kapital		500	4 660	60	5 220		

BFN

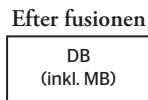
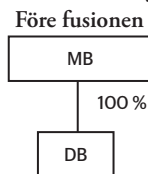
När MB förvärvade Holding-koncernen erlades en likvid om 1 500. Denna likvid avsåg den rörelse som bedrevs i Holding koncernen. När fusionen genomförs ersätts ett indirekt ägande av andelar i Holding AB med de netto-tillgångar som tidigare redovisades i Holding AB. Dessa tillgångar avsåg främst andelar i de tre underliggande dotterbolagen till Holding AB. I MB läggs övervärdet helt på de andelar de är hänförliga till, dvs. DB2 och DB3, och till belopp som framgår av den förvärvsanalys som görs av Holding AB (dvs. inte den förvärvsanalys som gjorts av Holding-koncernen för koncernredovisnings-ändamål).

I samband med en fusion av ett holdingbolag där det redovisade värdet på de övertagna andelarna i dotterbolagen ökar genom fusionen ska det alltid prövas om det finns ett nedskrivningsbehov. Om så är fallet ska det redovisas inom årets resultat på sedvanligt sätt.

Punkterna 2.1, 2.4, 2.5 och 2.13–2.17

Referenser

Exempel 9 – Nedströmsfusion



Förutsättningar

Bolag MB äger 100% av DB. Vid fusionen fusioneras MB in i DB. Fusionen registreras per 1/10 år 4.

DB erlägger köpeskillingen för tillgångar och skulder i MB med egna aktier, de aktier i DB som MB ägde före fusionen.

MB:s bokförda värde på DB uppgår till 2 000 före fusionen. DB förvärdas 31/12 år 1 varvid goodwill om 400 uppstod. Goodwillposten skrivs av på 5 år. Återstående värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 240.

Tillämpad skattesats i exemplet är 20 %.

Före fusionen

MB:s balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3	
Andelar i koncernföretag	2 000	2 000	
Övriga tillgångar	600	400	
Summa tillgångar	2 600	2 400	
Aktiekapital	500	500	
Fria reserver	1 100	1 000	
Årets resultat	200	100	
Summa EK	1 800	1 600	
Obeskattade reserver	800	800	
Summa skulder och EK	2 600	2 400	
DB:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	3 000	2 600	1 600
Summa tillgångar	3 000	2 600	1 600
Aktiekapital	500	500	500
Fria reserver	1 600	1 100	1 000
Årets resultat	400	500	100
Summa EK	2 500	2 100	1 600
Obeskattade reserver	500	500	0
Summa skulder och EK	3 000	2 600	1 600
<i>Förvärsanalys av DB 31/12 år 1</i>			
Köpeskillning			2 000
Förvärvat EK	1 600		
Goodwill	400		
	2 000		2 000

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 80 per år.

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Koncernredovisning 31/12 år 3	MB	DB	Elim DB	Koncern
Andelar i koncernföretag	2 000		-2 000	0
Goodwill			240	240
Övriga tillgångar	400	2 600		3 000
Summa tillgångar	2 400	2 600	-1 760	3 240
Aktiekapital	500	500	-500	500
Annat eget kapital	1 640	1 500	-1 180	1 960
Årets resultat	100	500	-80	520
Summa EK	2 240	2 500	-1 760	2 980
Avsättningar	160	100		260
Summa skulder och EK	2 400	2 600	-1 760	3 240

BFN

Analys av bidrag till eget kapital 31/12 år 3

	DB	MB	EK KC
Redovisat eget kapital	2 500	2 240	4 740
Goodwill	240		240
Bokfört värde	-2 000		-2 000
Bidrag till totalt eget kapital	740	2 240	2 980

Fusion

Bolag MB fusioneras in i DB. I utbyte får MB:s aktieägare aktier i DB.

Fusion per 1/10 år 4	DB	Steg 1 MB	a	Steg 2 b	c	d	DB inkl. MB
Andelar i koncernföretag		2 000	-2 000				0
Goodwill					180		180
Övriga tillgångar	3 000	600					3 600
Summa tillgångar	3 000	2 600	-2 000		180		3 780
Aktiekapital	500	500		-500			500
Fria reserver	1 600	1 100		-1 100			1 600
Fusionsdifferens						-160	-160
Årets resultat	400	200			-60		540
Summa EK	2 500	1 800		-1 600	-60	-160	2 480
Obeskattade reserver	500	800					1 300
Summa skulder och EK	3 000	2 600		-1 600	-60	-160	3 780

De saldon som finns i MB per den 1/10 överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 1

- Steg 2* För att göra bokningen av fusionsdifferensen samt därmed tillhörande bokningar mer överskådliga har detta steg delats upp i fyra steg. Debet och kredit balanserar inte förrän steget genomförts i sin helhet.
- Steg 2 a* Moderföretagets andelar i DB krediteras.
- Steg 2 b* Belopp motsvarande det överlåtande bolagets eget kapital vid senaste räkenskapsårets utgång debiteras.
- Steg 2 c* MB:s tillgångar och skulder redovisas till bokförda värden. De över- och undervärden som ska redovisas är de som identifierades vid MB:s förvärv av andelarna i DB. I detta fall finns endast goodwill. Det värde som redovisades per senaste balansdagen ska skrivas av och det avskrivna värdet redovisas i balansräkningen i det övertagande bolaget. Avskrivningen kostnadsförs i resultaträkningen.
- Steg 2 d* Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. Fusionsdifferensen blir en annan jämfört med om fusionen gått åt andra hållet. Det är en naturlig följd av att fusionen går i omvänd riktning. Summan av eget kapital är däremot densamma oavsett i vilken riktning fusionen går, se jämförelsen längre ner i exemplet.

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Tillgångar	2 400
Goodwill	240
Skulder	0
Obeskattade reserver	-800
Tillgångar – skulder	1 840

Andelar/förvärvspris	-2 000
Fusionsdifferens	-160

	<i>Aktie- kapital</i>	<i>Fria reserver</i>	<i>Årets resultat</i>	<i>Summa EK</i>
Avstämning av eget kapital i DB 1/10 år 4				
Ingående balans 1/1 år 4	500	1 100	500	2 100
Disp av fg års res		500	-500	0
Årets resultat			540	540
Fusionsdifferens		-160		-160
Utgående eget kapital	500	1 440	540	2 480

Referenser Punkterna 3.2–3.5 och 3.9

Jämförelse om fusionen gjorts i omvänd riktning

Fusionsdifferensen vid nedströmsfusion skiljer sig från fusionsdifferensen vid fusion av helägt dotterföretag. Utgångspunkten är att redovisningen ska leda till samma värdering av de samlade nettotillgångarna som om moderföretaget varit det övertagande företaget och dotterbolaget det överlåtande företaget. Summan av eget kapital blir därför densamma efter fusionen oavsett vilket företag som är det övertagande företaget och vilket företag som är det överlå-

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

tande företaget. Nedan visas därför hur redovisningen av fusionen gjorts om det varit MB som var det övertagande företaget och DB som var det överlåtande företaget.

Fusion per 1/10 år 4	Steg 1		Steg 2			MB inkl DB
	MB	DB	a	b	c	d
Andelar i koncernföretag	2 000		–2 000			0
Goodwill					180	180
Övriga tillgångar	600	3 000				3 600
Summa tillgångar	2 600	3 000	–2 000		180	3 780
Aktiekapital	500	500		–500		500
Fria reserver	1 100	1 600		–1 600		1 100
Fusionsdifferens						340
Årets resultat	200	400			–60	540
Summa EK	1 800	2 500		–2 100	–60	2 480
Obeskattade reserver	800	500				1 300
Summa skulder och EK	2 600	3 000		–2 100	–60	3 780

BFN

Även om fusionsdifferensen beräknas till ett annat belopp framgår av avstämningen av eget kapital att det egna kapitalet uppgår till samma belopp efter fusionen oavsett i vilken riktning fusionen görs.

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Tillgångar	2 600
Goodwill	240
Skulder	0
Obeskattade reserver	–500
Tillgångar – skulder	2 340

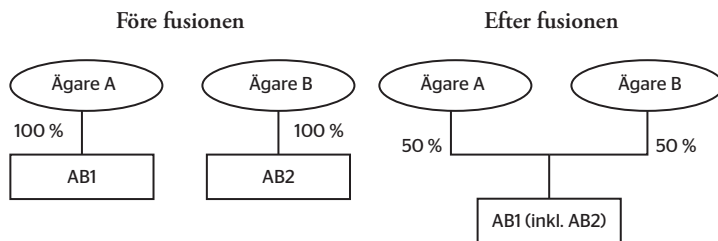
Andelar/förvärvspreis	–2 000
Fusionsdifferens	340

	Aktie- kapital	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Avstämning av eget kapitali MB 1/10 år 4				
Ingående balans 1/1 år 4	500	1 000	100	1 600
Disp av fg års res		100	–100	0
Årets resultat			540	540
Fusionsdifferens		340		340
Utgående eget kapital	500	1 440	540	2 480

Exempel 10 – Absorption fristående företag

Exemplet beskriver hur absorption av två helt fristående företag redovisas.

Förutsättningar



AB1 övertar tillgångar och skulder i AB2 genom absorption. Fusionen registreras den 1 oktober år 4. Fusionsvederlaget består av aktier i AB1. AB1 emitterar aktier med kvotvärde 100 för att förvärva tillgångar och skulder i AB2. Värdet av dessa beräknas till 1 500 vilket motsvarar det verkliga värdet på dessa andelar.

Före Fusion

AB1:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	2 400	2 000
Summa tillgångar	2 400	2 000
Aktiekapital	100	100
Fria reserver	1 400	900
Årets resultat	400	500
Obeskattade reserver	500	500
Summa skulder och EK	2 400	2 000
AB2:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	800	700
Summa tillgångar	800	700
Aktiekapital	100	100
Fria reserver	500	300
Årets resultat	100	200
Obeskattade reserver	100	100
Summa skulder och EK	800	700
<i>Förvärvsanalys av AB2 per 1/10 år 4</i>		
Fusionsvederlag		1 500
Eget kapital	700	
Andel eget kapital i obeskattade reserver	80	
Goodwill	720	
	1 500	1 500

Fusion

Redovisning fusion per 1/10 år 4	Steg 1		Steg 2			AB1 efter fusion	
	AB1	AB2	a	b	c	d	
Goodwill					720		720
Övriga tillgångar	2 400	800					3 200
Summa tillgångar	2 400	800	0	0	720	0	3 920
Aktiekapital	100	100	100	-100			200
Överkursfond			1 400				1 400
Fria reserver	1 400	500		-500		-80	1 320
Årets resultat	400	100		-100			400
Obeskattade reserver	500	100					600
Summa skulder och EK	2 400	800	1 500	-700	0	-80	3 920

BFN

De saldon som finns i AB2 per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs. *Steg 1*

Steg 2 har delats upp i fyra olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförs i sin helhet. *Steg 2*

AB1 emitterar aktier med kvotvärdet 100 för att överta tillgångar och skulder i AB2 genom fusionen. Värdet av dessa beräknas till 1 500. Aktiekapitalet ökar med 100 och den del av värdet som överstiger kvotvärdet (1 400) tas upp som överkursfond. *Steg 2 a*

Belopp motsvarande det överlåtande företags egna kapital vid fusionen debiteras. Resultatet ska redovisas i det övertagande företags resultaträkning bara till den del det motsvarar dess ägarandel och avser tid under vilket det övertagande företaget ägt det överlåtande företaget. Då resultatet i sin helhet är förvärvat resultat elimineras detta. *Steg 2 b*

Övervärden, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt ska tas upp. Goodwill-postens storlek framgår av förvärvsanalysen ovan. *Steg 2 c*

Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen redovisas i sin helhet mot fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan. *Steg 2 d*

Enligt punkt 2.16 ska fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, efter justeringar, samt med avdrag för obeskattade reserver, och det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget.

Enligt punkt 2.15 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Har ägarförhållandet uppstått först därefter används i stället de värden som förelåg vid förvärvet.

En beräkning av fusionsdifferensen utifrån ovanstående förutsättningar ger följande:

Beräkning av fusionsdifferensen per 1/10 år 4

Tillgångar	800
Goodwill	720
Skulder	0
Obeskattade reserver	-100
Tillgångar – skulder	1420
Fusionsvederlaget	-1 500
Fusionsdifferens	-80

Fusionsdifferensen utgörs i detta fall i sin helhet av egetkapitaldelen i obeskattade reserver. Anledningen till detta är att i samband med förvärvet anses 80 % utgöra eget kapital, men vid beräkningen av fusionsdifferensen hanteras posten i sin helhet som en skuld.

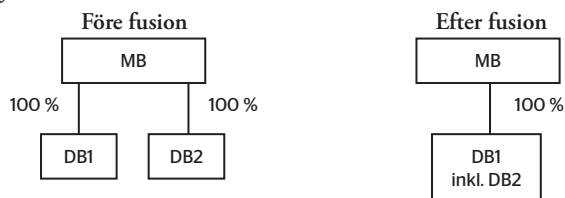
Avstämning av eget kapital i AB1 efter fusionen 1/10 år 4	Aktiekapital	Överkursfond	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	100		900	500	1 500
Disposition avföregående års resultat			500	-500	0
Nyemission	100	1 400			1 500
Årets resultat				400	400
Fusionsdifferens			-80		-80
Utgående eget kapital	1 600		1 320	400	3 320

Referenser

Punkterna 2.1–2.3, 2.13–2.17 och 4.2

Exempel 11 – Systemabsorption, emission och kontant likvid högre än bokfört värde

Förutsättningar



Exemplet beskriver absorption som görs mot fusionsvederlag i form av kontant ersättning och aktier. DB1 övertar tillgångar och skulder i DB2 genom absorption. MB förvärvade DB1 den 31 december år 1 och DB2 den 31 december år 2. Varje förvärv avsåg 100 % av respektive företag. Fusionen registreras per 1/10 år 4. Då detta är en koncernintern fusion innebär fusionen ingen förändring på koncernnivå. Den förvärvsanalys som MB upprättade i samband med förvärvet av DB2 får enligt punkt 2.7 ligga till grund för värderingen. Tillgångarna och skulderna i DB2 redovisas därmed till sina tidigare redovisade koncernmässiga värden.

Betalning genom emission i DB1

DB1 emitterar aktier med kvotvärde 100 för att förvärva tillgångar och skulder i DB2. Emissionsbeloppet (värdet) uppgår till 400. DB1 erlägger dessutom 200 kontant. Sammanlagt uppgår fusionsvederlaget till 600 vilket överstiger MB:s bokförda värde på andelarna i DB2 med 100. Det belopp varmed ersättningen överstiger det bokförda värdet redovisas som en utdelningsintäkt i MB.

MB äger samma tillgångsmassa såväl före som efter fusionen. Andelarna i DB2 ersätts emellertid med andelar i DB1 och likvida medel. Endast 400 av det tidigare redovisade värdet på DB2 överförs till DB1.

BFN

MB:s balansräkningar (i BR den 1/10 år 4 har DB1:s emission för att förvärva DB2 beaktats):		
	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i DB1	1 400	1 000
Andelar i DB2	–	500
Övriga tillgångar	2 900	2 800
Kassa	200	0
Summa tillgångar	4 500	4 300
 Aktiekapital	 500	 500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat (inklusive utdelningsintäkt 100)	200	100
Obeskattade reserver	800	800
Summa skulder och EK	4 500	4 300

Årets resultat före fusionen i MB uppgår till 100. MB debiterar kassan med 200 motsvarande den kontanta likvid som erhålls. Andelarna i DB2 krediteras med 500 då dessa försvinner i och med fusionen. Av det tidigare bokförda värdet på DB2 överförs 400 motsvarande värdet för nyemitterade aktier i DB1. Den skillnad som erhålls mellan det tidigare bokförda värdet på DB2 och värdet på nyemitterade aktier i DB1 samt den likvid som DB1 erlägger redovisas som en utdelningsintäkt i resultaträkningen.

Före fusion

DB1:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 400	2 000	800
Summa tillgångar	2 400	2 000	800
 Aktiekapital	 100	 100	 100
Fria reserver	1 400	900	600
Årets resultat	400	500	100
Obeskattade reserver	500	500	0
Summa skulder och EK	2 400	2 000	800

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Förvärsanalys av DB1 per 31/12 år 1

Pris		1 000
Eget kapital	800	
Goodwill	200	
	1 000	1 000

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 40 per år.

DB2:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 2
Övriga tillgångar	800	700	400
Summa tillgångar	800	700	400
 Aktiekapital	 100	 100	 100
Fria reserver	500	300	200
Årets resultat	100	200	100
Obeskattade reserver	100	100	0
Summa skulder och EK	800	700	400

Förvärsanalys av DB2 per 31/12 år 2

Pris		500
Eget kapital	400	
Goodwill	100	
	500	500

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 20 per år.

Koncernbokslut 31/12 år 3	MB	DB1	DB2	Elim DB1	Elim DB2	KC
Goodwill				120	80	200
Andelar i koncernföretag	1 500			-1 000	-500	0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	700			5 500
Summa tillgångar	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700
 Aktiekapital	 500	 100	 100	 -100	 -100	 500
Annat eget kapital	3 540	1 300	380	-740	-300	4 180
Årets resultat	100	500	200	-40	-20	740
						0
Avsättningar	160	100	20			280
Summa skulder och EK	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700

I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Analys av bidrag till eget kapital 31/12 år 3

	DB1	DB2	MB	EK KC
Redovisat eget kapital	1 900	680	4 140	6 720
Goodwill	120	80		200
Bokfört värde	-1 000	-500		-1 500
Bidrag till totalt eget kapital	1 020	260	4 140	5 420

Fusion

Redovisning fusion 1/10 år 4	DB1	Steg 1 DB2	a	Steg 2 b	c	d	DB1 efter fusion
Goodwill					65		65
Övriga tillgångar	2 400	800	-200				3 000
Summa tillgångar	2 400	800	-200	0	65	0	3 065
Aktiekapital	100	100	100	-100			200
Överkursfond			300				300
Fria reserver	1 400	500		-500		80	1 480
Årets resultat	400	100			-15		485
Obeskattade reserver	500	100					600
Summa skulder och EK	2 400	800	400	-600	-15	80	3 065

BFN

De saldon som finns i DB2 per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 1

Steg 2 har delats upp i fyra olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförs i sin helhet.

Steg 2

DB1 erlägger likvid 200 och emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i DB2. Värdet av nyemitterade aktier beräknas till 400. Kvotvärdet bestäms till 100. Skillnaden mellan kvotvärdet och värdet på de nyemitterade aktierna tas upp som överkursfond.

Steg 2 a

Belopp motsvarande det överlåtande företags egna kapital vid senaste räkenskapsårs utgång debiteras. Då MB har ägt DB2 i sin helhet och hela räkenskapsåret fram till fusionsdagen ska DB2s resultat i sin helhet redovisas i övertagande företag.

Steg 2 b

Koncernmässiga över- och undervärden, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförlig till dessa, ska tas upp. Likaså ska avskrivningar på koncernmässiga övervärden, inklusive goodwill, redovisas.

Steg 2 c

Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Steg 2 d

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Tillgångar	700
Goodwill	80
Skulder	0
Obeskattade reserver	-100
Tillgångar – skulder	680
Pris	-600
Fusionsdifferens	80

Analys av fusionsdifferensen

Intjänat resultat i DB2 efter MBs förvärv (=bidrag per 31/12 år 3)	260
Andel eget kapital i obeskattade reserver vidfusionen	-80
Belopp varmed emissionen och erhållen likvidöverstiger tidigare bokfört värde på DB2	-100
Fusionsdifferens	80

Avstämning eget kapital i DB1 efter fusionen 1/10	Aktie- kapital	Överkurs- fond	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	100		900	500	1 500
Disposition av föregående års resultat			500	-500	0
Årets resultat				485	485
Nyemission	100	300			400
Fusionsdifferens			80		80
Utgående eget kapital	200	300	1 480	485	2 465

Koncernen efter fusion 1/10 år 4	MB	DB1	Elim DB1	Elim. utd.	KC
Goodwill		65	90		155
Andelar i koncernföretag	1 400		-1 400		0
Övriga tillgångar	2 900	3 000			5 900
Kassa	200				200
Summa tillgångar	4 500	3 065	-1 310		6 255
Aktiekapital	500	500	-500		500
Annat eget kapital	3 640	1 960	-780	100	4 920
Årets resultat	200	485	-30	-100	555
Obeskattade reserver	0	0			0
Avsättningar	160	120			280
Summa skulder och EK	4 500	3 065	-1 310	0	6 255

Den utdelningsintäkt som uppkom i samband med fusionen elimineras då denna är koncernintern.

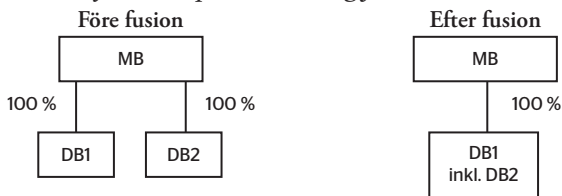
Avstämning eget kapital i koncernen efter fusionen 1/10 år 4	Aktie- kapital	Annat eget kapital	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	500	4 180	740	5 420
Disposition av föregående årsresultat		740	-740	0
Årets resultat			555	555
Utgående eget kapital	500	4 920	555	5 975

Punkterna 2.7 och 2.13–2.17

Referenser

Exempel 12 – Systerabsorption, vederlagsfri

BFN



Förutsättningar

Exemplet beskriver absorption som görs vederlagsfritt. DB1 övertar tillgångar och skulder i DB2 genom absorption. MB förvärvade DB1 den 31 december år 1 och DB2 den 31 december år 2. Varje förvärv avsåg 100 % av respektive företag. MB äger 100 % av DB1 samt DB2. Fusionen registreras per 1/10 år 4. Då detta är en koncernintern fusion innebär fusionen ingen förändring på koncernnivå. Den förvärvsanalys som MB upprättade i samband med förvärvet av DB2 får enligt punkt 2.7 ligga till grund för värderingen. Företaget väljer att tillämpa punkt 2.7. Tillgångarna och skulderna i DB2 redovisas därmed till sina tidigare redovisade koncernmässiga värden.

Fusionsvederlag

Fusionen genomförs vederlagsfritt, dvs. ingen kontant likvid betalas och inte heller gör DB1 någon nyemission av aktier för att få överta DB2:s tillgångar och skulder från MB genom absorption. Det belopp varmed vederlaget (0) understiger MB:s bokförda värde på DB2 (500) utgör ur MB:s synvinkel ett aktieägartillskott till DB1. MB:s värde på DB2 överförs därför till MB:s värde på DB1. I det fall fusionen inte genomförs vederlagsfritt, men till ett vederlag som understiger det bokförda värdet på aktierna, utgör endast den del av värdet på de erhållna aktierna som understiger det bokförda värdet aktieägartillskott till D1. Om fusionsvederlaget i detta exempel i stället uppgått till 400 hade således 100 utgjort aktieägartillskott till DB1.

Före fusion

MB:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i DB1	1 500	1 000
Andelar i DB2	—	500
Övriga tillgångar	2 900	2 800
Summa tillgångar	4 400	4 300
Aktiekapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	100	100
Obeskattade reserver	800	800
Summa skulder och EK	4 400	4 300

Årets resultat i MB före fusionen uppgår till 100.

DB1:s balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 400	2 000	800
Summa tillgångar	2 400	2 000	800
Aktiekapital	100	100	100
Fria reserver	1 400	900	600
Årets resultat	400	500	100
Obeskattade reserver	500	500	0
Summa skulder och EK	2 400	2 000	800

Förvärvsanalys av DB1 per 31/12 år 1

Pris	1 000
Eget kapital	800
Goodwill	200
	1 000
	1 000

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 40 per år.

DB2:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 2
Övriga tillgångar	800	700	400
Summa tillgångar	800	700	400
Aktiekapital	100	100	100
Fria reserver	500	300	200
Årets resultat	100	200	100
Obeskattade reserver	100	100	0
Summa skulder och EK	800	700	400

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Förvärvsanalys av DB2 per 31/12 år 2

Pris		500
Eget kapital	400	
Goodwill	100	
	500	500

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 20 per år.

Koncernbokslut 31/12 år 3	MB	DB1	DB2	Elim DB1	Elim DB2	KC
Goodwill				120	80	200
Andelar i koncernföretag	1 500			-1 000	-500	0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	700			5 500
Summa tillgångar	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700
Aktiekapital	500	100	100	-100	-100	500
Annat eget kapital	3 540	1 300	380	-740	-300	4 180
Årets resultat	100	500	200	-40	-20	740
Avsättningar	160	100	20			280
Summa skulder och EK	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700

BFN

I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Analys av bidrag till eget kapital

	DB1	DB2	MB	EK KC
Redovisat eget kapital	1 900	680	4 140	6 720
Goodwill	120	80		200
Bokfört värde	-1 000	-500		-1 500
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	1 020	260	4 140	5 420

Fusion

Redovisning fusion 1/10 år 4	DB1	Steg 1 DB2	Steg 2 a	b	c	DB1 efter fusion
Goodwill				65		65
Övriga tillgångar	2 400	800				3 200
Summa tillgångar	2 400	800		65		3 265
Aktiekapital	100	100	-100			100
Fria reserver	1 400	500	-500		680	2 080
Årets resultat	400	100		-15		485
Obeskattade reserver	500	100				600
Summa skulder och EK	2 400	800	-600	-15	680	3 265

De saldon som finns i DB2 per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 1

Steg 2 Steget har delats upp i tre olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet.

Steg 2 a Belopp motsvarande det överlåtande bolagets egna kapital vid senaste räkenskapsårs utgång debiteras. Då M ägt DB2 i sin helhet och hela räkenskapsåret fram till fusionsdagen ska DB2s resultat i sin helhet redovisas i övertagande företag.

Steg 2 b Över-/undervärden och goodwill, samt uppskjuten skatt ska tas upp. Likaså ska avskrivningar på koncernmässiga övervärden, inklusive goodwill, redovisas.

Steg 2 c Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Tillgångar	700
Goodwill	80
Skulder	0
Obeskattade reserver	-100
Tillgångar – skulder	680
Pris	-0
Fusionsdifferens	680

Analys fusionsdifferensen

Intjänat resultat i DB2 efter MB:s förvärv (=bidrag per 31/12 år 3)	260
Skillnad mellan erhållen likvid och tidigare bokfört värde (aktieägartillskott)	500
Eget kapital i obeskattade reserver vid fusionen	-80
Fusionsdifferens	680

Om fusionen sker mot vederlag som understiger det bokförda värdet betraktas mellanskillnaden normalt som aktieägartillskott (om inte nedskrivningsbehov föreligger avseende andelarnas värde). I exemplet sker fusionen vederlagsfritt vilket således är att jämställa med vederlag som understiger det bokförda värdet på andelarna. Bokfört värde på andelarna i DB2 uppgick till 500. Skillnaden mellan erhållen likvid och bokfört värde på andelarna i DB2 uppgår till 500 och betraktas som ett aktieägartillskott från MB till DB1. I MB ökar det redovisade värdet på DB1 med aktieägartillskottet 500.

Avstämning av eget kapital i DB1 efter fusionen 1/10 år 4	Aktiekapital	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat		500	-500	0
Årets resultat			485	485
Fusionsdifferens		680		680
Utgående eget kapital	100	2 080	485	2 665

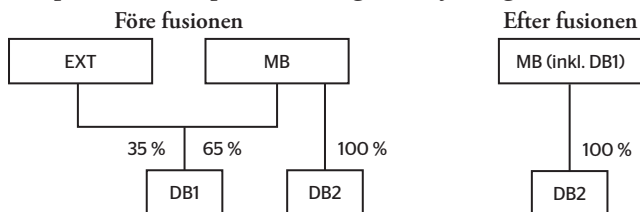
Koncernbokslut efter fusionen 1/10 år 4	MB	DB1	Elim DB1	KC
Goodwill		65	90	155
Andelar i koncernföretag	1 500		–1 500	0
Övriga tillgångar	2 900	3 200		6 100
Summa tillgångar	4 400	3 265	–1 410	6 255
Aktiekapital	500	100	–100	500
Annat eget kapital	3 640	2 560	–1 280	4 920
Årets resultat	100	485	–30	555
Avsättningar	160	120		280
Summa skulder och EK	4 400	3 265	–1 410	6 255

Avstämning eget kapital i koncernenefter fusionen 1/10 år 4	Aktie-kapital	Annat EK	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	500	4 180	740	5 420
Disp. av föregående års resultat		740	–740	0
Årets resultat			555	555
Utgående eget kapital	500	4 920	555	5 975

BFN

Punkterna 2.1, 2.7 och 2.13–2.17

Referenser

Exempel 13 – Absorption av delägt dotterföretag

Förutsättningar

Företag MB äger 65 procent av DB1. Vid förvärvet den 31/12 år 1 betalade MB 1 000 för 65 procent av företaget DB1. Genom fusionen förvärvar MB resterande andelar i DB1. Fusionen mellan MB och DB1 registreras per 1/10 år 4.

Fusionsvederlaget för resterande 35 procent uppgår till 1 200. MB emitterar aktier med 800 (kvotvärde 100) och erlägger 400 kontant.

Bokfört värde på DB1 uppgår till 1 000 före fusionen. MB äger även andelar i DB2. Bokfört värde på DB2 uppgår till 500.

Före fusion

MB:s balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3	
Andelar i koncernföretag	1 500	1 500	
Övriga tillgångar	3 000	2 800	
Summa tillgångar	4 500	4 300	
 Aktiekapital	 500	 500	
Fria reserver	3 000	2 900	
Årets resultat	200	100	
Summa eget kapital	3 700	3 500	
 Obeskattade reserver	 800	 800	
Summa skulder och EK	4 500	4 300	
 DB1s balansräkningar	 1/10 år 4	 31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 400	2 000	800
Summa tillgångar	2 400	2 000	800
 Aktiekapital	 100	 100	 100
Fria reserver	1 400	900	600
Årets resultat	400	500	100
Summa eget kapital	1 900	1 500	800
 Obeskattade reserver	 500	 500	 0
Summa skulder och EK	2 400	2 000	800

Koncernredovisningen

Koncernredovisningen upprättas i enlighet med reglerna i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. En förvärvsanalys upprättas när bestämmande inflytande erhålls. Detta är en skillnad jämfört med reglerna som ska tillämpas i juridisk person och vi behöver därför justera i koncernredovisningen. En förvärvsanalys i enlighet med enhetssynen upprättas därför. Verkligt värde beräknas till $1\,000/0,65 = 1\,538$.

Förvärvsanalys av DB1 per 31/12 år 1 för koncernredovisningen

	Total	MBs aktieägare	Minoritetsintresse
Pris	1 000	1 000	
Förvärvat eget kapital	800	520	280
Minoritetsintressets värde vid förvärvstidpunkten	538		538
 Goodwill	 738	 480	 258
Summa	1 538	1 000	538

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 148 per år (96 och 52).

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Koncernbokslut 31/12 år 3	MB	DB1	DB2	Mino i DB1	Elim DB1	Elim DB2	KC
Goodwill				155	288		443
Andelar i koncernföretag	1 500				– 1 000	–500	0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	600				5 400
Summa tillgångar	4 300	2 000	600	155	–712	–500	5 843
Aktiekapital	500	100	100	–35	–65	–100	500
Annat eget kapital	3 540	1 300	400	–455	–551	–400	3 834
Årets resultat	100	500	100	–175	–96		429
Summa MB:s andel eget kapital	4 140	1 900	600	–665	–712	–500	4 763
Minoritetsintresse							
Andel av eget kapital				665			665
Andel av goodwill				155			155
Summa minoritetens andel av eget kapital				820			820
Summa eget kapital	4 140	1 900	600	155	–712	–500	5 583
Avsättningar	160	100					260
Summa skulder och EK	4 300	2 000	600	155	–712	–500	5 843

BFN

I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning.

Fusion

En förvärvsanalys upprättades för koncernredovisningen vid förvärvet av DB1. Eftersom DB1 endast ägs till 65 % och resterande 35 % förvärvas genom fusionen behöver vi beräkna värdena som belöper på de olika delförvärven.

Förvärvsanalys av 65 % av DB1 per 31/12 år 1

Pris		1 000
Förvärvat eget kapital	520	
Goodwill	480	
	1 000	1 000

Bokfört värde på DB1 uppgår till 1 000 före fusionen. Vid förvärvet uppstod goodwill om 480. Goodwillposten skrivs av på 5 år vilket ger 96 per år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 288 och vid fusionen uppgår kvarvarande goodwill till 216.

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Goodwill DB1 65 % 1/10 år 4

Goodwill 31/12 år 1	480
Ack. avskrivning år 2 och år 3	-192
Avskrivning 1/1–1/10 år 4	-72
Goodwill 1/10 år 4	216

Förvärsanalys av 35 % av DB1 per 1/10 år 4

Fusionsvederlag		1 200
Förvärvat eget kapital inkl. eget kapital i obeskattade reserver	805	
Goodwill	395	
	1 200	1 200

Redovisning fusion 1/10 år 4	MB	Steg 1 DB1	a	b	Steg 2		e	f	MB efter fusion
Goodwill					216	395			611
Andelar i koncern- företag	1 500		1 200				-2 200		500
Övriga tillgångar	3 000	2 400	-400						5 000
Summa tillgångar	4 500	2 400	800	0	216	395	-2 200	0	6 111
Aktiekapital	500	100	100	-100					600
Överkursfond			700						700
Fria reserver	3 000	1 400		-1 400				123	3 123
Årets resultat	200	400		-140	-72				388
Obeskattade reserver	800	500							1 300
Summa skulder och EK	4 500	2 400	800	-1 640	-72	0	0	123	6 111

- Steg 1* De saldon som finns i DB1 per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.
- Steg 2* Steget har delats upp i sex olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförs i sin helhet.
- Steg 2 a* MB erlägger ett fusionsvederlag om 1 200 vilket utgörs av 400 i kontanter samt nyemitterade aktier till ett värde om 800 (kvotvärde 100) för att förvärva återstående andel (35 %) av DB1.
- Steg 2 b* Belopp motsvarande det överlåtande företags egna kapital vid det senaste räkenskapsårets utgång debiteras. Av årets resultat på 400 utgör 140 en förvärvad andel av resultatet ($400 \cdot 35\%$) och elimineras även det. Återstående del av resultatet redovisas i det övertagande företaget då detta avser den del (65 %) som ägts före fusionen.

Över-/undervärden och goodwill, samt uppskjuten skatt hänförliga till dessa, ska tas upp. Värdet per den 31/12 år 3 ska skrivas av och det avskrivna värdet redovisas i balansräkningen ($288 - 96/12 \cdot 9$). Avskrivningen redovisas i resultaträkningen.

Steg 2 c

Den goodwill som uppkom i samband med förvärvet av de återstående 35 % redovisas. För förvärvsanalys avseende förvärvet av återstående 35 %, se nedan.

Steg 2 d

Moderföretagets andelar i det överlåtande företaget krediteras.

Steg 2 e

Fusionsdifferensen beräknas och redovisas, se nedan. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. Effekten av fusionen utgörs dels av fusionsdifferensen om 263 som uppkommer på grund av tidigare ägda 65 %, dels av fusionsdifferensen på de anskaffade 35 %, dvs. eget kapitalandelen i obeskattade reserver $-140 (175 \cdot 0,80)$. Totalt 123 ($263 - 140$).

Steg 2 f

BFN

Beräkning av fusionsdifferensen

Enligt punkt 2.16 ska fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, efter justeringar, samt med avdrag för obeskattade reserver, och det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget.

Enligt punkt 2.15 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Har ägarförhållandet uppstått först därefter används i stället de värden som förelåg vid förvärvet.

En beräkning av fusionsdifferensen utifrån ovanstående förutsättningar ger följande:

Beräkning av fusionsdifferensen på tidigare innehav 65 % 31/12 år 3

Tillgångar	1 300
Goodwill	288
Skulder	0
Obeskattade reserver	-325
Tillgångar – skulder	1 263

Andelar/förvärvspris	-1 000
Fusionsdifferens	263

Beräkning av fusionsdifferensen på nyförvärv 35 % 1/10 år 4

Tillgångar	840
Goodwill	395
Skulder	0
Obeskattade reserver	-175
Tillgångar – skulder	1 060

Fusionsvederlag	-1 200
Fusionsdifferens	-140

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Avstämning eget kapital i MB 1/10 år 4	<i>Aktie- kapital</i>	<i>Fria reserver</i>	<i>Över- kursfond</i>	<i>Årets resultat</i>	<i>Summa EK</i>
Ingående balans	500	2 900		100	3 500
Disposition av föregående års resultat		100		–100	0
Nyemission	100		700		800
Årets resultat				388	388
Fusionsdifferens		123			123
Utgående eget kapital	600	3 123	700	388	4 811

Koncernredovisningen

När koncernen förvärvar ytterligare 35% så måste detta även hanteras i koncernredovisningen. I koncernen hade MB ett bestämmande inflytande över DB1 redan tidigare. I enlighet med enhetsteorin betraktas därför denna transaktion som en ägartransaktion mellan majoriteten och minoriteten och därför görs ingen omvärdering av andelarna i koncernen.

Koncernmässigt värde på minoritetsandelen (35%) före förvärvet	
Eget kapital dotterföretag DB1 (35% av (EK + årets resultat)	805
Kvarvarande goodwill	115
Redovisat värde	920
Anskaffningsvärde för 35%	
Redovisas direkt mot eget kapital	–1 200
	–280

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Koncernbokslut per 1/10 år 4	MB	DB1	DB2	Mino i DB1	Elim DB1	Elim DB2	KC	Ny- emiss.	Ägar- trans	KC
Goodwill				115	216		331			331
Andelar i kon- cernföretag	1 500				-1000	-500	0	1 200	-1 200	0
Övrigatillgångar	3 000	2 400	650				6 050	-400		5 650
Summa tillgångar	4 500	2 400	650	115	-784	-500	6 381	800	-1 200	5 981
Aktiekapital	500	100	100	-35	-65	-100	500	100		600
Överkursfond								700		700
Annat EK	3 640	1 800	500	-630	-647	-400	4 263		-280	3 983
Årets resultat	200	400	50	-140	-72		438			438
MB:s andel av EK	4 340	2 300	650	-805	-784	-500	5 201	800	-280	5 721
Minoritetsintresse										
Andel av EK				805			805		-805	0
Andel av goodwill				115			115		-115	0
Summa minorite- tens andel av EK	0	0	0	920	0	0	920	0	-920	0
Summa EK	4 340	2 300	650	115	-784	-500	6 121	800	-1 200	5 721
Avsättningar	160	100					260			260
Summa skulder och EK	4 500	2 400	650	115	-784	-500	6 381	800	-1 200	5 981

BFN

Koncernbokslut 31/12 år 4

Ur koncernens perspektiv har ingenting hänt. Fusionen är endast en koncernintern omstrukturering vilket inte ska påverka koncernredovisningen. Eftersom det föreligger skillnader i MB:s fördelade anskaffningsvärde och avskrivning i förhållande till koncernens värde på goodwill sker justering till koncernens värden enligt nedan.

Koncernens goodwill per 31/12 år 3	443
Årets goodwillavskrivningar (12 månader)	- 148
Utgående koncerngoodwill per 31/12 år 4	295
Redovisad goodwill i MB per 1/10 år 4	611
3 månaders avskrivningar hänförliga till det första förvärvet (65%)	-24
3 månaders avskrivningar hänförliga till det andra förvärvet (35%)	-20
Redovisad goodwill i MB	567
Övervärde goodwill att justera i koncernredovisningen	- 272

Under perioden 1/10–31/12 år 4 uppgår resultatet i MB till 200 före avskrivning av goodwill. Det sammanlagda resultatet efter avskrivning för hela räkenskapsåret uppgår efter avskrivning goodwill till 544 kr (388+200–24–20).

Resultat i MB 31/12 år 4

Resultat i MB 1/10 år 4	200
Resultat i DB1 1/10 år 4	400
Eliminering av förvärvat resultat 1/10 år 4	–140
Det förvärvade resultatet som eliminerades vid fusionen motsvarar minoritetens andel av resultatet i DB1 1/10 år 4 (400*0,35) exkl. avskrivningar	
Avskrivning goodwill 1/1–1/10 år 4	–72
Resultat MB 1/10–31/12 år 4	200
Avskrivning goodwill 1/10–31/12 år 4 (24+20)	–44
Summa resultat i MB	544

I samband med fusionen beräknades avskrivning av goodwill och avräknades mot resultatet med –72. Även förvärvat resultat om –140 avräknades, se steg 2 b och c. Summan av dessa belopp, 212, återläggs på raden för årets resultat. Även MB:s avskrivning på goodwill för perioden 1/10–31/12 år 4 –24 och –20 i MB:s återläggs. I kolumnen för förvärveliminering görs justering för årets avskrivning på goodwill i koncernen (–148) + minoritetens andel av goodwill avskrivningarna (+40) minus minoritetens andel av årets resultat (–140), summa –248. I tabellen nedan visas koncernbokslutet med justering för återläggning av MB:s avskrivning på goodwill samt fusions- och förvärvelimineringar.

Koncernbokslut 31/12 år 4	MB efter fusion	DB2	Återl. MBs goodwill avskr.	Återl. fusions- elim	Förv.- elim DB1	Elim DB2	KC
Goodwill	567		44	–611	295		295
Andelar i koncernföretag	500			2 200	–2 200	–500	0
Övriga tillgångar	5 200	800					6 000
Summa tillgångar	6 267	800	44	1 589	–1 905	–500	6 295
Aktiekapital	600	100		100	–100	–100	600
Överkursfond	700						700
Annat eget kapital	4 163	500		1 277	–1 557	–400	3 983
Årets resultat	544	200	44	212	–248		752
Summa EK	6 007	800	44	1 589	–1 905	–500	6 035
Avsättningar	260						260
Summa skulder och EK	6 267	800	44	1 589	–1 905	–500	6 295

I tabellen nedan visas endast justering för den effekt fusionen haft i koncernen på avskrivning av goodwill. Beräkningen av justeringen av goodwillvärdet framgår ovan. Årets resultat justeras med +8 då majoritetens avskrivningar

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

enligt koncernredovisningen ska uppgå till 108 vilket överstiger de avskrivningar på goodwill som gjorts i MB (96+20=116) med 8 (116–108). Justeringen av Fria reserver förklaras av att goodwillvärdet enligt koncernredovisningen vid början av år 4 var 443 att jämföra med motsvarande värde enligt fusionsredovisningen (611 per 1/10 år 4 plus avskrivningarna på goodwill redovisade i MB för tiden från årets början, 72, dvs. totalt 723), 443–723=–280.

Koncernbokslut 31/12 år 4	MB	DB2	Justering goodwill	Elim DB2	KC
Goodwill	567		– 272		295
Andelar i koncernföretag	500			–500	0
Övriga tillgångar	5 200	800			6 000
Summa tillgångar	6 267	800	– 272	–500	6 295
Aktiekapital	600	100		–100	600
Överkursfond	700				700
Annat eget kapital	4 163	500	–280	–400	3 983
Årets resultat	544	200	8		752
Summa eget kapital	6 007	800	– 272	–500	6 035
Avsättningar	260				260
Summa skulder och EK	6 267	800	–272	–500	6 295

	Aktiekapital	Överkursfond	Annat EK inkl. Årets resultat	Majoritetens andel	Minoritetens andel	Summa EK
Avstämning eget kapital i koncernen 31/12 år 4						
IB 1/1 år 4	500		4 263	4 763	820	5 583
Nyemission	100	700		800		800
Årets resultat			752	752	100	852
Ägartransaktion			–280	–280	–920	–1 200
Utgående eget kapital	600	700	4 735	6 035	0	6 035

Majoritetens andel i tabellen är en summering av de tre föregående kolumnerna. Resultatet i koncernen 852 kan kontrollräknas och upplysning om beräkningen kan lämnas i not.

Resultat i koncernen 31/12 år 4

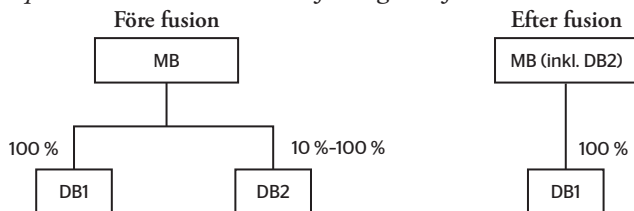
Resultat i MB före 1/10 år 4	200
Resultat i MB efter fusionen exkl. avskrivning på goodwill	+200
Resultat i DB1 före fusionen	+400
Resultat i DB2	+200
Avskrivning goodwill för hela året	–148
Summa resultat	852

Punkterna 2.1–2.5 och 2.14–2.17

Referenser

Exempel 14 – Fusion med dotterföretag som förvärvats successivt

Förutsättningar



DB1 startades av MB för tio år sedan med ett insatt kapital om 300. Några övervärden hänförliga till DB1 finns inte i koncernredovisningen. MB har förvärvat DB2 stegvist enligt nedanstående tabell. Förvärven har i sin helhet finansierats med nyemissioner i MB som i sin helhet har förts mot aktiekapital. I MB har det under hela innehavstiden inte skett några övriga transaktioner utöver nyemissionerna och förvärven av andelarna i DB2.

Förvärven av DB2 har skett vid olika tidpunkter och olika pris enligt nedanstående tabell:

Förvärvstidpunkt	Andel %	Pris
Den 1 januari år 1	10	200
Den 1 januari år 2	20	450
Den 1 januari år 3	40	1 100
Den 1 januari år 4	30	1 050
Summa	100	2 800

MB har inte tillgång till någon balans- och resultaträkning för DB2 vid det första förvärvet den 1 januari år 1, utan tillämpar förenklingsregeln i punkt 2.6 och gör den första förvärvskalkylen baserat på en balansräkning per 1 januari år 2, då ytterligare 20% förvärvas och ett betydande inflytande uppstår.

Följande balansräkningar för DB2 har använts vid förvärvskalkylerna samt för fusionen som sker den 30/6 år 4:

DB2:s balansräkningar	30/6 år 4	1/1 år 4	1/1 år 3	1/1 år 2
Tillgångar	2 800	2 700	2 450	2 100
Summa tillgångar	2 800	2 700	2 450	2 100
Aktiekapital	200	200	200	200
Fria reserver	1 800	1 600	1 300	635
Föregående års resultat		200	300	665
Årets resultat	100			
Summa eget kapital	2 100	2 000	1 800	1 500
Obeskattade reserver	300	300	250	200
Avsättningar	50	50	50	50
Skulder	350	350	350	350
Summa skulder och EK	2 800	2 700	2 450	2 100

I DB2 finns en byggnad. Verkligt värde och bokfört värde på den av DB2 innehavda byggnaden har vid de olika förvärvstillfällena utvecklats enligt följande:

	1/1 år 2	1/1 år 3	1/1 år 4
Verkligt värde byggnad	1 350	1 350	1 380
Bokfört värde byggnad	790	760	720
Skillnad	560	590	660

Några övriga skillnader mellan verkligt värde och bokfört värde föreligger inte i DB2. Den 1/1 år 2 uppskattades den återstående nyttjandeperioden för byggnaden i DB2 till 20 år. Någon ändrad uppskattning har inte skett över den kvarvarande nyttjandeperioden under de nu aktuella åren.

Uppskjuten skatt värderas enligt en skattesats om 20%.

Nyttjandeperiod för goodwill är uppskattad till 5 år från anskaffningstillfället. MBs intresseföretagsredovisning i koncernen enligt kapitalandelsmetoden för DB2 fram till att det bestämmande inflytandet inträder den 1/1 år 3 är enligt nedan:

	Förvärvsanalys 1/1 år 2	Resultat år 2	Bokfört 1/1 år 3
Summa eget kapital	1 500	300	1 800
Summa obeskattade reserver	200	50	250
Uppskjuten skatt i obeskattade reserver	-40	-10	-50
Summa EK inkl. EK i OR	1 660	340	2 000
Ägarandel 30 %	498	102	600
Övervärde byggnad	168	-8	160
Uppskjuten skatt byggnad	-34	2	-32
Goodwill	18	-4	14
Summa värde på andel i KC	650	92	742

MBs koncernmässiga förvärvsanalys när det bestämmande inflytandet uppstår genom förvärvet den 1/1 år 3 återges nedan. (Vid detta tillfälle uppskattas den återstående nyttjandeperioden för byggnaden som redovisas i DB 1 till 19 år.)

MB tillämpar förenklingsregeln enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning punkt 19.7 och beräknar anskaffningsvärdet för koncernen (det totala verkliga värdet) baserat på anskaffningsvärdet på de senast förvärvade andelarna:

BFN

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Anskaffningsvärde DB2 1/1 år 3 för koncernen

Förvärvspris tillkommande andelar	40 %	1 100
Totalt verkligt värde		2750
Verkligt värde på tidigare innehav	30 %	825
Koncernens bokförda värde på andelarna vid förvärvstidpunkten 1/1 år 3	30 %	742
Omvärderingsresultat		83
Minoritetens andel av totalt verkligt värde	30 %	825

Förvärvsanalys DB2 1/1 år 3 för koncernen

Förvärvspris		1 750
Aktiekapital	200	
Annat eget kapital (inkl. eget kapital i obeskattade reserver)	1 800	
Ingående kapital (intresseföretagsredovisning)		92
Omvärderingsresultat, se ovan		83
Minoritet		825
Övervärde byggnad	590	
Uppskjuten skatt övervärde		118
Goodwill	278	
	1 809	1 809

Koncernbokslut 31/12 år 3	MB	DB1	DB2	Elim DB1	Förvärvs- analys DB2	Årets just. DB2	KC
Goodwill					278	-56	222
Andelar i koncernföretag	2 050			-300	- 1 750		0
Övriga tillgångar		1 000	2 700		590	-31	4 259
Summa tillgångar	2 050	1 000	2 700	-300	- 882	-87	4 481
Aktiekapital	2 050	100	200	-100	-200		2 050
Annat eget kapital		500	1 600	-200	-1 600	92	392
Föregående års resultat					92	-92	0
Årets resultat		200	200		83	-88	395
Minoritetsintresse					825	48	873
Summa Eget kapital	2 050	800	2 000	-300	-800	-40	3 710
Obeskattade reserver			300		-250	-50	0
Avsättningar		100	50		168	4	322
Skulder		100	350				450
Summa skulder och EK	2 050	1 000	2 700	-300	-882	-86	4 481

Tillgångarna summerar på grund av avrundningseffekter till 4 481 jämfört med skulder och eget kapital som summerar till 4 482, i exemplet har justerats för skillnaden i summeringsraden för summa skulder och eget kapital.

<i>Fördelning av årets resultat</i>	DB1	DB2	Förvärvs- analys	Årets justering	KC
MB:s aktieägare	200	200	83	-88	395
Minoritet				48	48
Summa resultat	200	200	83	-40	443

Resultatet i koncernen har belastats med en avskrivning på goodwill med 56 (278/5=56). Avskrivning på övervärde hänförlig till byggnaden görs i koncernen med 31 (590/19=31) och upplösning av den uppskjutna skatten hänförlig till byggnaden ger en resultatförbättring med 6. Tillsammans med eliminering av DB2:s obeskattade reserver (50) och dess skatteeffekt (-10). Utgör årets resultat i justeringskolumnen -40 (-56-31+6+50-10).

Vad beträffar mer detaljerade uppgifter om anskaffningsvärde, avskrivningar och bokförda värden på goodwill och byggnad hänförlig till DB2 återges dessa också under rubrik koncernbalansräkning 31/12 år 4.

Minoritetens andel av resultatet utgörs av 30% av koncernjusteringarna om 40 som i sin helhet är hänförliga till DB2 samt resultatet i DB2, 200. 30% av (200-40) är 48.

Fusion

Efter att MB har förvärvat ytterligare 30% av DB2 den 1/1 år 4 uppgår MB:s innehav till 100% av DB2. Den 30/6 fusioneras DB2 med MB.

Eftersom MB har gjort stegvisa förvärv, kan den koncernmässiga förvärvskalkylen inte ligga till grund för fusionsbokningen. Vid tillfället då det bestämmande inflytandet inträder sker i koncernen en omvärdering av tidigare andelar, vilket påverkar den koncernmässiga goodwillen. Denna omvärdering ska inte ingå i moderföretagets fördelade anskaffningsvärde. Utöver detta redovisas det sista förvärvet i koncernen som en transaktion med minoriteten och påverkar inte koncernens anskaffningsvärde.

I koncernredovisningen görs enbart en förvärvskalkyl vari anskaffningsvärdena fördelas då det bestämmande inflytandet inträder. Moderföretaget ska fördela sitt anskaffningsvärde vid varje förvärvstillfälle. Det innebär då också att moderföretagets anskaffningsvärde på byggnaden kommer att skilja sig mot koncernens, då moderföretaget förvärvat delar av byggnaden vid olika tillfällen, då de verkliga värdena har skiljt sig åt.

Skillnaden innebär att det måste upprättas en förvärvsanalys som kan ligga till grund för redovisning av fusionen.

Fördelning av MB:s anskaffningsvärde DB2

MB:s fördelade anskaffningsvärden vid de olika förvärvstillfällena är enligt nedan:

BFN

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Förvärvsanalys för fusionen	1/1 år 4	1/1 år 3	1/1 år 2
Aktiekapital	200	200	200
Annat eget kapital inkl. (eget kapital i obeskattade reserver)	2 040	1 800	1 460
Summa eget kapital	2 240	2 000	1 660
Andel	30 %	40 %	30 %
Förvärvspris	1 050	1 100	650
Förvärvat eget kapital	672	800	498
Övervärde byggnad	198	236	168
Uppskjuten skatt byggnad	40	47	34
Goodwill	220	111	18
	1 090	1 090	1 147
	1 147	684	684

Kvarvarande bokfört värde på de av moderföretagets fördelade anskaffningsvärde på goodwill och byggnad är enligt nedanstående:

Goodwill	Ansk. år	Ansk. värde	Ack. avskr. 1/1 år 4	Avskr. t.o.m. 30/6 år 4	Bokfört värde 30/6 år 4
Nyttjandeperiod	1/1 år 2	18	-7	-2	9
5 år	1/1 år 3	111	-22	-11	78
	1/1 år 4	220		-22	198
Summa		348	-29	-35	284

Byggnad	Ansk. år	Ansk. värde	Ack. avskr. 1/1 år 4	Avskr. t.o.m. 30/6 år 4	Bokfört värde 30/6 år 4
Nyttjandeperiod 20 år	1/1 år 2	168	-17	-4	147
Kvarv. nyttj. period 19 år	1/1 år 3	236	-12	-6	217
Kvarv. nyttj. period 18 år	1/1 år 4	198		-6	193
Summa		602	-29	-16	557

Uppskjuten skatteskuld	120	-6	-3	111

Utifrån ovanstående information redovisas fusionen enligt nedan.

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Redovisning fusion 30/6 år 4	Steg 1		Steg 2			MB efter fusion
	MB	DB2	a	b	c	d
Goodwill				284		284
Andelar i koncernftg	3 100				-2 800	300
Övriga tillgångar		2 800		557		3 357
Summa tillgångar	3 100	2 800	0	841	-2 800	3 941
Aktiekapital	3 100	200	-200			3 100
Fria reserver		1 800	-1 800			-22
Årets resultat		100		-48		52
Obeskattade reserver		300				300
Avsättningar		50		111		161
Övriga skulder		350				350
Summa skulder och EK	3 100	2 800	-2 000	63	-22	3 941

BFN

De saldon som finns i DB2 per den 30 juni överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs. Steg 1

Steg 2 har delats upp i fyra olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet. Steg 2

Belopp motsvarande det överlåtande företags egna kapital vid det senaste räkenskapsårets utgång debiteras. Steg 2 a

Över-/undervärden och goodwill, samt uppskjuten skatt hänförliga till dessa, ska tas upp. Värdet per den 31/12 år 3 ska skrivas av och det avskrivna värdet redovisas i balansräkningen. Goodwill 284 (348-29-35=284) och byggnad 557 (602-29-16=557). Periodens avskrivning redovisas i resultaträkningen 35+16=51. Uppskjuten skatt uppgår vid fusionen till 111 (120-6-3=111). Upplösning uppskjuten skatt hänförlig till övervärdet på fastigheten +3. Beräkningarna av värdena framgår av tabellerna ovan. Sammanlagt uppgår justeringarna av periodens resultat till - 48 (-35-16+3=48). Steg 2 b

Moderföretagets andelar i det överlåtande företaget krediteras. Steg 2 c

Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Hur beräkningen görs framgår nedan. Fusionsdifferensen förs här i sin helhet till fria reserver. Steg 2 d

Enligt punkt 2.16 ska fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan värdena på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, efter justeringar, samt avdrag för obeskattade reserver, och det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget.

Enligt punkt 2.15 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt.

En beräkning av fusionsdifferensen utifrån ovanstående förutsättningar ger följande

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Övriga tillgångar	2 700
Goodwill	319
Övervärde byggnad	573
Skulder o avsättningar	-400
Uppskjuten skatt övervärde	-114
Obeskattade reserver	-300
Tillgångar – skulder	2 778
Andelar	-2 800
Fusionsdifferens	-22

Analys av fusionsdifferensen

Fusionsdifferensen är den del av fusionens totala effekt på det övertagande företags egna kapital som inte beror på det överlåtande företags resultat under det räkenskapsår som avslutas med fusionen. En analys av fusionsdifferensen kan göras genom att sammanställa de resultatposter som är hänförliga till dotterföretaget och moderföretagets fördelade anskaffningsvärde men som inte moderföretaget tidigare redovisat i sin resultaträkning avseende dotterföretaget.

<i>Analys av fusionsdifferensen:</i>		Varav minoritet	Minoritets- andel
Resultat i DB2 år 2	300	210	70%
Resultat i DB2 år 3	200	60	30%
Koncernjustering avseende avsättning till obeskattadereserver år 2 (50 – 10)	40	28	70%
Koncernjustering avseende avsättning till obeskattadereserver år 3 (50 – 10)	40	12	30%
Avskrivning goodwill	-29		
Avskrivning av koncernmässiga övervärden byggnad och upplösning av uppskjuten skatt hänförlig till dessa	-29 6		
Upparbetat resultat hänförligt till DB1	528	310	
Avdrag för minoritetens andel	- 310		
Den del av obeskattade reserver som i koncernen redovisas som eget kapital, men som vid beräkning av fusionsdifferens i sin helhet behandlats som skuld (300*80%)	-240		
Fusionsdifferens	-22		

När en koncernredovisning upprättas fördelas de obeskattade reserverna i enlighet med gällande koncernredovisningsregler. Detta innebär att det egna kapitalet per den 31/12 år 3 i detta exempel ökade med 40 (40+40-28-12=40) efter avdrag för minoritet jämfört med vad som fanns vid förvärvet av DB2. När fusionsdifferensen beräknas behandlas dock de obeskattade reserverna i sin helhet som en skuld vilket innebär att fusionsdifferensen mins-

kas med det belopp som i koncernredovisningen förts till annat eget kapital. Eftersom den tidigare minoriteten förvärvades blir det beloppet i sin helhet som behandlas som skuld.

Avstämning av eget kapital

En avstämning av eget kapital i det övertagande företaget direkt efter att fusionen redovisats får följande utseende:

Avstämning eget kapital i MB efter fusionen 30/6 år 4	Aktie- kapital	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående eget kapital	2 050	0	0	2 050
Nyemission	1 050			1 050
Fusionsdifferens		-22		-22
Årets resultat			52	52
Utgående eget kapital	3 100	-22	52	3 130

BFN

Av ovanstående framgår att i den juridiska personen uppstår en förändring av eget kapital som inte har redovisats över resultaträkningen.

Fusionsdifferensen har här redovisats mot fria reserver.

MB-koncernen 31/12 år 4

När koncernredovisningen upprättas per 31/12 år 4 består koncernen endast av moderföretag och ett dotterföretag, DB1. En redovisning för koncernen per den 31/12 år 4 får följande utseende.

Koncernbokslut 31/12 år 4	MB	DB1	Elim DB1	Justering DB2 till KC-värden	OR MB	KC
Goodwill	249			-82		167
Andelar i koncernföretag	300		-300			0
Övriga tillgångar	3 489	1 350		-13		4 826
Summa tillgångar	4 038	1 350	-300	-95	0	4 993
Aktiekapital	3 100	100	-100			3 100
Annat eget kapital	- 22	700	-200	-108	240	610
Årets resultat	152	350		15		517
Minoritetsintresse						
Summa Eget kapital						
Obeskattade reserver	300				-300	0
Avsättningar	158	100		-2	60	316
Skulder	350	100				450
Summa skulder och EK	4 038	1 350	-300	-95	0	4 993

Eftersom det föreligger skillnader i MB:s fördelade anskaffningsvärde och avskrivningar i förhållande till koncernens värde sker justeringar till koncernens värden enligt nedanstående:

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Goodwill

Koncernens goodwill per 31/12 år 3 (278–56)	222
Årets goodwillavskrivningar (12 månader)	–56
Utgående koncerngoodwill per 31/12 år 4	167
 Beräknad goodwill i MB 31/12 (348–29)	 319
Årets goodwillavskrivning	–70
Redovisad goodwill i MB	249
 Värde att justera i koncernredovisningen	 –82

Byggnad

Koncernens övervärde byggnad per 31/12 år 3 (590–31)	559
Årets avskrivning övervärde (12 månader)	–31
Utgående övervärde byggnad per 31/12 år 4	528
 Beräkna övervärde i MB 31/12 (602–29)	 573
Årets avskrivning övervärde	–32
Redovisat övervärde i MB	541
 Värde att justera i koncernredovisningen	 –13

Uppskjuten skatteskuld övervärde byggnad

Uppskjuten skatteskuld i koncernen per 31/12 år 3 (559*0,2)	–112
Årets upplösning skatteskuld	+6
Utgående värde per 31/12 år 4	–106
 Uppskjuten skatteskuld i MB per 31/12 år 3 (573*0,2)	 –114
Årets upplösning skatteskuld	+6
Redovisat övervärde i MB	–108
 Värde att justera i koncernredovisningen	 2

Justering nettoresultat

Årets avskrivning goodwill i MB	70
Årets avskrivning goodwill koncernen	–56
Justering nettoresultat i koncernen per 31/12 år 4	14
 Årets avskrivning övervärde byggnad i MB	 32
Årets avskrivning övervärde byggnad i koncernen	–31
Justering nettoresultat i koncernen per 31/12 år 4	1
 Nettoresultat att justera i koncernredovisningen (14+1)	 15

BFNAR 2020:5 Redovisning av fusion

Avstämning av eget kapital i koncernen 31/12 år 4	Aktiekapital	Annat eget kapital	Årets resultat	Summa	Minoritet	Totalt eget kapital
IB eget kapital	2 050	392	395	2 837	873	3 710
Disp. föregående års resultat		395	-395	0		0
Nyemission	1 050			1 050		1 050
Årets resultat			517	517	0	517
Transaktion med minoritet		-177		-177	-873	-1 050
Utgående eget kapital	3 100	610	517	4 227	0	4 227

Som transaktion med minoritet redovisas MB:s 30%-iga förvärv av DB som skedde den 1/1 år 4.

BFN

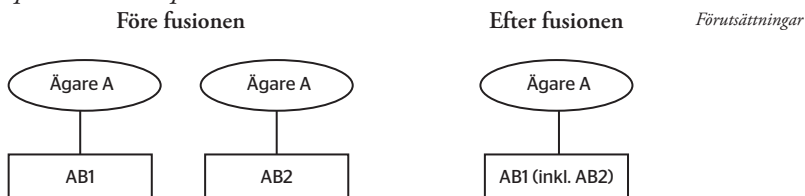
Justering nettoresultat

Bokfört minoritetsintresse den 31/12 år 3	873
Köpeskilling	-1 050
Påverkan på MB:s aktieägars kapital vid förvärv	-177

Punkterna 2.1–2.6, och 2.13–2.17

Referenser

Exempel 15 – Absorption i oäkta koncern



AB1 vill överta tillgångar och skulder i AB2 genom absorption. Detta sker per 1 oktober år 4. Ägare A är sedan länge ensam ägare till de två företagen AB1 och AB2. Båda företagen tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag. Detta är en fusion inom en "oäkta koncern" som får redovisas till bokförda värden.

Fusionsvederlag

AB1 emitterar aktier med kvotvärde 100 för att förvärva AB2. Vid emissionen bestäms aktiernas värde till 800 vilket motsvarar det bokförda värdet på de tillgångar och skulder som tas över i samband med fusionen.

Före fusion

AB1:s balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	2 400	2 000
Summa tillgångar	2 400	2 000
Aktiekapital	100	100
Fria reserver	1 400	900
Årets resultat	400	500
Obeskattade reserver	500	500
Summa skulder och EK	2 400	2 000
AB2:s balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	800	700
Summa tillgångar	800	700
Aktiekapital	100	100
Fria reserver	500	300
Årets resultat	100	200
Obeskattade reserver	100	100
Summa skulder och EK	800	700

Fusion

Redovisning fusion 1/10 år 4	AB1	Steg 1 AB2	a	Steg 2 b	c	d	AB1 (inkl. AB2)
Goodwill							
Övriga tillgångar	2 400	800					3 200
Summa tillgångar	2 400	800	0	0	0	0	3 200
Aktiekapital	100	100	100	-100			200
Överkursfond			700				700
Fria reserver	1 400	500		-500		-200	1 200
Årets resultat	400	100					500
Obeskattade reserver	500	100					600
Summa skulder och EK	2 400	800	800	-600	0	-200	3 200

Steg 1 De saldon som finns i AB2 per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2 Steget har delats upp i fyra delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförs i sin helhet.

Steg 2 a AB1 emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i AB2. Då tillgångar och skulder överförs till bokförda värden emitteras aktierna till ett värde av 800 med kvotvärde 100.

Belopp motsvarande det överlåtande företags egna kapital vid fusionen debiteras. Det överlåtande företags resultat för det räkenskapsår som avslutas i och med fusionen ska ingå i det övertagande företags resultaträkning.

Steg 2 b

Eftersom tillgångar och skulder överförs till bokförda värden finns inga värden att justera i samband med fusionen.

Steg 2 c

Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen beräknas per ingången av det räkenskapsår som avslutas genom fusionen. Det beror på att det resultat som upparbetats i det överlåtande företaget före fusionen ska ingå i det övertagande företags resultat. Fusionsdifferensen redovisas i sin helhet mot fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Steg 2 d

BFN

Beräkning av fusionsdifferensen per 31/12 år 3

Tillgångar	700
Goodwill	–
Skulder	0
Obeskattade reserver	–100
Tillgångar – skulder	600

Fusionsvederlaget	–800
Fusionsdifferens	–200

Avstämning av eget kapital AB1 1/10 år 4	Aktie- kapital	Överkurs- fond	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	100		900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat			500	–500	0
Nyemission	100	700			800
Årets resultat				500	500
Fusionsdifferens			–200		–200
Utgående eget kapital	200	700	1 200	500	2 600

Punkterna 2.9 och 2.13–2.17

Referenser

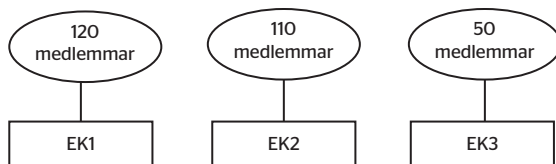
Exempel 16 – Fusion av ekonomiska föreningar med förlagsandelar

Exemplet beskriver absorption mellan tre föreningar, EK1, EK2 och EK3. I samtliga föreningar finns bundet eget kapital i form av medlemsinsatser (uteslutande obligatoriska insatser) och förlagsinsatser. Förlagsandelarna innehas av medlemmarna i föreningen.

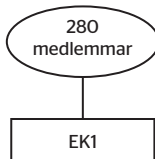
Medlemmarna är överens om att den obligatoriska medlemsinsatsen efter fusionen ska vara den samma som tidigare, 100 kronor per medlem. Man är också överens om att det kapital som motsvarar de samlade förlagsinsatserna behövs för den fortsatta verksamheten. Förlagsandelarna ska därför inte lösas in i samband med fusionen.

Förutsättningar

Före fusionen



Efter fusionen



I EK1 finns 120 medlemmar, i EK2 finns 110 medlemmar och i EK3 finns 50 medlemmar. Fusionen registreras den 1 juni år 1.

Alla tre föreningar har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Fusionsvederlag

Den obligatoriska medlemsinsatsen i EK1 ska enligt fusionsplanen vara 100 kronor per medlem även efter fusionen. Innehavare av förlagsandelar i EK2 och EK3 ska enligt fusionsplanen inte få sina förlagsandelar inlösta. De ska i stället tillgodoföras förlagsinsatser i EK1 med samma belopp som förlagsinsatserna i EK2 respektive EK3. Inga andra förmåner ska utgå i samband med fusionen.

Medlemsinsatser och fusionsinsatser som tillgodoförs medlemmarna i de överlåtande föreningarna jämföras med fusionsvederlag vid beräkning av fusionsdifferensen. Summan av dessa insatser uppgår vid fusionen till 755 kkr (11 + 489 + 5 + 250).

Före fusion

Balansräkning 1/6 år 1 kkr:	EK1	EK2	EK3
Övriga tillgångar	4 000	5 000	2 500
Kassa och bank	3 000	5 000	3 000
Summa tillgångar	7 000	10 000	5 500
Medlemsinsatser	12	11	5
Förlagsinsatser	588	489	250
Fria reserver	4 000	6 500	4 000
Årets resultat	1 400	1 000	745
Summa EK	6 000	8 000	5 000
Obeskattade reserver	0	0	500
Övriga skulder	1 000	2 000	0
Summa skulder och EK	7 000	10 000	5 500

BFN

En fusion mellan ekonomiska föreningar ska redovisas till bokförda värden. Fusionen ger därmed inte upphov till någon goodwill som ska redovisas i den övertagande föreningen. Föreningarna har tillämpat samma redovisningsprinciper. Det innebär att inga värden ska justeras vid fusionen.

Skillnaden mellan de bokförda värdena och fusionsvederlaget fördelas i sin helhet på fusionsdifferensen.

Fusion

Redovisning fusion 1/6 år 1 kkr	Steg 1			Steg 2			EK1 (inkl. EK2 & EK3)	
	EK1	EK2	EK3	a	b	c	d	
Övriga tillgångar	4 000	5 000	2 500					11 500
Kassa och bank	3 000	5 000	3 000					11 000
Summa tillgångar	7 000	10 000	5 500	0	0	0	0	22 500
Medlemsinsatser	12	11	5	16	-16			28
Förlagsinsatser	588	489	250	739	-739			1 327
Fria reserver	4 000	6 500	4 000		-10 500	12 245		16 245
Årets resultat	1 400	1 000	745		-1 745			1 400
Obeskattade reserver			500					500
Övriga skulder								
Summa skulder och EK	7 000	10 000	5 500	755	13 000	0	12 245	22 500

De saldon som finns i EK2 respektive EK3 per den 1 juni överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 1

- Steg 2* Steget har delats upp i fyra olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförs i sin helhet.
- Steg 2 a* EK1 tillgodoför medlemmarna i EK2 och EK3 medlemsinsatser motsvarande den obligatoriska insatsen 16 000 kr (100 kr/medlem x 160 medlemmar = 16 000 kr). Även förlagsinsatser tillgodoförs innehavarna av förlagsandelar i EK2 och EK3 739 000 kr (489 000 kr + 250 000 kr).
- Steg 2 b* Belopp motsvarande de överlåtande föreningarnas egna kapital vid fusionen debiteras. Resultatet ska redovisas i det övertagande företags resultaträkning bara till den del det motsvarar dess ägarandel och avser tid under vilket det övertagande företaget ägt det överlåtande företaget. Något ägarförhållande har inte förelegat och resultatet elimineras därför. De överlåtande föreningarnas resultat för det räkenskapsår som avslutas i och med fusionen ska således inte ingå i den övertagande föreningens resultaträkning.
- Steg 2 c* Eftersom tillgångar och skulder överförs till bokförda värden och föreningarna har tillämpat samma redovisningsprinciper finns inga värden att justera i samband med fusionen.
- Steg 2 d* Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen beräknas per fusionsdagen. Fusionsdifferensen redovisas i sin helhet mot fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

<i>Beräkning av fusionsdifferensen per 1/6 år 1</i>	EK2	EK3
Tillgångar	10 000	5 500
Skulder	-2 000	0
Obeskattade reserver		-500
Tillgångar – skulder	8 000	5 000
Fusionsvederlaget	-500	-255
Fusionsdifferens	7 500	4 745

Summan av de tillgodoförda insatserna som, efter fusionen, belöper på de tidigare medlemmarna i den överlåtande föreningen och tillgodoförda förlagsinsatser i den övertagande föreningen jämföras med fusionsvederlag.

Fusionsvederlaget uppgår därmed till 500 (11 + 489) för EK2 och 255 (5 + 250) för EK3.

- Referenser* Punkterna 2.1, 2.10 och 2.14–2.17

Exempel 17 – Fusion av ekonomiska föreningar med reservfond

Exemplet beskriver absorption mellan tre konsumentföreningar, EK1, EK2 och EK3. Samtliga föreningar har regelmässigt beslutat om återbäring till medlemmarna av vinsten. Det fria egna kapitalet är därför litet. Avsättning till en reservfond har skett tidigare år i EK1 och EK2 och det finns därför en större skillnad mellan hur mycket bundet eget kapital som finns per medlem i respektive förening.

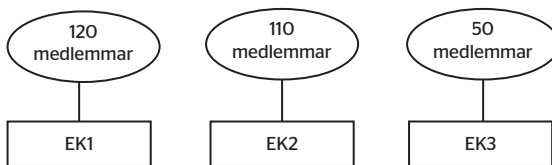
I EK1 utgör reservfonden 10 % av det bundna egna kapitalet. Resten, 90 %, är medlemsinsatser. I EK2 utgör reservfondens 4 procent av det bundna egna kapitalet. Ingen av föreningarna har bundet eget kapital utöver medlemsinsatser (uteslutande obligatoriska insatser) och reservfond.

Fusionen ska genomföras genom en absorption och EK1 är övertagande förening. Medlemmarna i samtliga föreningarna är överens om att den obligatoriska medlemsinsatsen per medlem efter fusionen ska vara samma som tidigare. Man är också överens om att det kapital som motsvarar de samlade reservfonderna behövs för den fortsatta verksamheten. Men medlemmarna i EK1 anser att de ska kompenseras för att de bidrar med mer kapital per medlem. Det beslutas därför att ett belopp motsvarande reservfonden i respektive EK1 och EK2 fördelas mellan respektive förenings medlemmar och tillgodoförs dem som emissionsinsats i den övertagande föreningen.

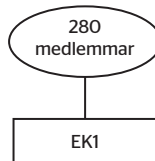
BFN

Före fusionen

Förutsättningar



Efter fusionen



I EK1 finns 120 medlemmar, i EK2 finns 110 medlemmar och i EK3 finns 50 medlemmar. Den obligatoriska insatsen per medlem är 500 kronor i respektive förening. Den obligatoriska medlemsinsatsen i EK1 ska enligt fusionsplanen vara 500 kronor per medlem även efter fusionen. Fusionen registreras den 1 juni år 1.

Alla tre föreningar har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Fusionsvederlag

Medlemsinsatser som tillgodoförs medlemmarna i de överlåtande föreningarna jämföras med fusionsvederlag vid beräkning av fusionsdifferensen. Medlemmarna i EK2 och EK3 ska tillgodoföras medlemsinsats genom insatsemmission i EK1 med sammanlagt 80 000 kronor ($500 \times 110 + 500 \times 50$). Dessutom ska ett belopp motsvarande reservfonden i EK2 enligt fusionsplanen tillgodoföras medlemmarna i EK2 genom insatsemmission i den övertagande föreningen. Inga andra förmåner ska utgå till medlemmarna i EK2 eller EK3 i samband med fusionen.

Emissionsinsats som tillgodoförs befintliga medlemmar i den övertagande föreningen jämföras däremot inte med fusionsvederlaget och därmed påverkas inte heller fusionsdifferensen av denna insatsemmission. Insatsemmission till

förmån för befintliga medlemmar i EK1 redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital i EK1.

Före fusion

Balansräkning 1/6 år 1 kkr:	EK1	EK2	EK3
Övriga tillgångar	100	97	50
Kassa och bank	16	5	7
Summa tillgångar	116	102	57
Medlemsinsatser	60	55	25
Reservfond	6	2	0
Fria reserver	10	10	12
Årets resultat	40	35	20
Summa EK	116	102	57
Obeskattade reserver	0	0	0
Övriga skulder	0	0	0
Summa skulder och EK	116	102	57

En fusion mellan ekonomiska föreningar ska redovisas till bokförda värden. Fusionen ger därmed inte upphov till någon goodwill som ska redovisas i den övertagande föreningen. Föreningarna har tillämpat samma redovisningsprinciper. Det innebär att inga värden ska justeras vid fusionen.

Skillnaden mellan de bokförda värdena och fusionsvederlaget fördelas i sin helhet på fusionsdifferensen.

Fusion

Redovisning fusion 1/6 år 1 kkr	Steg 1			Steg 2				EK1 (inkl. EK2 & EK3)	
	EK1	EK2	EK3	a	b	c	d	e	
Övriga tillgångar	100	97	50						247
Kassa och bank	16	5	7						28
Summa tillgångar	116	102	57	0	0		0	0	275
Medlemsinsatser	60	55	25	6	82	-80			148
Reservfond	6	2	0			-2			6
Fria reserver	10	10	12	-6		-22		77	81
Årets resultat	40	35	20			-55			40
Obeskattade reserver									0
Övriga skulder									0
Summa skulder och EK	116	102	57	0	82	-159	0	77	275

Steg 1

De saldon som finns i EK2 respektive EK3 per den 1 juni överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2 har delats upp i fem olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet.

Steg 2

Emissionsinsats motsvarande reservfonderna i EK1 (6 000 kr) tillgodoförs medlemmarna i EK1 genom insatsemission. Emissionen redovisas som en omförföring från fritt till bundet eget kapital.

Steg 2 a

EK1 tillgodoför medlemmarna i EK2 och EK3 medlemsinsatser motsvarande den obligatoriska insatsen 80 000 kr (500 kr/medlem x 160 medlemmar = 80 000 kr). Dessutom tillgodoförs medlemmarna i EK2 emissionsinsats motsvarande reservfonden i EK2 (2 000 kr).

Steg 2 b

BFN

Belopp motsvarande de överlåtande föreningarnas egna kapital vid fusionen debiteras. Resultatet ska redovisas i det övertagande företags resultaträkning bara till den del det motsvarar dess ägarandel och avser tid under vilket det övertagande företaget ägt det överlåtande företaget. Eftersom något ägarförhållande inte föreläggat för fusionen ska de överlåtande föreningarnas resultat för det räkenskapsår som avslutas i och med fusionen elimineras.

Steg 2 c

Tillgångar och skulder överförs till bokförda värden och föreningarna har tillämpat samma redovisningsprinciper. Det finns därför inga värden att justera i samband med fusionen i detta steg.

Steg 2 d

Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen beräknas per fusionsdagen. Fusionsdifferensen redovisas i sin helhet mot fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Steg 2 e

<i>Beräkning av fusionsdifferensen per 1/6 år 1</i>	EK2	EK3
Tillgångar	102	57
Skulder	0	0
Obeskattade reserver	0	0
Tillgångar – skulder	102	57
Fusionsvederlaget	–55	–27
Fusionsdifferens	47	30

Medlemmarna i EK2 ska tillgodoföras medlemsinsats genom insatsemission i EK1 med 55 000 kronor (500 x 110). Medlemmarna i EK3 ska tillgodoföras medlemsinsats genom insatsemission i EK1 med 25 000 kronor (500 x 50). Dessutom ska ett belopp motsvarande reservfonden om 2 000 kronor i EK2 tillgodoföras medlemmarna i EK2. Sammanlagt uppgår fusionsvederlaget i EK3 till 27 000 kronor.

Punkterna 2.1, 2.10 och 2.14–2.17

Referenser

Exempel 18 – Upplýsingar

Exemplet innehåller förslag till hur frivilliga upplýsingar kan utformas i det övertagande företags förvaltningsberättelse eller i not.

AB1 övertar tillgångar och skulder i AB2 genom absorption. Fusionen registreras den 1 oktober år 4. Fusionsvederlaget består av aktier i AB1. AB1 emitterar aktier med kvotvärde 100 för att förvärva tillgångar och skulder i AB2. Värdet av dessa beräknas till 1 500 vilket motsvarar det verkliga värdet på dessa andelar. Nettoomsättningen i AB2 uppgick per fusionsdagen till 3 000 och årets rörelseresultat uppgick till 100. AB2:s balansräkning vid fusionen framgår nedan.

AB2:s balansräkning 1/10 år 4

Övriga tillgångar	800
Summa tillgångar	800
Aktiekapital	100
Fria reserver	500
Årets resultat	100
Obeskattade reserver	100
Summa skulder och EK	800

Förvärvsanalys av AB2 per 1/10 år 4

Fusionsvederlag		1 500
Eget kapital	700	
Andel eget kapital i obeskattade reserver	80	
Goodwill	720	
	1 500	1 500
Goodwill	720	
Övriga tillgångar	800	
Obeskattade reserver	-100	
Övriga skulder	0	
Summa övertagna nettotillgångar	1 420	
Fusionsvederlag	- 1 500	

AB1 är inte skyldigt att lämna upplysning enligt punkt 4.2. AB1 väljer ändå att lämna följande upplysning i förvaltningsberättelsen.

Upplysningar i förvaltningsberättelsen

Under året har företaget AB2 (556999-9999) fusionerats med AB1. Fusionsdagen var den 1/10 år 4.

I AB1:s resultaträkning ingår inte någon del av AB2:s resultat före fusionen, då inget ägarförhållande förelåg före fusionen.

Nettoomsättningen i AB2 uppgick per fusionsdagen till 3 000 och årets resultat uppgick till 100. Värdet på omsättningstillgångarna uppgick till 800, anläggningstillgångar saknades. Inga skulder förelåg. De obeskattade reserverna uppgick till 100. Således uppgick eget kapital per fusionsdagen till 700.

BFNAR 2019:3 Bokföring i konkurs

Allmänt råd (BFNAR 2019:3)

Bokföringsnämndens allmänna råd om bokföring i konkurs

Bokföringsnämnden lämnar följande allmänna råd om bokföring i konkurs.

1. Detta allmänna råd gäller vid bokföring i konkurs enligt 7 kap. 19 § konkurslagen (1987:672) och ska tillämpas i mer omfattande eller komplicerade konkurser eller då gäldenärens rörelse drivs vidare.
2. Varje konkursbo ska ha en separat bokföring. Bokföringen för ett konkursbo får inte blandas samman med förvaltarens egen bokföring.
3. Till in- och utbetalningar samt övriga affärshändelser ska det finnas verifikationer. Varje verifikation ska ha ett verifikationsnummer. Verifikationsnumren ska föras i löpande följd i en eller flera serier.
4. Bokföringen ska organiseras så att den kan utgöra underlag för
 - b) kontroll av att tillgångarna inte förstörs eller skingras,
 - c) översikt över konkursens gång och ställning,
 - d) förvaltarens redovisningar och utdelningsförslag, och
 - e) bedömning av om konkursboets drift bör fortsätta eller avslutas.
5. Affärshändelser ska bokföras på ett sådant sätt att förekommande in- och utbetalningar kan hänföras till de olika förmånsrättsslagen.
6. Bokföringen ska i förekommande fall vara organiserad så att den ger tillräckligt underlag för fördelning av medel från försäljning av varor som till någon del baseras på råvaror, halvfabrikat eller produkter i arbete som fanns vid konkursutbrottet.
7. Vid fortsatt drift ska obetalda in- och utgående fakturor som uppkommit under den fortsatta driften bokföras. I andra fall än vid fortsatt drift ska obetalda fakturor inventeras och förtecknas senast i samband med att förvaltarens ska lämna redovisning till tillsynsmyndigheten.
8. Bokföringsnämnden överlämnar till Rekonstruktör- & Konkursförvaltarkollegiet (REKON) att utifrån detta allmänna råd på lämpligt sätt verka för utvecklingen av god redovisningssed på detta område.

BFN

BFNAR 2019:3

1. Detta allmänna råd gäller från och med den 1 januari 2020.
2. Bokföringsnämndens uttalande BFN U 87:10 Bokföring i konkurs ska upphöra att gälla vid utgången av december 2019.

BFNAR 2013:2 Bokföring

Vägledning

Uppdaterad 2024-09-16

Innehåll

Inledning	429
Förkortningslista	429
Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2013:2) och kommentarer	430
<i>Avsnitt I – Inledande bestämmelser</i>	430
Kapitel 1 – Tillämpning, definitioner och språk	430
Tillämpning av detta allmänna råd	430
Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?	430
Definitioner	431
Språk	436
<i>Avsnitt II – Att bokföra löpande</i>	437
Kapitel 2 – Den löpande bokföringen och dess presentation	437
Inledning	437
Grundläggande bestämmelser	437
Löpande bokföring	438
Sidoordnad bokföring	447
Avstämning	447
Rättelse av bokföringspost	448
Bokslutstransaktioner	449
Bokföring för flera verksamheter	449
Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga	451
Kapitel 3 – Tidpunkten för bokföring	452
Inledning	452
När ska kontanta in- och utbetalningar bokföras?	453
När ska andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar bokföras?	453
När får bokföringen senareläggas?	454
Kontantmetoden	459
Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser	460
Kapitel 4 – Anläggningsregister	460
Inledning	460
Tillämpning	460
Vilka ska upprätta ett anläggningsregister?	461
När ska anläggningsregistret uppdateras?	462
Vilka uppgifter ska anläggningsregistret innehålla?	462
Tillgångar som får tas upp som en post	463
Tillgångar som inte behöver tas upp i anläggningsregistret	463
<i>Avsnitt III – Verifikationer</i>	463
Kapitel 5 – Verifikationer	463
Grundläggande bestämmelser	463
Vad ska användas som verifikation?	464
Vad ska en verifikation innehålla?	466

BFN

Hänvisningsverifikation	470
Rättelse av verifikation	471
Kapitel 6 – Gemensam verifikation	471
Inledning	471
Gemensam verifikation vid likartade affärshändelser	472
Gemensam verifikation vid kontantförsäljning	474
<i>Avsnitt IV – Räkenskapsinformation och dess arkivering</i>	477
Kapitel 7 – Räkenskapsinformation	477
Vad är räkenskapsinformation?	477
I vilken form ska räkenskapsinformation sparas?	478
Varaktighet	484
Kryptering	485
Kapitel 8 – Arkivering av räkenskapsinformation	486
Inledning	486
Hur ska arkivering ske?	486
Var ska arkivering ske?	488
Hur länge ska räkenskapsinformationen sparas?	493
När får handlingar med räkenskapsinformation förstöras?	494
Vem är ansvarig för arkiveringen?	495
<i>Avsnitt V – Systemdokumentation och behandlingshistorik</i>	497
Kapitel 9 – Systemdokumentation och behandlingshistorik	497
Systemdokumentation	497
Behandlingshistorik	505
<i>Ikraftträdande</i>	506
Exempel	507
Exempel till kapitel 2 – Den löpande bokföringen och dess presentation	507
Exempel 2.1 Bokföring av kontantförsäljning och dagliga uttag – certifierat kassaregister	507
Exempel 2.2 Bokföring av kontantförsäljning och dagliga uttag – inget certifierat kassaregister	508
Exempel 2.3 Bokföring i sammandrag i en nätbutik	509
Exempel 2.4 Sidoordnad bokföring – kundreskontra	509
Exempel 2.5 Rättelse av bokföringspost	510
Exempel 2.6 Bokföring för flera verksamheter och gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga	511
Exempel till kapitel 3 – Tidpunkten för bokföring	511
Exempel 3.1 Senareläggning av bokföringen vid kontantmetoden	511
Exempel till kapitel 4 – Anläggningsregister	512
Exempel 4.1 Anläggningsregister	512
Exempel till kapitel 5 – Verifikationer	513
Exempel 5.1 Prislistor	513
Exempel 5.2 Egenupprättad verifikation	513
Exempel 5.3 Följesedlar	514
Exempel 5.4 Komplettering av uppgifter i en verifikation	514
Exempel 5.5 Hänvisningsverifikation	515
Exempel till kapitel 7 – Räkenskapsinformation	515
Exempel 7.1 Överföring av räkenskapsinformation	515
Exempel 7.2 Överföring av elektronisk räkenskapsinformation	516

Exempel till kapitel 8 – Arkivering av räkenskapsinformation	516
Exempel 8.1 Arkivplan	516
Exempel 8.2 Bokföring i annat EU-land	517
Exempel till kapitel 9 – Systemdokumentation och behandlingshistorik	518
Exempel 9.1 Systemdokumentation – kontoplan	518
Exempel 9.2 Systemdokumentation – samlingsplan	518
Exempel 9.3 Systemdokumentation – identifikation av verifikationer	520
Exempel 9.4 Systemdokumentation – verifieringskedja	521
Exempel 9.5 Systemdokumentation – behandlingsregler	521
Exempel 9.6 Systemdokumentation – informationsflöden	522
Exempel 9.7 Systemdokumentation – elektronisk räkenskapsinformation	523
Exempel 9.8 Systemdokumentation – behandlingshistorik	524

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. I uppdraget ingår bl.a. att verka för enkla regler som är anpassade till användarnas behov. Som ett led i detta har BFN beslutat om ett allmänt råd om bokföring med tillhörande vägledning. Det allmänna rådet har tagits fram inom den ram som bokföringslagen (1999:1078), BFL, ger.

BFN har i denna vägledning samlat de regler som bokföringsskyldiga har att följa för att uppfylla de delar av bokföringsskyldigheten i BFL som rör löpande bokföring, verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation samt systemdokumentation och behandlingshistorik. Vilka som är bokföringsskyldiga framgår av kapitel 2 i BFL.

Reglerna i vägledningen gäller även verksamhet som svenska företag bedriver i utlandet. I vissa fall finns särskilda bestämmelser för sådana verksamheter.

Reglerna i vägledningen är inte tillämpliga på konkursbon eftersom de inte är bokföringsskyldiga enligt BFL, se 2 kap. 5 § BFL. För konkursbon finns särskilda bestämmelser om bokföring i konkurslagen (1987:672) och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2019:3) om bokföring i konkurs.

Vägledningen har en struktur med lagtext och kommentarer i direkt anslutning till en eller flera punkter i det allmänna rådet. Dessutom finns exempel till de flesta kapitel. Exempelen återfinns sist i vägledningen. Är lagtexten i BFL ändrad jämfört med grundförfattningen (SFS 1999:1078) anges ändringsförfattningens löpnummer i Svensk författningssamling sist i lagtextrutorna.

Vid tillämpning av vissa av punkterna i det allmänna rådet krävs att företaget gör egna bedömningar. Tillämpningen kan därför skilja sig åt beroende på förutsättningarna i det enskilda fallet.

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2013:2) och kommentarer

Avsnitt I – Inledande bestämmelser

Kapitel 1 – Tillämpning, definitioner och språk

Tillämpning av detta allmänna råd

Lagtext

4 kap. 1 § 1–3 BFL

Ett företag ska

1. löpande bokföra alla affärshändelser enligt 5 kap. 1–5 §§,
 2. se till att det finns verifikationer enligt 5 kap. 6–9 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §,
 3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1,
- Lag (2024:342)

Allmänt råd

- 1.1 Detta allmänna råd innehåller bestämmelser om löpande bokföring, verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation samt systemdokumentation och behandlingshistorik.

Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?

Allmänt råd

- 1.2 Detta allmänna råd ska tillämpas av en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), om inte annat anges i detta allmänna råd.

Allmänt råd

- 1.3 En fysisk eller juridisk person som tillämpar detta allmänna råd benämns *företag*.

Kommentar

När fysiska och juridiska personer är bokföringsskyldiga framgår av 2 kap. 1–8 §§ BFL.

Företag som tillämpar ett K1-regelverk ska inte tillämpa kapitel 4 om anläggningsregister, se punkt 4.1. I stället ska dessa företag i vissa fall upprätta en förteckning över anläggningsstillgångarna, se respektive regelverk för förenklat årsbokslut.

BFL och det allmänna rådet omfattar även verksamhet som svenska företag bedriver i utlandet. I vissa fall finns särskilda bestämmelser för verksamheten i utlandet, se kapitel 2 under rubriken Redovisningsvaluta och kapitel 8 under rubriken Var ska arkivering ske?

Det allmänna rådet omfattar inte konkursbon eftersom de inte är bokföringsskyldiga enligt BFL, se 2 kap. 5 § BFL. För konkursbon finns det särskilda bestämmelser om bokföring i konkurslagen (1987:672) och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2019:3) om bokföring i konkurs. Arkivering i konkurs behandlas dock kortfattat i kommentartexten i kapitel 8.

Filialer m.m.

Kommentar

Utländska juridiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige genom filial är bokföringsskyldiga för den svenska verksamheten. Även utomlands

bosatta fysiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige är bokföringsskyldiga för den svenska verksamheten. Se 2 kap. 7 § BFL. Utländska försäkringsgivare och utländska tjänstepensionsinstitut omfattas i vissa fall av bokföringsskyldigheten, se 2 kap. 8 § BFL. Det allmänna rådet ska därför tillämpas på sådana verksamheter.

4 kap. 7 § BFL

Bokföringsskyldighetens innebörd är densamma för en filial som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

Filialen ska ha en egen bokföring som är skild från det utländska företags bokföring i övrigt. Lag (2017:437)

Lagtext

BFN

4 kap. 8 § BFL

Bestämmelserna i 7 § ska tillämpas även på försäkringsverksamhet som omfattas av 2 kap. 8 §.

Ett skadeförsäkringsföretag som bedriver sin verksamhet genom generalrepresentation ska anses utgöra en självständig filial i förhållande till ett annat skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet genom samma generalrepresentation. Lag (2017:437)

Lagtext

4 kap. 9 § BFL

Näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av en utomlands bosatt fysisk person ska ha en egen bokföring som är skild från den fysiska personens bokföring i övrigt. Lag (2017:437)

Lagtext

Att bokföringsskyldighetens innebörd är densamma för en filial som för ett svenskt företag av motsvarande slag innebär exempelvis att om det utländska företaget är jämförbart med ett svenskt aktiebolag, ska filialen följa de regler som gäller för aktiebolag.

Kommentar

I vissa fall finns olika krav på bokföringen beroende på ett företags storlek. Vid en sådan bedömning blir filialens storlek avgörande för vilka regler som ska eller får tillämpas.

Definitioner

Företag

1 kap. 2 § första stycket 1 BFL

I denna lag betyder

1. **företag**: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag,

--- Lag (2017:437)

Lagtext

Verksamhet

1 kap. 2 § första stycket 2 BFL

I denna lag betyder

2. **verksamhet**: näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt denna lag,

--- Lag (2017:437)

Lagtext

Kommentar *Annan verksamhet* än näringsverksamhet behöver inte ha karaktär av affärsverksamhet. Exempelvis är stiftelser, ideella föreningar och registrerade trosamfund bokföringsskyldiga om värdet av tillgångarna överstiger visst belopp även om näringsverksamhet inte bedrivs, se 2 kap. 2–3 §§ BFL.

Filial

Lagtext **1 kap. 2 § första stycket 5 BFL**
I denna lag betyder

5. filial: ett sådant avdelningskontor med självständig förvaltning som omfattas av lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. eller ett kontor som tillhör en europeisk ekonomisk intressegruppering med säte utomlands,

--- Lag (2017:437)

Kommentar Definitionen motsvarar definitionen av filial i lagen om utländska filialer m.m. men omfattar även kontor som tillhör en europeisk ekonomisk intressegruppering.

Bokföringspost

Lagtext **1 kap. 2 § första stycket 6 BFL**
I denna lag betyder

6. bokföringspost: varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen,

--- Lag (2017:437)

Kommentar En bokföringspost är de uppgifter om t.ex. en affärshändelse som tillförts grund- eller huvudbokföringen. Det innebär att i ett bokföringsprogram är hela registreringen av affärshändelsen en bokföringspost och vid manuell bokföring hela raden med noteringar i t.ex. ett dagboksblad.

I vissa fall får flera affärshändelser bokföras och presenteras i sammandrag i en bokföringspost, se punkterna 2.8–2.11.

Vilka uppgifter som ska kunna utläsas av en bokföringspost framgår av punkt 2.3.

Vad gäller begreppen grundbokföring och huvudbokföring, se under rubriken Presentation i registreringsordning och systematisk ordning.

Affärshändelser

Lagtext **1 kap. 2 § första stycket 7 BFL**
I denna lag betyder

7. affärshändelser: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat,

--- Lag (2017:437)

- 1.4 En inbetalning eller en utbetalning som tagits emot respektive betalats ut för annans räkning är en affärshändelse.

Allmänt råd

I begreppet affärshändelse ligger en begränsning till händelser som omedelbart påverkar företagets resultat och ställning eller sammansättningen av företagets förmögenhet. Sådant som inträffat innan affärshändelsen, t.ex. en order, ska inte bokföras som en affärshändelse. En annan viktig begränsning i begreppet affärshändelse är att den utgörs av åtgärder av ekonomisk innebörd i företagets relationer med omvärlden.

Kommentar

Uppkomsten av en skuld är en affärshändelse eftersom skulden förändrar storleken på företagets förmögenhet. Detta gäller även om skulden helt eller delvis är tvistig. Vid uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget, t.ex. bluffakturor, uppkommer däremot inte någon skuld och därmed inte någon affärshändelse.

BFN

En inbetalning som har tagits emot för någon annans räkning, t.ex. en mottagen handpenning hos en fastighetsmäklare, är också en affärshändelse eftersom inbetalningen är en till företaget riktad åtgärd av ekonomisk innebörd i företagets relation med omvärlden. För t.ex. borgenärer och inbetalare är det av väsentligt intresse att det av mellanmannens bokföring lätt går att följa och kontrollera sådana transaktioner i efterhand.

Eftersom bokföringsskyldigheten kan omfatta verksamheter utan affärs-mässigt inslag, faller också ekonomiska händelser utan anknytning till närings-verksamhet in under begreppet affärshändelser, t.ex. erhållna medlemsavgifter i en bokföringsskyldig ideell förening.

Verifikation

1 kap. 2 § första stycket 8 BFL

I denna lag betyder

8. verifikation: de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen,

--- Lag (2017:437)

Lagtext

Med *en vidtagen justering i bokföringen* avses t.ex. en bokslutstransaktion eller en rättelse av en bokföringspost, dvs. andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser.

Kommentar

Verifikationer behandlas i kapitel 5 och 6.

Räkenskapsinformation

1 kap. 2 § första stycket 9 BFL

I denna lag betyder

9. räkenskapsinformation:

a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i

– 4 kap. 3 § (balansräkning),

– 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),

– 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),

– 5 kap. 6 § (verifikation),

– 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),

Lagtext

- 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
 - 6 kap. 2 § (årsredovisning),
 - 6 kap. 4 och 5 §§ (årsbokslut),
 - 6 kap. 6 § (förenklart årsbokslut), samt
 - 6 kap. 8 § (specifikation av balansräkningspost),
 - b) avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt
 - c) sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen,
- Lag (2017:437)

Kommentar

Räkenskapsinformation behandlas i kapitel 7.

Vad gäller begreppen grundbokföring och huvudbokföring, se under rubriken Presentation i registreringsordning och systematisk ordning.

Nettoomsättning

Lagtext

1 kap. 2 § första stycket 10 och andra stycket BFL

I denna lag betyder

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

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § ska vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag som hänför sig till nettoomsättning, till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2017:437)

Allmänt råd

- 1.5 Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av punkterna 3.7–3.9 till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

Allmänt råd

- 1.6 Med *andra liknande intäkter* i 1 kap. 2 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) avses intäkter som kan likställas med gåvor och bidrag som erhålls utan någon omedelbar motprestation.

Allmänt råd

- 1.7 Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader, ska nettoomsättningen justeras vid tillämpningen av 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen (1999:1078) samt punkterna 3.7–3.9. Företag som anges i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § samma lag ska i stället justera summan av nettoomsättning, bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

Kommentar

Nettoomsättningen avser primära intäkter från försäljning av varor och tjänster med avdrag för rena intäktsreduktioner som t.ex. kvantitets- och kassarabatter. En hyresintäkt är t.ex. primär för ett företag som hyr ut lokaler medan den är sekundär för ett företag som hyr ut den del av sin lokal som inte behövs i den egna verksamheten.

Vid tillämpning av bestämmelser som hänför sig till nettoomsättningens storlek ska ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser m.fl. lägga till bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

Andra liknande intäkter kan t.ex. vara förvärv genom testamente eller bidrag som medlemmar i en samfällighetsförening betalar till föreningen.

Stiftelser har inte medlemmar i den meningen som normalt avses med begreppet medlemmar inom associationsrätten. Trots detta förekommer ibland begreppen "medlemmar" och "medlemsavgifter" i stiftelser. Sådana medlemsavgifter omfattas av begreppet andra liknande intäkter.

Nettoomsättning används i det allmänna rådet vid bedömningen av om ett företag får tillämpa kontantmetoden eller senarelägga bokföringen, se kapitel 3.

Redovisningsperiod

BFN

- 1.8 En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad eller en liknande tidsperiod.

Allmänt råd

Med *liknande tidsperiod* avses en sådan redovisningsperiod som t.ex. tillämpas av vissa företag med utländska moderföretag. I stället för en kalendermånad tillämpar dessa företag en redovisningsperiod som omfattar fyra veckor eller som t.ex. alltid avslutas den 28:e i varje kalendermånad.

Kommentar

Kontanta in- och utbetalningar

- 1.9 Kontanta in- och utbetalningar omfattar betalning med sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar.

Allmänt råd

Med kontanta in- och utbetalningar avses inte betalningar över bankgiro eller plusgiro, mot kontokort eller med checkar utställda av företaget. För checkar utställda av företaget självt samt övriga bank- och plusgirotransaktioner är kontrollmöjligheten i efterhand större genom att de går att följa och kontrollera med hjälp av t.ex. bank- och plusgirobesked.

Kommentar

- 1.10 Mottagna betalningsanvisningar i pappersform, t.ex. måltidskuponger, rabattkuponger och presentkort, ska vid tillämpning av detta allmänna råd jämsställas med kontanta inbetalningar, om det mottagande företaget får ersättning genom inlösen eller liknande.

Allmänt råd

Punkt 1.10 innebär att betalningsanvisningar som tas emot i pappersform ska bokföras i enlighet med bestämmelserna om kontanta betalningar, se kapitel 3 om tidpunkten för bokföring och kapitel 6 om gemensam verifikation.

Kommentar

Bestämmelsen i punkt 1.10 omfattar betalningsanvisningar som företaget får ersättning för från en annan part, t.ex. måltidskuponger som kan användas hos restauranger som är anslutna till ett kupongsystem. Bestämmelsen omfattar inte betalningsanvisningar som företaget självt ställt ut och tagit emot betalning för vid ett tidigare tillfälle, t.ex. måltidskuponger som en restaurang själv säljer och som bara kan användas hos den restaurangen eller mottagna rabattkuponger som medför en nedsättning av försäljningspriset. Bestämmelsen omfattar inte heller mottagna betalningsanvisningar i elektronisk form, t.ex. sms-rabattkuponger eller elektroniska presentkort. Sådana betalningsanvisningar innefattas i andra elektroniska betalningsmedel. Av punkt 6.4 framgår att försäljning mot andra elektroniska betalningsmedel får ingå i en gemensam verifikation.

Kassaregister

Allmänt råd 1.11 Med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster.

Kommentar Begreppet kassaregister omfattar alla enheter som ingår i ett system som registrerar försäljning av varor och tjänster, oavsett om kassaregistret är certifierat eller inte enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244). Definitionen av kassaregister medför att även en taxameter är ett kassaregister. En myntautomat kan innehålla ett kassaregister.

Ett kassaregister är konstruerat för att kunna ta fram kvitton till kunder och lagra inslagna belopp i register. De lagrade uppgifterna kan tas fram i efterhand för att användas i företaget, bl.a. som underlag för bokföringen.

Allmänt råd 1.12 Med certifierat kassaregister enligt 39 kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244) likställs i detta allmänna råd ett kassaregister med en tillverkardeklaration som visar att kassaregistret uppfyller de krav som ställs på registret i Skatteverkets föreskrifter.

Kommentar Enligt 39 kap. 8 § skatteförfarandelagen ska ett kassaregister vara certifierat. Skatteverket har med stöd av 39 kap. 10 § samma lag meddelat föreskrifter som medger undantag från kravet på certifiering. Undantaget gäller om det finns en tillverkardeklaration som visar att kassaregistret uppfyller de krav som ställs på kassaregistret i Skatteverkets föreskrifter.

När begreppet certifierat kassaregister används i det allmänna rådet och vägledningen avses även sådana kassaregister som har en tillverkardeklaration i enlighet med Skatteverkets föreskrifter eftersom dessa kassaregister enligt punkt 1.12 likställs med ett certifierat kassaregister.

Presentation i registreringsordning och systematisk ordning

Kommentar I det allmänna rådet används begreppen *presentation i registreringsordning* och *presentation i systematisk ordning*. Begreppen motsvarar vad som också kan benämnas grundbok respektive huvudbok och används för att BFL fokuserar på vad informationen ska visa i stället för att i detalj reglera hur bokföringen ska gå till.

Språk

Lagtext

1 kap. 4 § BFL

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

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

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

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

Räkenskapsinformation som upprättas av företaget självt får upprättas på svenska, danska, norska eller engelska. Däremot finns inte några särskilda språkkrav på externt erhållen räkenskapsinformation, t.ex. inköpsfakturer som utgör verifikationer. Dessa får hos mottagaren alltid vara på det språk som avsändaren har valt att upprätta dem på.

Kommentar

Avsnitt II – Att bokföra löpande

Kapitel 2 – Den löpande bokföringen och dess presentation

Inledning

Genom den löpande bokföringen insamlas och sammanställs löpande information om ett företags affärshändelser. Denna information ligger sedan till grund för årsbokslutet eller årsredovisningen.

Bestämmelserna om löpande bokföring har i första hand till syfte att tillförsäkra företagets intressenter, t.ex. borgenärer, ägare, anställda, medlemmar och Skatteverket, att den ekonomiska information som lämnas av företaget har en hög grad av tillförlitlighet. Den löpande bokföringen är även ett viktigt instrument för företaget självt. Den behövs för att företaget löpande ska kunna överblicka sina ekonomiska förhållanden, följa rörelsens gång och upptäcka eventuella avvikelser från gjorda planer i budget och förkalkyler.

Kommentar

BFN

Grundläggande bestämmelser

4 kap. 1 § 1 BFL

Ett företag ska

1. löpande bokföra alla affärshändelser enligt 5 kap. 1–5 §§,
--- (Lag 2024:342)

Lagtext

5 kap. 10 § BFL

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

Lagtext

Affärshändelser är alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat, se kapitel 1. Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser är t.ex. bokföringsposter som avser rättelser och bokslutstransaktioner. Även sådana bokföringsposter omfattas av bestämmelserna i 5 kap. BFL och detta kapitel.

Kommentar

Varaktighet

- 2.1 Bokföringen ska göras på ett varaktigt sätt. Det innebär att det som har bokförts inte ska kunna raderas eller på annat sätt göras oläsligt.

Allmänt råd

Enligt 7 kap. 2 § BFL ska de pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation vara varaktiga. Räkenskapsinformation omfattar bl.a. grundbokföring, huvudbokföring och sidoordnad bokföring, se kapitel 1. För att uppfylla varaktighetskravet i 7 kap. 2 § BFL måste den löpande bokföringen göras på ett varaktigt sätt. Det innebär att det

Kommentar

som noteras, registreras eller på annat sätt förs in i den löpande bokföringen inte ska kunna raderas eller på något annat sätt göras oläsligt.

För att affärshändelser, rättelser och bokslutstransaktioner m.m. ska anses bokförda måste bokföringsposten, dvs. noteringen i grundbokföringen eller huvudbokföringen, vara gjord på ett varaktigt sätt. Det är först när noteringen är gjord på ett varaktigt sätt som affärshändelser m.m. är bokförda. I en manuell bokföring görs noteringen på ett varaktigt sätt t.ex. genom att affärshändelsen noteras med bläck och i ett bokföringsprogram genom att registreringen inte kan tas bort eller ändras. En affärshändelse som noteras med blyerts i den manuella bokföringen eller registreras i ett kalkylprogram är inte bokförd eftersom bokföringsposten inte är varaktig. Detsamma gäller så kallad preliminär bokföring, dvs. registrering av en affärshändelse i ett bokföringsprogram i vilket bokföringsposterna kan raderas eller ändras fram till dess att en aktiv åtgärd vidtas för att låsa bokföringen. Så länge bokföringen inte är låst, kan affärshändelserna inte anses bokförda. Bokföringen måste låsas så att den blir varaktig senast vid den tidpunkt då affärshändelserna ska vara bokförda enligt bestämmelserna i kapitel 3. Inom vilken tid affärshändelser ska vara bokförda varierar och beror på vilka bestämmelser i kapitel 3 som företaget tillämpar.

Enligt 5 kap. 1 § BFL ska affärshändelserna bokföras så att de kan presenteras i såväl registreringsordning som i systematisk ordning. Det är först när noteringen i både grundbokföringen och huvudbokföringen är gjord på ett varaktigt sätt som bokföringen av affärshändelsen är fullgjord.

Varje ändring av en bokföringspost ska framgå av bokföringen och följa bestämmelserna om rättelser, se 5 kap. 5 § BFL och punkt 2.17. Det är först när en affärshändelse är bokförd som bestämmelserna om rättelser blir aktuella.

Kravet på varaktighet gäller inte endast bokföringen i registreringsordning och systematisk ordning utan även t.ex. sidoordnad bokföring. Det innebär att även noteringar och registreringar i ett anläggningsregister ska göras på ett varaktigt sätt. Enligt punkt 4.4 ska ett anläggningsregister uppdateras senast i samband med det bokslut som upprättas per räkenskapsårets utgång och det är då som kravet på varaktighet senast ska vara uppfyllt.

Löpande bokföring

Presentation i registreringsordning och systematisk ordning

Lagtext

5 kap. 1 § första stycket BFL

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

--- (Lag 2006:874)

Allmänt råd

- 2.2 Inom den systematiska ordningen ska registreringsordningen framgå för varje sorteringsbegrepp, t.ex. varje enskilt konto. Använder företaget flera verifikationsnummerserier, ska registreringsordningen framgå inom varje enskild serie.

Den grundläggande innebörden av begreppet *löpande bokföra* är att bokföringen ska göras på sådant sätt att affärshändelserna kan presenteras i såväl den ordning posterna har registrerats som i systematisk ordning. Att enbart samla verifikationer, numrera och kontera på verifikationerna uppfyller inte BFL:s krav på bokföring. Den löpande bokföringen ska göras på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

Det är presentationen i registreringsordning och i systematisk ordning som *tillsammans* ska göra det möjligt att överblicka verksamhetens förlopp. Med verksamhetens förlopp avses hur ställning och resultat vid ett visst tillfälle har framkommit, dvs. när de olika affärshändelserna har inträffat och hur de har påverkat verksamhetens ställning och resultat under räkenskapsåret. Om affärshändelserna bokförs inom rätt tid och hänförs till rätt redovisningsperiod samt om övriga bestämmelser i kapitel 2 och 3 följs, kan förloppet överblickas.

Ett bokföringssystem kan vara helt datorbaserat, helt manuellt eller en kombination av dessa. I framför allt datorbaserad bokföring är presentationen ofta bara en fråga om på vilket sätt systemet sammanställer de bokförda uppgifterna. För att kunna presentera affärshändelsen i både registreringsordning och systematisk ordning krävs vanligtvis bara en bokföringsåtgärd. Bokföringen kan också delas upp i två steg, varav det ena möjliggör presentation i registreringsordning och det andra presentation i systematisk ordning. I båda fallen ska systemet kunna ta fram presentationer som var och en omfattar företagets samtliga bokföringsposter.

Bestämmelsen i 5 kap. 1 § första stycket BFL utesluter inte att företaget använder sig av delsystem där affärshändelserna bokförs i registreringsordning, så länge delsystemen ingår i en samlad systematisk presentation. Delsystemen kan ha olika funktioner som t.ex. kassajournal eller fakturajournal och vara både manuella och datorbaserade. På så sätt kan bokföringen omfatta flera journaler eller listor som var och en presenterar affärshändelserna i registreringsordning för t.ex. en redovisningsperiod. Kännetecknande är att varje separat delsystem omfattar liknande transaktionstyper. Är bokföringen organiserad kring flera delsystem, ska detta framgå av företagets systemdokumentation som också ska innehålla en beskrivning av sambanden mellan delsystemen, se punkterna 9.2 c och 9.4.

Presentation i registreringsordning

Presentationen i registreringsordning visar i vilken ordning bokföringsposterna har tillförts bokföringssystemet. Presentationen möjliggör dels kontroll av fullständigheten i den upprättade bokföringen, dels kontroll i efterhand av bokförda poster mot verifikationerna.

En kontroll av fullständigheten underlättas av att affärshändelserna i möjligaste mån presenteras i kronologisk ordning, dvs. i den tidsföljd i vilken affärshändelserna har inträffat. Genom att affärshändelser som huvudregel ska bokföras så snart det kan ske, se kapitel 3, kommer registreringsordningen ganska väl att återspegla den ordningsföljd i vilken affärshändelserna har inträffat.

Även i de fall kontantmetoden tillämpas eller bokföringen senareläggs i enlighet med bestämmelserna i kapitel 3 kommer den kronologiska ordningsföljden huvudsakligen att upprätthållas genom att verifikationerna ska ordnas i takt med att de mottas eller sammanställs, se punkterna 3.5 och 3.14.

Presentationens utformning är beroende av bokföringssystemets uppbyggnad. I ett bokföringssystem utan delsystem ska företagets samtliga bokförda affärshändelser kunna presenteras post för post i ordningsföljd. I ett bokföringssystem med delsystem framgår registreringsordningen i stället av varje enskilt delsystem. Använder sig företaget av flera verifikationsnummerserier, se punkt 5.10, framgår registreringsordningen inom varje enskild verifikationsnummerserie.

Oavsett hur företagets bokföringssystem är organiserat ska de obligatoriska uppgifterna enligt punkt 2.3 alltid kunna utläsas av presentationen i registreringsordning. Eftersom presentationen ska visa ordningsföljden ger den ingen information om saldot på enskilda konton. Det gäller både presentationer i delsystem, t.ex. en fakturajournal eller kassajournal, och övriga presentationer i registreringsordning. Saldot framgår i stället av presentationen i systematisk ordning.

Exemplen 2.1 och 2.2 visar hur presentationen i registreringsordning i en kassajournal kan utformas.

Presentation i systematisk ordning

Presentationen i systematisk ordning visar affärshändelserna sorterade utifrån deras art och utgör därigenom en länk till årsbokslutet eller årsredovisningen. Presentationen möjliggör också en *överblick* av verksamhetens ställning och resultat löpande under räkenskapsåret. Vilken grad av precision som kan krävas för att den systematiska sammanställningen ska möjliggöra en överblick av verksamhetens ställning och resultat löpande under räkenskapsåret får bedömas för varje enskilt företag.

Det ställs inga krav på att den systematiska sammanställningen ska ge en exakt avspiegling av verksamhetens resultat och ställning löpande under året. Det finns t.ex. inte något krav i BFL på att periodiseringar ska göras löpande. Enligt 5 kap. 3 § BFL ska de poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen (boksutstransaktioner) bokföras senast i samband med att den löpande bokföringen avslutas. Genom boksutstransaktionerna periodiseras inkomster och utgifter samt görs avskrivningar på anläggningstillgångar. Det är först i samband med att boksutstransaktionerna bokförs som ställning och resultat mer exakt kan läsas ut.

I företag som bedriver verksamhet i mindre omfattning kan en tillfredsställande överblick ofta uppnås utan någon alltför långtgående systematisk uppdelning. För dessa företag kan de poster som ingår i företagets årsbokslut eller årsredovisning användas som utgångspunkt vid bedömningen av vilka och hur många konton som behövs. I andra företag är det i allmänhet inte möjligt att få en sådan överblick över företagets ekonomiska förhållanden utan en omfattande systematisk uppdelning.

För att bokföringen ska ge en samlad överblick över verksamhetens förlopp, ställning och resultat krävs att företaget har *en* samlad presentation i systematisk ordning. I bokföringssystem med delsystem ska uppgifterna från delsystemen därför bokföras och presenteras i en systematisk sammanställning gemensam för alla affärshändelser. Bokföringsposterna får presenteras i systematisk ordning antingen post för post eller i sammandrag, se punkt 2.11. Även om delsystemen kan presentera affärshändelserna i systematisk ordning är det inte tillåtet att ha flera isolerade systematiska delsystem.

Inom den systematiska ordningen ska registreringsordningen framgå för varje sorteringsbegrepp, t.ex. för varje enskilt konto. Utnyttjar företaget möjligheten att använda flera verifikationsnummerserier, ska det finnas en intern sammanhållning inom varje serie, se punkt 2.2.

Oavsett hur företagets bokföringssystem är organiserat ska de obligatoriska uppgifterna enligt punkt 2.3 alltid kunna utläsas av presentationen i systematisk ordning. Uppgifterna ska framgå av den systematiska sammanställningen som helhet.

Uppgifter ur den systematiska sammanställningen kan också behövas när ställning och resultat ska bedömas enligt bestämmelser i andra lagar, t.ex. ABL:s bestämmelser om kontrollbalansräkning.

BFN

Uppgifter i den löpande bokföringen

2.3 Följande uppgifter ska kunna utläsas ur den löpande bokföringen för varje bokföringspost:

Allmänt råd

- a) registreringsordning,
- b) redovisningsperiod,
- c) verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken,
- d) kontering, och
- e) bokfört belopp.

BFL och det allmänna rådet anger inte i detalj hur den löpande bokföringen ska utformas utan ger utrymme för individuella anpassningar. Uppgifterna enligt punkt 2.3 måste dock alltid kunna utläsas.

Kommentar

Exempel 2.1 och 2.2 visar hur uppgifterna kan anges i en kassajournal.

Registreringsordning (punkt 2.3 a)

Registreringsordningen visar i vilken ordning bokföringsposterna tillförts bokföringssystemet och framgår i de flesta fall av verifikationsnummerordningen. Använder företaget flera verifikationsnummerserier, se punkt 5.10, kommer registreringsordningen att framgå av varje enskild serie för sig.

Det finns inte något krav på att registreringsdagen direkt ska framgå av den löpande bokföringen. I datorbaserad bokföring ska däremot registreringsdagen alltid framgå av behandlingshistoriken, se punkt 9.16.

Redovisningsperiod (punkt 2.3 b)

Enligt punkt 1.8 omfattar en redovisningsperiod en kalendermånad eller en liknande tidsperiod.

För att det ska vara möjligt att överblicka verksamhetens förlopp är det av stor vikt att affärshändelserna så långt som möjligt hänförs till rätt redovisningsperiod. Är redovisningsperioden en kalendermånad innebär det att affärshändelser som inträffat under t.ex. februari månad ska ingå i presentationen av februari månads löpande bokföring, även om registreringen av bokföringsposterna görs i mars. Om arbetet med redovisningsperioden däremot är avslutat, får senare bokförda affärshändelser och rättelser inte ingå i periodens presentation.

Arbetet med en redovisningsperiod är avslutat när periodens affärshändelser är bokförda samt eventuella avstämningar och rättelser med anledning av avstämningarna är gjorda. När arbetet med en redovisningsperiod avslutas beror på vilken bestämmelse om tidpunkten för bokföring i kapitel 3 som

företaget tillämpar. Tillämpar företaget 5 kap. 2 § första stycket BFL, dvs. bokföringen görs så snart det kan ske, avslutas arbetet med redovisningsperioden normalt några dagar in i efterföljande redovisningsperiod. Senareläggs bokföringen med stöd av punkt 3.7, 3.8 eller 3.9 är arbetet med de redovisningsperioder som ingår i kvartalet respektive räkenskapsåret avslutat när kvartalets respektive räkenskapsårets affärshändelser och rättelser är bokförda.

Affärshändelserna bör i möjligaste mån hänföras till det datum de inträffat. Det ger den bästa överblicken och underlättar också kontrollen av fullständigheten i bokföringsposterna. I företag som bedriver verksamhet i mindre omfattning kan dock tillräcklig information ofta erhållas även om alla affärshändelser hänförs till en och samma dag i den aktuella redovisningsperioden.

Eftersom en redovisningsperiod omfattar en kalendermånad eller en liknande tidsperiod, kan företag som senarelägger bokföringen med stöd av punkt 3.7, 3.8 eller 3.9 inte hänföra alla affärshändelser till en och samma dag i kvartalet respektive under räkenskapsåret. Även om bokföringen senareläggs ska det ur den löpande bokföringen gå att utläsa till vilken redovisningsperiod affärshändelserna är hänförliga.

Verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken (punkt 2.3 c)

Varje verifikation ska innehålla ett verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken, se kapitel 5. För att kunna fastställa sambandet mellan bokföringsposten och verifikationen ska verifikationsnumret eller identifieringstecknet även framgå av den löpande bokföringen.

Kontering (punkt 2.3 d)

Kontering innebär en klassificering av affärshändelsen. Genom konteringen anges i vilken utsträckning affärshändelsen ger upphov till en tillgång eller skuld respektive eget kapital, eller är resultatpåverkande. Konteringen gör det möjligt att presentera affärshändelserna i systematiskt ordning. Hur detaljerad klassificeringen av affärshändelserna behöver vara styrs i hög grad av kraven på precision i den systematiska sammanställningen och skiljer sig därför åt mellan olika företag beroende på bl.a. bokföringens organisation och verksamhetens omfattning.

Normalt klassificeras affärshändelsen slutgiltigt redan när den bokförs. Vid mervärdesskattepliktig försäljning delas försäljningsbeloppet upp mellan inkomst och utgående mervärdesskatt när försäljningen bokförs. Vid t.ex. varuinköp, accepteras att klassificeringen vid konteringsstillfället inte är den slutgiltiga. Vid varuinköp beror klassificeringen på hur företaget bokför inköp; om varuinköp bokförs som utgift eller som varulager.

Konteringen kan göras genom att ange t.ex. kontots namn eller en sifferkombination, vars betydelse förklaras i företagets kontoplan eller dess anvisningar. Exempelvis utgör sifferkombinationen 1910 enligt BAS-kontoplanen ett konto för kontanttransaktioner med kontonamnet Kassa.

I vilka fall konteringen behöver göras på själva verifikationen framgår av kapitel 5.

Redovisningsvaluta

Presentation i redovisningsvaluta

4 kap. 6 § första stycket BFL

Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro.

--- Lag (2020:669)

Lagtext

- 2.4 En affärshändelse i en annan valuta än redovisningsvalutan ska räknas om till redovisningsvalutan enligt avistakursen per dagen för affärshändelsen.
- 2.5 Vid omräkning till redovisningsvalutan får ett företag, i stället för avistakurs enligt punkt 2.4, använda
 - a) en valutakurs som är en approximation av faktiska kurser, om den inte ger en för stor avvikelse från en omräkning till avistakurs, eller
 - b) den valutakurs som ska tillämpas för affärshändelsen enligt mervärdesskattelagen (2023:200). (BFNAR 2024:1)
- 2.6 Ett företag som med stöd av 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen (1999:1078) tillämpar kontantmetoden får vid omräkning till redovisningsvalutan använda kursen till vilken betalning sker.

Allmänt råd

BFN

Allmänt råd

Allmänt råd

Bestämmelsen i 4 kap. 6 § BFL innebär att företagets samtliga affärshändelser ska kunna presenteras i företagets redovisningsvaluta i samtliga led i redovisningen, dvs. såväl i registreringsordning som i systematisk ordning. Begreppet *presenteras* innebär inte att den enskilda affärshändelsen ska bokföras i redovisningsvalutan. Det räcker att bokföringssystemet, utifrån den bokförda affärshändelsen, kan ta fram och presentera affärshändelsens belopp, omräknat till redovisningsvalutan per dagen för affärshändelsen. Bestämmelserna om redovisningsvaluta förhindrar därmed inte användning av så kallade flervalutasystem.

Kommentar

Avistakurs är den kurs som används vid köp eller försäljning av utländsk valuta för omedelbar leverans. Som avistakurs kan företaget t.ex. använda den mittkurs som dagligen publiceras av Riksbanken eller den växelkurs som dagligen offentliggörs av Europiska centralbanken.

Som approximation av faktiska kurser kan företaget t.ex. använda en genomsnittskurs eller en standardkurs för en viss period. Görs ett kontantinköp i utländsk valuta i nära anslutning till uttaget av valutan, kan den kurs som kontanterna tagits ut till användas som approximation.

En approximation kan användas om den ger ett tillfredsställande värde jämfört med en omräkning enligt avistakurs. Det innebär att en omräkning enligt en genomsnittskurs inte kan användas vid kraftiga valutakursfluktuationer eftersom en sådan kurs ger för stora avvikelser i jämförelse med en omräkning enligt avistakurs.

- 2.7 En affärshändelse som omfattas av en valutasäkring får räknas om till redovisningsvalutan enligt den kurs som följer av de värderingsregler för säkrade poster som företaget tillämpar.

Allmänt råd

Kommentar Fordringar och skulder som säkringsredovisas får räknas om enligt den kurs som de värderas till enligt den normgivning företaget tillämpar vid upprättande av sitt årsbokslut eller sin årsredovisning.

Byte av redovisningsvaluta

Lagtext

4 kap. 6 § andra och tredje styckena BFL

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

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

--- Lag (2020:669)

Lagtext

2 kap. 6 § andra stycket första meningen ÅRL

Vid byte av redovisningsvaluta ska balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. --- Lag (2015:813)

Kommentar Bestämmelsen om byte av redovisningsvaluta i 4 kap. 6 § andra stycket BFL gäller såväl vid byte från svenska kronor till euro som vid byte från euro till svenska kronor.

Redovisningsvaluta i utomlands bedriven verksamhet

Lagtext

4 kap. 6 § fjärde stycket BFL

Trots första–tredje styckena får ett avdelningskontor som är beläget utomlands och som har självständig förvaltning ha sin redovisning i en valuta som i det andra landet godtas som redovisningsvaluta. Lag (2020:669)

Kommentar Bestämmelsen i 4 kap. 6 § fjärde stycket BFL om redovisningsvaluta gäller svenska företag som har verksamhet i utlandet.

När får flera affärshändelser bokföras och presenteras i en bokföringspost?

Kommentar Kravet på presentation i registreringsordning och i systematisk ordning i 5 kap. 1 § BFL omfattar samtliga affärshändelser. Det innebär inte att varje affärshändelse alltid ska kunna presenteras separat. I vissa fall får flera affärshändelser bokföras och presenteras i *en* bokföringspost.

Allmänt råd 2.8 Affärshändelser som dokumenteras genom en gemensam verifikation får bokföras och presenteras i en bokföringspost.

Kommentar Förutsättningarna för att flera affärshändelser ska få dokumenteras genom en gemensam verifikation framgår av kapitel 6.

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

Punkt 2.9 kan t.ex. tillämpas vid försäljning mot så kallad kontantfaktura eller vid försäljning i en nätbutik. Varje försäljning dokumenteras med en enskild verifikation, varefter dagens försäljningar bokförs och presenteras i sammandrag i en bokföringspost. *Kommentar*

Exempel 2.3 behandlar bokföring i sammandrag i en nätbutik.

- 2.10 Affärshändelser som ingår i en mottagen faktura eller motsvarande handling och som dokumenteras genom flera verifikationer får bokföras och presenteras i sammandrag i en bokföringspost, om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i bokföringsposten. *Allmänt råd*

Punkt 2.10 kan t.ex. tillämpas för affärshändelser som ingår i en kontokortsfaktura eller en samlingsfaktura när fakturan inte kan användas som gemensam verifikation enligt punkt 6.1. *Kommentar*

- 2.11 Affärshändelser som bokförts och presenterats i registreringsordning i ett delsystem får i den systematiska sammanställningen bokföras och presenteras i sammandrag i en bokföringspost. *Allmänt råd*

Punkt 2.11 kan tillämpas vid bokföring i systematisk ordning om affärshändelserna tidigare bokförts i registreringsordning i t.ex. en kassajournal eller en fakturajournal. *Kommentar*

Enligt punkt 2.3 b ska redovisningsperioden, dvs. en kalendermånad eller en liknande tidsperiod, kunna utläsas ur den löpande bokföringen. För företag som valt att senarelägga bokföringen enligt punkterna 3.7, 3.8 eller 3.9, medför det att bokföring och presentation enligt punkt 2.11 får omfatta högst en redovisningsperiod. Det innebär att ett företag som senarelagt bokföringen till 50 dagar efter kvartalets utgång bokför sin kassajournal i tre bokföringsposter, en för respektive kalendermånad. Ett företag som senarelagt bokföringen till 60 dagar efter räkenskapsårets utgång bokför kassajournalen i tolv bokföringsposter.

När får flera affärshändelser bokföras och presenteras som en affärshändelse?

I punkterna 2.12 och 2.13 finns bestämmelser om när flera affärshändelser får bokföras och presenteras som *en* affärshändelse. Gemensamt för bestämmelserna är att affärshändelserna avser andra transaktioner än kontanta in- och utbetalningar. Eftersom möjligheten att i efterhand kontrollera kontanta transaktioner är mycket begränsad ska kontanta in- och utbetalningar med efterföljande insättning till respektive föregående uttag från bankkonto alltid bokföras som två separata affärshändelser. *Kommentar*

- 2.12 En försäljning mot kontokort med efterföljande betalning från kontokortsföretaget får bokföras och presenteras som en enda affärshändelse under förutsättning att säljföretaget dagligen redovisar kontokortsför- *Allmänt råd*

BFN

säljningen till kontokortsföretaget och betalning enligt avtal ska vara säljföretaget tillhanda inom tre bankdagar.

Kommentar Vid försäljning mot kontokort får säljföretaget en fordran på kontokortsföretaget. Den efterföljande betalningen från kontokortsföretaget utgör en annan affärshändelse. Av praktiska skäl får dessa två affärshändelser, fordringens uppkomst respektive betalningen, bokföras och presenteras som *en enda* affärshändelse. Det innebär att säljföretaget på försäljningsdagen bokför försäljningen direkt mot bankkontot. För att underlätta avstämning bör kontokortsförsäljningen bokföras i en särskild post på bankkontot.

Allmänt råd 2.13 En in- eller utbetalning via ett bankkonto med efterföljande automatisk överföring till eller från ett annat bankkonto får bokföras och presenteras som en enda affärshändelse om

- a) in- eller utbetalningen sker samma dag som den automatiska överföringen, och
- b) saldot på kontot med den automatiska överföringen vid dagens slut är noll.

Kommentar Vissa banker erbjuder en tjänst med automatiska överföringar mellan olika bankkonton, t.ex. ett plusgirokonto och ett bankkonto. Tjänsten innebär att inbetalningar till plusgirokontot automatiskt överförs till bankkontot. På motsvarande sätt föregås utbetalningar från ett plusgirokonto av en automatisk överföring från bankkontot. In- och utbetalningen via plusgirokontot samt överföringen mellan plusgiro- och bankkontot är två separata affärshändelser. Av praktiska skäl får dessa betalningar bokföras och presenteras som *en enda* affärshändelse direkt mot bankkontot.

Gåvor som inte behöver bokföras vid mottagandet

Lagtext

5 kap. 1 § andra stycket BFL

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

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

Allmänt råd 2.14 Gåvor som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) är begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja vidare, skänka bort eller utränga.

Kommentar Undantaget från bokföring i 5 kap. 1 § andra stycket BFL gäller endast i samband med att gåvorna tas emot. Finns tillgångarna kvar i företaget på balansdagen, redovisas de i enlighet med den normgivning företaget tillämpar vid upprättande av sitt årsbokslut eller sin årsredovisning.

*Sidoordnad bokföring***5 kap. 4 § BFL**

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

Lagtext

Sidoordnad bokföring kan t.ex. behövas för att få en överblick över förhållandet till enskilda leverantörer och kunder, löner, lagertillgångar eller anläggningstillgångar. Kundfordringar och leverantörsskulder kan specificeras i reskontror och materiella och immateriella anläggningstillgångar i ett anläggningsregister. Bestämmelser om anläggningsregister finns i kapitel 4.

Kommentar

5 kap. 4 § BFL innebär att sidoordnad bokföring inte är obligatorisk för alla företag utan behovet får bedömas utifrån bl.a. företagets storlek, verksamhetens omfattning och bokföringssystemets uppbyggnad. Om företaget t.ex. använder ett bokföringssystem med delsystem och affärshändelserna bokförs och presenteras i sammandrag i systematisk ordning enligt punkt 2.11, kan en specifikation vara nödvändig för att uppfylla lagens krav på kontroll och överblick. Har ett företag ett större antal kundfordringar eller leverantörsskulder behöver dessa specificeras för att lagens krav på kontroll och överblick ska vara uppfyllt.

BFN

Den sidoordnade bokföringen kan antingen vara integrerad med den övriga bokföringen eller vara helt fristående. Integrerad bokföring innebär att bokföringssystemet automatiskt för över uppgifter mellan den sidoordnade bokföringen och den övriga bokföringen.

Den sidoordnade bokföringen utgör en del av den löpande bokföringen och ska därför följas upp och stämmas av enligt bestämmelserna om avstämning i punkt 2.15.

Exempel 2.4 behandlar sidoordnad bokföring.

Avstämning

- 2.15 Bokföringen ska stämmas av löpande enligt fasta rutiner. Hur ofta avstämning ska göras får bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda företaget.

Allmänt råd

Med *förhållandena i det enskilda företaget* avses bl.a. verksamhetens omfattning och bokföringssystemets komplexitet. I en omfattande verksamhet behöver avstämningsregler göras med tätare intervall än i en verksamhet av mindre omfattning.

Kommentar

- 2.16 Vid avstämningen identifierade avvikelser och hur dessa har hanterats ska dokumenteras.

Allmänt råd

En avvikelse som identifieras vid avstämning av ett bankkonto och som beror på att leverantörsbetalningar är bokförda men ännu inte har belastat bankkontot kan t.ex. dokumenteras genom anteckningar på kontoutdrag eller i annat avstämningsdokument.

Kommentar

En avvikelse som genererar en rättelse kan dokumenteras genom den gjorda rättelsen.

*Rättelse av bokföringspost**Lagtext***5 kap. 5 § BFL**

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

Allmänt råd

- 2.17 I en datorbaserad bokföring ska en bokföringspost rättas genom en särskild rättelsepost.
I en manuell bokföring får en bokföringspost som inte påverkat summeringar rättas genom att den felaktiga posten stryks över och det rätta skrivs intill.

Allmänt råd

- 2.18 En rättelsepost enligt 5 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) utgör en ny bokföringspost och ska dokumenteras genom en verifikation.

Kommentar

Enligt punkt 2.1 ska det som är bokfört inte kunna raderas eller på annat sätt göras oläslig. Det innebär att en rättelse ska göras på sådant sätt att den rättade bokföringsposten är läsbar även efter rättelsen.

I manuell bokföring kan en bokföringspost rättas antingen genom en rättelsepost eller genom strykning. För att få rätta genom strykning får den felaktiga bokföringsposten inte ha påverkat summeringar. Det innebär att en rättelse ska göras genom en rättelsepost om felet upptäcks efter att ett dagboksblad har summerats.

För att uppfylla BFL:s krav på presentation i registreringsordning krävs att rättelseposten bokförs i den redovisningsperiod i vilken felet upptäcktes. Det innebär att rättelse av en felaktig bokföringspost inte får göras i en redovisningsperiod om arbetet med perioden är avslutat. Upptäcks däremot felet innan arbetet med redovisningsperioden är avslutat, hänförs rättelsen till den perioden. Upptäcks t.ex. ett fel som uppstått i februari i samband med att februari månad stäms av i mars, hänförs rättelsen av felet till februari.

Arbetet med en redovisningsperiod är avslutat när periodens affärshändelser är bokförda samt eventuella avstämningar och rättelser med anledning av avstämningarna är gjorda. När arbetet med en redovisningsperiod avslutas beror på vilken bestämmelse om tidpunkten för bokföring i kapitel 3 som företaget tillämpar. Tillämpar företaget 5 kap. 2 § första stycket BFL, dvs. bokföringen görs så snart det kan ske, avslutas arbetet med redovisningsperioden normalt några dagar in i efterföljande redovisningsperiod. Senare läggs bokföringen med stöd av punkt 3.7, 3.8 eller 3.9 är arbetet med de redovisningsperioder som ingår i kvartalet respektive räkenskapsåret avslutat när kvartalets respektive räkenskapsårets affärshändelser och rättelser är bokförda.

Den upplysning om rättelsen som ska lämnas kan göras t.ex. genom att ange rättelsepostens verifikationsnummer på verifikationen till den rättade bokföringsposten.

Bestämmelser om rättelse av verifikation finns i kapitel 5.

Exempel 2.5 behandlar rättelse av bokföringspost.

*Bokslutstransaktioner***5 kap. 3 § BFL**

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

*Lagtext***2.19 Med bokslutstransaktioner avses***Allmänt råd*

- a) fördelning av inkomster och utgifter som helt eller delvis hänför sig till ett annat räkenskapsår än det räkenskapsår då de uppstår, och
- b) andra typer av transaktioner som ska bokföras när den löpande bokföringen avslutas.

BFN

5 kap. 3 § BFL reglerar både bokföringsskyldigheten och tidpunkten för bokföring av bokslutstransaktioner. Genom bokslutstransaktioner periodiseras inkomster och utgifter över räkenskapsåren så att presentationen i systematisk ordning och därmed årsbokslutet eller årsredovisningen återger företagets resultat och ställning på ett rättvisande sätt. Exempel på bokslutstransaktioner är avskrivningar och andra periodiseringar av t.ex. försäkringspremier, leasingavgifter eller hyror samt nedskrivningar. I begreppet bokslutstransaktioner innefattas även transaktioner som inte påverkar företagets intäkter eller kostnader, men som ändå kan vara av stor vikt för bedömningen av företagets finansiella ställning, t.ex. omföringar inom eget kapital och uppskrivningar av anläggningstillgångar.

Kommentar

Enligt 5 kap. 10 § BFL gäller vad som föreskrivs om affärshändelser även andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser. Det innebär bl.a. att även en bokslutstransaktion ska dokumenteras genom en verifikation som uppfyller kraven i 5 kap. 7 § BFL.

5 kap. 3 § BFL reglerar endast bokslutstransaktioner per balansdagen. Bestämmelsen hindrar dock inte att ett företag i samband med periodbokslut beaktar de poster som behövs för att bestämma periodens intäkter och kostnader samt den finansiella ställningen vid periodens utgång. Dessa poster får men behöver inte bokföras. Väljer företaget att bokföra posterna, ska dock bestämmelserna om löpande bokföring följas.

*Bokföring för flera verksamheter***4 kap. 4 § BFL**

Om ett företag bedriver flera verksamheter, ska det ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter.

Lagtext

Trots första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Ett företag som avses i 6 kap. 1 § ska i så fall löpande bevara uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på ett sätt som möjliggör en överblick av den samlade verksamhetens ställning och resultat. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, ska uppgifterna bevaras i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet. Lag (2024:342)

Allmänt råd 2.20 Bestämmelsen i 4 kap. 4 § första stycket bokföringslagen (1999:1078) utesluter inte att ett företag har separata delsystem som avser olika verksamheter eller verksamhetsgrenar om delsystemen ingår i en samlad presentation i systematisk ordning.

Kommentar Huvudregeln är att ett företag ska ha en enda bokföring som avser all verksamhet som bedrivs av företaget. Det utesluter dock inte att företaget i den löpande bokföringen använder sig av separata delsystem som avser olika verksamheter eller verksamhetsgrenar, under förutsättning att det är möjligt att överblicka den samlade verksamhetens förlopp, ställning och resultat. En sådan överblick kräver att företaget har en samlad systematisk presentation. Det är därför inte tillåtet att ha flera isolerade systematiska presentationer i ett och samma företag.

Allmänt råd 2.21 Särskilda skäl för flera bokföringar enligt 4 kap. 4 § andra stycket första meningen bokföringslagen (1999:1078) finns om

- a) ett företag bedriver dels egen verksamhet, dels verksamhet gemensamt med annan för vilken gemensam bokföring upprättas,
- b) ett företag endast bedriver flera verksamheter gemensamt med andra för vilka gemensam bokföring upprättas för respektive verksamhet,
- c) ett företag bedriver verksamhet både i Sverige och utomlands och det krävs att företaget har en separat bokföring eller en särskild organisation av bokföringen i det andra landet, eller
- d) en stiftelse har placerat förmögenhet gemensamt med annan stiftelse och gemensam bokföring upprättas för den gemensamma förmögenhetsförvaltningen. (BFNAR 2017:6)

Allmänt råd 2.22 För andra företag än aktiebolag, ekonomiska föreningar eller liknande finns, utöver punkt 2.21, särskilda skäl för flera bokföringar enligt 4 kap. 4 § andra stycket första meningen bokföringslagen (1999:1078) om företaget bedriver flera egna verksamheter och verksamheterna är fristående från varandra.

Vid bedömningen av om verksamheterna är fristående från varandra ska hänsyn tas till bl.a. verksamheternas affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur, risknivå, kund- och leverantörskrets samt om marknadsliknande relationer finns vid transaktioner mellan verksamheterna.

Kommentar I vilka fall ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig framgår av 4 kap. 5 § BFL och punkt 2.23.

För aktiebolag och ekonomiska föreningar innebär punkterna 2.21 och 2.22 att de endast kan ha flera bokföringar om de bedriver verksamhet i utlandet eller gemensamt med annan bedriver verksamhet med gemensam bokföring. I övriga fall ska aktiebolag och ekonomiska föreningar ha en enda bokföring som omfattar samtliga bedrivna verksamheter.

Med *liknande* avses i punkt 2.22 organisationer eller sammanslutningar som i likhet med aktiebolag och ekonomiska föreningar omfattas av associationsrättsliga begränsningar i fråga om vinstutdelning.

Vid bedömningen av om t.ex. en enskild näringsidkare eller en ideell förening får ha flera bokföringar enligt punkt 2.22 är graden av samband mellan verksamheterna avgörande. Separata löpande bokföringar kan t.ex.

förekomma om en enskild näringsidkare bedriver både tolkverksamhet och försäljning av reservdelar till veteranbilar. Om näringsidkaren bedriver t.ex. frisörverksamhet och försäljning av hudvårdsprodukter, är däremot förutsättningarna för separata bokföringar inte uppfyllda.

Bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation vid flera bokföringar finns i kapitel 8.

Om ett företag har flera separata bokföringar, ska det av systemdokumentationen för varje bokföring framgå var uppgifter ur övriga bokföringar kan erhållas, se kapitel 9.

Exempel 2.6 behandlar bokföring för flera verksamheter.

BFN

Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga

4 kap. 5 § BFL

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

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

Lagtext

- 2.23 Ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig enligt 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) om den gemensamma bokföringen är ordnad på ett sådant sätt att det utan svårighet går att bedöma ställningen i varje enskilt företag.

Allmänt råd

- 2.24 Vid gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga ansvarar var och en för att bokföringsskyldigheten fullgörs.

Allmänt råd

En förutsättning för att en sammanslutning som bedriver näringsverksamhet ska anses bokföringsskyldig är att den är ett självständigt rättssubjekt, dvs. är en juridisk person. I sammanslutningar som inte är juridiska personer, t.ex. enkla bolag, blir den bedrivna verksamheten i stället en del av respektive delägars näringsverksamhet för vilken delägarna är bokföringsskyldiga var för sig.

Kommentar

Som huvudregel ska varje bokföringsskyldig ha en egen bokföring som omfattar såväl egen bedriven verksamhet som verksamhet som bedrivs gemensamt med annan. Vid gemensamt bedriven verksamhet kan det dock vara ändamålsenligt att också organisera bokföringen gemensamt. Gemensam bokföring kan förekomma vid verksamhet som är förenad med samäganderätt till egendom, t.ex. när två personer tillsammans äger en fastighet eller vid partederi. Gemensam bokföring kan också förekomma för förmögenhet som en stiftelse har gemensamt placerad med en annan stiftelse. Det är inte förenligt med god redovisningssed att organisera bokföringen i en koncern så att den löpande redovisningen, helt eller delvis, är gemensam för flera koncernföretag i andra fall än vid gemensamt bedriven verksamhet.

Kravet i punkt 2.23 kan t.ex. uppfyllas genom att varje företags del av den gemensamma verksamhetens eget kapital framgår av den gemensamma bokföringen.

Företag med gemensam bokföring får upprätta gemensam systemdokumentation för den gemensamma bokföringen, se punkt 9.14. Av systemdokumentationen både för den gemensamma bokföringen och för respektive företags egen bokföring ska det framgå var uppgifter ur företagets övriga bokföring kan erhållas, se 5 kap. 11 § BFL.

Exempel 2.6 behandlar gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga.

Kapitel 3 – Tidpunkten för bokföring

Inledning

Lagtext

5 kap. 2 § BFL

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

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

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

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

Lag (2010:1514)

Kommentar

Bestämmelserna om när en affärshändelse senast ska vara bokförd berör både kraven på presentation i registreringsordning och i systematisk ordning. För att en affärshändelse ska anses bokförd krävs att den kan presenteras både i registreringsordning och i systematisk ordning, se kapitel 2.

Utgångspunkten är att bokföring ska göras i anslutning till affärshändelsen. Bestämmelserna om tidpunkten för bokföring skiljer sig dock åt beroende på om affärshändelsen avser kontanta in- och utbetalningar eller andra affärshändelser. BFL ställer högre krav på omedelbar bokföring av kontanta in- och utbetalningar än av andra affärshändelser. Den snäva tidsperioden för kontanta in- och utbetalningar beror främst på behovet av efterhandskontroll.

5 kap. 2 § andra stycket BFL ger möjlighet till senareläggning av bokföringen. Även vid senareläggning av bokföringen skiljer sig bestämmelserna åt beroende på om affärshändelsen är en kontant in- eller utbetalning eller en annan affärshändelse. Kontanta in- och utbetalningar ska, med några undantag, bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning senast påföljande arbetsdag medan presentationen i systematisk ordning kan senareläggas. För andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar samt för t.ex. kontanta in- och utbetalningar som registreras i ett certifierat kassaregister kan däremot presentationen både i registreringsordning och i systematisk ordning senareläggas.

*När ska kontanta in- och utbetalningar bokföras?***5 kap. 2 § första stycket första meningen BFL**

Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag.

--- Lag (2010:1514)

Lagtext

- 3.1 Med *påföljande arbetsdag* i 5 kap. 2 § första stycket första meningen bokföringslagen (1999:1078) avses första dagen efter den dag affärshändelsen inträffade som arbete utförs i verksamheten.
- 3.2 Är det mer än några dagar mellan den dag affärshändelsen inträffade och påföljande arbetsdag ska kontanta in- och utbetalningar bokföras senast dagen efter den dag affärshändelsen inträffade.

*Allmänt råd**Allmänt råd*

BFN

Av punkt 1.9 framgår att kontanta in- och utbetalningar omfattar betalning med sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar. I vissa fall jämställs t.ex. måltidskuponger, rabattkuponger och presentkort i pappersform med kontanta betalningar, se punkt 1.10.

Kommentar

Huvudregeln är att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. När senaste tidpunkt för bokföring infaller beror på när påföljande arbetsdag inträffar. En butik som har söndagsstängt ska bokföra lördagens kontanta in- och utbetalningar senast på måndagen.

Vid bedömningen av vid vilken tidpunkt kontanta in- och utbetalningar senast ska vara bokförda måste företaget även ta hänsyn till hur lång tid det är till påföljande arbetsdag, dvs. nästa dag som arbete utförs i verksamheten. Är ett företags verksamhet koncentrerad till perioder som är klart åtskilda från varandra, t.ex. för att företagets verksamhet är att delta i mässor, ska affärshändelserna, enligt punkt 3.2, bokföras senast dagen efter den dag de inträffade.

*När ska andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar bokföras?***5 kap. 2 § första stycket andra meningen BFL**

--- Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske.

--- Lag (2010:1514)

Lagtext

- 3.3 Begreppet *så snart det kan ske* i 5 kap. 2 § första stycket andra meningen bokföringslagen (1999:1078) innebär att bokföring ska göras så snart företaget har tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra affärshändelserna på ett godtagbart sätt. Om företaget har tillräckliga uppgifter får bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

Allmänt råd

Av stor vikt vid bedömningen av om företaget har tillräckliga uppgifter för att skyldigheten att bokföra affärshändelsen ska inträda är företagets rutiner i samband med affärshändelsen, t.ex. får tidsåtgången för en normal attestrunda anses godtagbar. Rutinerna kan också skilja sig åt beroende på vilken typ av affärshändelse det rör sig om och vilken motpart som berörs.

Kommentar

Vid betalningstransaktioner har företaget normalt tillräckliga uppgifter i samband med att betalningen genomförs eller mottas och det är då skyldig-

heten att bokföra affärshändelsen inträder. Sker betalningen över plus- eller bankgiro mottas i många fall i nära anslutning till betalningstillfället en bekräftelse som anger betalningsdatum. Dock förekommer det, t.ex. vid betalning över internetbank, att det inte sker någon avisering från banken utan affärshändelsen framgår enbart av kontoutdraget. Det är inte förenligt med god redovisningssed att underlåta att bokföra affärshändelser enbart på den grunden att några uppgifter inte har tagits emot. Finns uppgifter om betalning tillgängliga på företags internetbank, har företaget tagit emot uppgifterna och skyldigheten att bokföra inträder.

- Allmänt råd* 3.4 Bokföring av fordringar och skulder får anstå till dess faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha utfärdats eller mottagits.
Tillämpas första stycket, ska det göras konsekvent under räkenskapsåret samt gälla både utfärdade och mottagna fakturor.

Kommentar Vid försäljning eller köp av varor eller tjänster inträder skyldigheten att bokföra när det civilrättsligt uppkommit en fordran eller skuld, vilket i allmänhet är när en part fullgjort sin prestation genom leverans. Ofta har parterna vid detta tillfälle inte tillgång till de uppgifter som behövs för att kunna bokföra affärshändelsen på ett godtagbart sätt. Av punkt 3.4 framgår att bokföringen av fordringar och skulder får anstå till dess faktura eller motsvarande handlingar har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha utfärdats eller mottagits. Möjligheten att vänta med bokföringen kan tillämpas av alla företag oavsett verksamhetens omfattning och det saknar betydelse om företaget dessförinnan haft tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra affärshändelsen.

En faktura anses utfärdad när den skickas från företaget och mottagen när den kommit till företaget. Fakturadatum anses sammanfalla med den dag fakturan skickas. Vid vilken tidpunkt faktura borde ha utfärdats eller mottagits enligt god affärssed bestäms efter praxis för den aktuella typen av affärshändelse, t.ex. branschpraxis eller partsbruk.

När får bokföringen senareläggas?

Lagtext

5 kap. 2 § första och andra styckena BFL

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

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

--- Lag (2010:1514)

Kommentar Utgångspunkten i BFL är att bokföringen ska göras i anslutning till affärshändelsen. I punkterna 3.6–3.9 finns undantag från detta som innebär att företaget får senarelägga bokföringen trots att alla förutsättningar finns för att kunna bokföra.

- Allmänt råd* 3.5 Bokföringen får senareläggas enligt punkterna 3.6–3.11 endast om verifierationerna i avvaktan på bokföring ordnas i takt med att de mottas eller sammanställs. (BFNAR 2015:1)

Att ett företag får senarelägga bokföringen innebär inte att alla bokföringsåtgärder får senareläggas. Till affärshändelserna ska det finnas verifikationer och dessa måste hållas ordnade i avvaktan på bokföring. BFL utgår från att verifikationer upprättas i nära anslutning till affärshändelsen. Saknar en mottagen verifikation någon uppgift som enligt 5 kap. 7 § första stycket BFL ska framgå av en verifikation, kompletteras verifikationen med den saknade uppgiften. Även uppgifter som ännu inte är fullständiga verifikationer, t.ex. följesedlar, ska ordnas löpande. Hur ordningen ska upprätthållas beror i hög grad på hur redovisningssystemet är uppbyggt och hur bokföringen hanteras. Utifrån de ordnade verifikationerna ska det, utan alltför mycket ytterligare arbete, vara möjligt att bokföra affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning och systematisk ordning.

Kommentar

Även om ett företag utnyttjar möjligheten till senareläggning, t.ex. till 50 dagar efter utgången av ett kvartal, ska det framgå av bokföringen vilken redovisningsperiod som affärshändelserna hör till, se punkt 2.3. En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad eller en liknande tidsperiod, se punkt 1.8. Det innebär t.ex. att alla affärshändelser inte får hänföras till den sista dagen i kvartalet.

BFN

- 3.6 Bokföringen får senareläggas till 50 dagar efter utgången av den månad då affärshändelsen inträffade.

Allmänt råd

Första stycket gäller inte bokföring av kontanta in- och utbetalningar för presentation i registreringsordning.

Punkt 3.6 innebär att företaget får senarelägga bokföringen trots att alla förutsättningar finns för att kunna bokföra. Möjligheten till senareläggning underlättar en samordning med redovisningen av mervärdesskatt, men gäller även företag som inte är skyldig att redovisa mervärdesskatt.

Kommentar

För kontanta in- och utbetalningar innebär bestämmelsen att det är presentationen i systematisk ordning som kan senareläggas. Bokföring av kontanta in- och utbetalningar så att de kan presenteras i registreringsordning ska göras senast påföljande arbetsdag. Detta gäller oavsett om företaget sköter bokföringsarbetet på egen hand eller överlämnar det till en redovisningskonsult. Bokföringen för presentation i registreringsordning kan t.ex. göras i en kassajournal, se kapitel 2 under rubriken Presentation i registreringsordning och systematisk ordning samt exempel 2.2.

För kontanta in- och utbetalningarna som registreras i ett certifierat kassaregister får även bokföringen för presentation i registreringsordning senareläggas, se punkt 3.10. Vissa möjligheter till senareläggning av bokföringen för presentation i registreringsordning finns även för ideella föreningar, stiftelser m.fl. samt vid försäljning i myntautomat, se punkterna 3.11 respektive 3.12.

För andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar omfattar senareläggningen även bokföringen för presentation i registreringsordning.

Ett företag kan också välja att bokföra andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar så att de kan presenteras i registreringsordning enligt huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket BFL, dvs. så snart det kan ske, men senarelägga presentationen i systematisk ordning. Det kan göras genom att företaget dagligen bokför inkommande och utgående fakturor för presentation i registreringsordning i ett delsystem, t.ex. en fakturajournal eller reskontra, men först senare bokför delsystemets uppgifter i sammandrag för presentation

i systematisk ordning, se kapitel 2. Affärshändelserna ska vara bokförda både i registrerings- och systematisk ordning senast vid utgången av den tidpunkt som anges i punkt 3.6.

Senareläggning i företag med låg nettoomsättning

- Allmänt råd* 3.7 Om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor, får bokföringen senareläggas till 50 dagar efter utgången av det kvartal då affärshändelsen inträffade.
- Första stycket gäller inte bokföring av kontanta in- och utbetalningar för presentation i registreringsordning.
- Allmänt råd* 3.8 Bokföringen får senareläggas till 60 dagar efter utgången av det räkenskapsår då affärshändelsen inträffade om
- a) det normalt förekommer högst 50 verifikationer som avser sammanlagt högst 250 affärshändelser per räkenskapsår, och
 - b) den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst en miljon kronor.
- Första stycket gäller inte bokföring av kontanta in- och utbetalningar för presentation i registreringsordning.
- Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader, ska antalet verifikationer och affärshändelser i första stycket a justeras.
- Allmänt råd* 3.9 Enskilda näringsidkare får senarelägga bokföringen till den dag som inkomstdeklaration för det räkenskapsår då affärshändelsen inträffade ska lämnas enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om
- a) företaget inte utför sådana gränsöverskridande transaktioner inom EU som avses i 26 kap. 33 a § andra stycket skatteförfarandelagen,
 - b) det normalt förekommer högst 50 verifikationer som avser sammanlagt högst 250 affärshändelser per räkenskapsår, och
 - c) den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst en miljon kronor.
- Första stycket gäller inte bokföring av kontanta in- och utbetalningar för presentation i registreringsordning.
- Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader, ska antalet verifikationer och affärshändelser i första stycket b justeras.

Kommentar Med nettoomsättning avses intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Vid tillämpningen av bestämmelser som hänför sig till nettoomsättningens storlek ska bl.a. ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser lägga till bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Se kapitel 1.

Med verifikation avses de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse, se kapitel 1. Upprättar företaget en gemensam verifikation, t.ex. vid försäljning som registreras i ett kassaregister, dokumenterar verifikationen flera affärshändelser.

Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader ska nettoomsättningen justeras. Ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser m.fl. ska i stället för nettoomsättningen justera summan av nettoomsättning, bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Se punkt 1.7. Även

antalet verifikationer och affärshändelser i punkt 3.8 a och 3.9 b ska justeras om räkenskapsåret är förkortat eller förlängt, se punkt 3.8 respektive 3.9 tredje stycket.

Punkterna 3.7–3.9 innebär att företaget under vissa förhållanden får senarelägga bokföringen trots att alla förutsättningar finns för att kunna bokföra. Möjligheten till senareläggning underlättar en samordning med redovisningen av mervärdesskatt. Exempelvis innebär punkt 3.7 att ett företag som redovisar mervärdesskatt kvartalsvis kan senarelägga bokföringen av de affärshändelser som inträffar under ett kvartal till 50 dagar efter utgången av kvartalet. Bokföringen av affärshändelser som inträffar under första kvartalet får i ett sådant fall senareläggas fram till den 20 maj. Möjligheten att senarelägga bokföringen gäller även företag som inte är skyldiga att redovisa mervärdesskatt.

BFN

För kontanta in- och utbetalningar innebär punkterna 3.7–3.9 att det är presentationen i systematisk ordning som kan senareläggas. Bokföring av kontanta in- och utbetalningar så att de kan presenteras i registreringsordning ska göras senast påföljande arbetsdag. Detta gäller oavsett om företaget sköter bokföringsarbetet på egen hand eller överlämnar det till en redovisningskonsult. Bokföringen för presentation i registreringsordning kan t.ex. göras i en kassajournal, se kapitel 2 under rubriken Presentation i registreringsordning och systematisk ordning samt exempel 2.2.

Registreras de kontanta in- och utbetalningarna i ett certifierat kassaregister, får även bokföringen för presentation i registreringsordning senareläggas, se punkt 3.10. Vissa möjligheter till senareläggning av bokföringen för presentation i registreringsordning finns även för ideella föreningar, stiftelser m.fl. samt vid försäljning i myntautomat, se punkterna 3.11 respektive 3.12.

För andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar omfattar senareläggningen även bokföringen för presentation i registreringsordning.

Ett företag kan också välja att bokföra andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar så att de kan presenteras i registreringsordning enligt huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket BFL, dvs. så snart det kan ske, men senarelägga presentationen i systematisk ordning. Det kan göras genom att företaget dagligen bokför inkommande och utgående fakturor för presentation i registreringsordning i ett delsystem, t.ex. en fakturajournal eller reskontra, men först senare bokför delsystemets uppgifter i sammandrag för presentation i systematisk ordning, se kapitel 2. Affärshändelserna ska vara bokförda både i registrerings- och systematisk ordning senast vid utgången av de tidpunkter som anges i punkterna 3.7–3.9.

Enligt punkt 3.9 får bokföringen senareläggas fram till den tidpunkt som inkomstdeklarationen ska lämnas. Har företaget fått anstånd med att lämna inkomstdeklarationen får bokföringen senareläggas fram till det datum som anges i beslutet om anståndet.

Senareläggning vid användning av certifierat kassaregister

- 3.10 Bokföringen av kontanta in- och utbetalningar så att de kan presenteras i registreringsordning får senareläggas till 50 dagar efter utgången av den månad då affärshändelserna inträffade om in- och utbetalningarna har registrerats i ett kassaregister som ska vara certifierat enligt 39 kap. 8 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

Allmänt råd

Kommentar Enligt punkt 1.12 likställs med certifierat kassaregister enligt 39 kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ett kassaregister med en tillverkardeklaration som visar att kassaregistret uppfyller de krav som ställs på registret i Skatteverkets föreskrifter.

I kassaregister registreras normalt de in- och utbetalningar som följer av försäljningar och återköp. Punkt 3.10 innebär att sådana in- och utbetalningar inte behöver bokföras påföljande arbetsdag utan bokföringen får senareläggas till 50 dagar efter utgången av den månad då affärshändelserna inträffade. Däremot registreras normalt inte andra uttag ur kassan, t.ex. uttag för insättning på företagets bankkonto. De kontanta utbetalningar som inte registreras i kassaregistret ska bokföras för presentation i registreringsordning enligt huvudregeln i BFL, dvs. senast påföljande arbetsdag. Det kan t.ex. göras i en kassajournal, se kapitel 2 under rubriken Presentation i registreringsordning och systematisk ordning samt exempel 2.1.

Senareläggning i ideella föreningar, stiftelser m.fl.

Allmänt råd 3.11 Bokföringen av kontanta in- och utbetalningar så att de kan presenteras i registreringsordning får senareläggas till högst fyra veckor efter den dag då affärshändelsen inträffade om

- a) företaget är bokföringsskyldigt enligt 2 kap. 2 eller 3 § bokföringslagen (1999:1078), och
- b) de kontanta inbetalningarna under ett år normalt understiger ett prisbasbelopp.

Kommentar Punkt 3.11 omfattar bl.a. ideella föreningar och stiftelser och innebär för dessa företag ett undantag från huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket BFL att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. För andra företag finns inte motsvarande möjlighet att senarelägga bokföringen för presentation i registreringsordning.

Senareläggning vid försäljning från myntautomat

Allmänt råd 3.12 Vid försäljning från myntautomat får bokföringen av kontanta inbetalningar, så att de kan presenteras i registreringsordning, senareläggas antingen till dagen efter automaten tömts eller till dagen efter uppgift mottagits från företag som anlitats för att tömma automaten. Myntautomater ska alltid tömmas i nära anslutning till räkenskapsårets utgång.

Vid tillämpning av punkterna 3.6–3.9 och 3.11 får tidpunkten för bokföring av de kontanta inbetalningarna räknas från dagen då automaten tömts eller från dagen då uppgift mottagits från företag som anlitats för att tömma automaten.

Ytterligare senareläggning

Allmänt råd 3.13 Bokföring får göras vid senare tidpunkt än som anges i punkterna 3.6–3.12 endast om det finns särskilda hinder av tillfällig natur. Om sådana hinder finns får bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

Kommentar Längre fördröjning kan enligt punkt 3.13 godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur, t.ex. vid akut sjukdom. Bokföringen kan då senareläggas

ytterligare någon eller några dagar. Företaget måste emellertid aktivt arbeta för att affärshändelserna bokförs inom föreskriven tid. Detta innebär att företaget, i de fall t.ex. sjukfrånvaron varar mer än några dagar, måste lösa bokföringsfrågan temporärt till dess frånvaron upphör.

Även oförutsedd hög arbetsbelastning hos redovisningskonsulten kan, om den är av tillfällig natur, undantagsvis utgöra ett sådant särskilt hinder som innebär att bokföringen kan senareläggas i någon eller några dagar.

Kontantmetoden

5 kap. 2 § tredje och fjärde styckena BFL

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

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

Lag (2010:1514)

Lagtext

BFN

- 3.14 Ett företag, som med stöd av 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen (1999:1078) tillämpar kontantmetoden, ska i avvaktan på bokföring ordna verifikationerna i takt med att de mottas eller sammanställs.

Allmänt råd

Kontantmetoden innebär att företaget får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Uppkomna fordringar och skulder behöver således inte bokföras löpande. Kontantmetoden ger därför inte en fortlöpande överblick över verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

Kommentar

Att ett företag får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker innebär inte att alla bokföringsåtgärder kan senareläggas. Till affärshändelserna ska det finnas verifikationer och dessa ska hållas ordnade i avvaktan på bokföring. Hur ordningen ska upprätthållas beror i hög grad på hur redovisningssystemet är uppbyggt och hur bokföringen hanteras.

Obetalda fordringar och skulder vid årets slut bokförs som bokslutstransaktioner, se nedan under rubriken Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser samt kapitel 2.

- 3.15 Ett företag som med stöd av 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen (1999:1078) tillämpar kontantmetoden får senarelägga bokföringen i enlighet med punkterna 3.6–3.13. Vid bedömningen av när affärshändelsen enligt punkterna 3.6–3.8 senast ska vara bokförd ska tiden räknas från betalningstillfället.

Allmänt råd

Exempel 3.1 behandlar senareläggning av bokföringen vid kontantmetoden.

Kommentar

Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser

Kommentar Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser är t.ex. rättelseposter och bokföringsposter som avser bokslutstransaktioner.

Rättelseposter m.m.

Lagtext

5 kap. 10 § BFL

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

Lagtext

5 kap. 2 § första och andra styckena BFL

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

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

--- Lag (2010:1514)

Kommentar

Av 5 kap. 10 § BFL följer att 5 kap. 2 § BFL om tidpunkten för bokföring även gäller t.ex. rättelseposter. Det innebär bl.a. att bokföringen av en rättelse kan senareläggas enligt punkterna 3.6–3.9 samt 3.13.

Bokslutstransaktioner

Lagtext

5 kap. 3 § BFL

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

Kommentar

Av 5 kap. 3 § BFL framgår att bokslutstransaktioner ska bokföras i samband med att den löpande bokföringen avslutas. Med bokslutstransaktioner avses främst periodiseringar av inkomster och utgifter som hänför sig till två eller flera räkenskapsår. Andra exempel på bokslutstransaktioner är nedskrivningar, uppskrivningar och omföringar inom eget kapital. Se kapitel 2 under rubriken Bokslutstransaktioner.

Kapitel 4 – Anläggningsregister

Inledning

Kommentar

Ett företags materiella och immateriella anläggningstillgångar behöver i många fall specificeras för att det ska vara möjligt att få en tillfredsställande kontroll och överblick. Detta görs i ett anläggningsregister. I anläggningsregistret identifieras enskilda tillgångar och företaget samlar information om dem. Uppgifterna i anläggningsregistret kan också behövas som underlag för de upplysningar som ska lämnas om anläggningstillgångar i årsbokslutet eller årsredovisningen

Exempel 4.1 behandlar anläggningsregister.

Tillämpning

Allmänt råd

4.1 Detta kapitel ska inte tillämpas av företag som tillämpar

- a) Bokföringsnämndens allmänna råd för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1), eller
- b) Bokföringsnämndens allmänna råd för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2010:1).

Företag som upprättar förenklat årsbokslut enligt något av de regelverk som anges i punkt 4.1 behöver inte upprätta ett anläggningsregister. De ska i stället i vissa fall upprätta en förteckning över anläggningstillgångarna, se respektive regelverk för förenklat årsbokslut.

Kommentar

BFN

Vilka ska upprätta ett anläggningsregister?

5 kap. 4 § BFL

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

Lagtext

- 4.2 Ett företag ska upprätta ett anläggningsregister om inte annat framgår av andra stycket.
Ett anläggningsregister behöver inte upprättas om
 - a) företaget endast har ett fåtal materiella och immateriella anläggningstillgångar, och
 - b) den löpande bokföringen är organiserad på sådant sätt att redan den ger en tillfredsställande kontroll och överblick över anläggningstillgångarna.
- 4.3 Ett anläggningsregister är en förteckning eller en annan samling med uppgifter om företagets samtliga materiella och immateriella anläggningstillgångar.

Allmänt råd

Allmänt råd

Vad som är materiella och immateriella anläggningstillgångar och om det är en eller flera tillgångar framgår av den normgivning företaget tillämpar vid upprättandet av sitt årsbokslut eller sin årsredovisning.

Kommentar

Företagets samtliga materiella och immateriella anläggningstillgångar ska framgå av anläggningsregistret. Det gäller både dem som är föremål för avskrivning och dem som inte är det, t.ex. konst och mark. Tillgångar som är helt avskrivna och som fortfarande finns kvar i företaget ska kvarstå i anläggningsregistret. Tillgångar som kostnadsförts direkt behöver dock inte tas upp i anläggningsregistret, se punkt 4.11.

Ett anläggningsregister kan bestå av en förteckning över tillgångarna där uppgifterna enligt punkterna 4.5–4.7 framgår för respektive tillgång.

I samband med bokslut upprättas ofta en specifikation över årets inköp av anläggningstillgångar. Sådana specifikationer kan också samlas och användas som anläggningsregister under kommande år. Används specifikationerna som anläggningsregister, ska de innehålla de uppgifter som anges i punkterna 4.5–4.7.

Ett anläggningsregister kan även bestå av kopior av inköpsfakturer ordnade kronologiskt och vid behov med ett tillhörande register. På inköpsfakturorna anges då de uppgifter som ska framgå av ett anläggningsregister.

När ska anläggningsregistret uppdateras?

- Allmänt råd* 4.4 Ett anläggningsregister ska uppdateras senast i samband med det bokslut som upprättas per räkenskapsårets utgång.

Kommentar Kravet på uppdatering gäller samtliga uppgifter som ska finnas i registret, t.ex. uppgift om att en tillgång anskaffats, utrangerats eller avyttrats. Det är oftast rationellt att föra in uppgifter om att en tillgång anskaffats eller avyttrats samtidigt som inköps- eller försäljningstransaktionen bokförs, men något krav på detta finns inte.

I punkt 4.7 anges att det i ett anläggningsregister ska finnas uppgifter om tillgångar som överlåtits eller utrangerats under det aktuella räkenskapsåret. Uppgifter om tillgångar som inte funnits i verksamheten under räkenskapsåret, dvs. uppgifter om tillgångar som överlåtits eller utrangerats tidigare räkenskapsår, bör regelmässigt tas bort från anläggningsregistret i samband med bokslutsarbetet. Anläggningsregister för såväl tidigare som aktuellt räkenskapsår utgör räkenskapsinformation och ska arkiveras, se kapitel 7 och 8.

Vilka uppgifter ska anläggningsregistret innehålla?

- Allmänt råd* 4.5 Ett anläggningsregister ska för varje enskild tillgång innehålla uppgift om
- a) uppgifter som gör det möjligt att identifiera tillgången,
 - b) anskaffningsvärde,
 - c) anskaffningstidpunkt,
 - d) beräknat restvärde,
 - e) tillämplad avskrivningsmetod, om annan metod än linjär används, eller uppgift om att tillgången inte skrivs av,
 - f) nyttjandeperiod,
 - g) ackumulerade avskrivningar,
 - h) ackumulerade nedskrivningar,
 - i) korrigeringar av tidigare års avskrivningar eller nedskrivningar, och
 - j) omklassificeringar.

- Allmänt råd* 4.6 I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska anläggningsregistret, utöver vad som anges i punkt 4.5, innehålla uppgift om
- a) tidpunkt för uppskrivning,
 - b) ackumulerade uppskrivningar, och
 - c) korrigeringar av tidigare års uppskrivningar.

- Allmänt råd* 4.7 Har en tillgång överlåtits eller utrangerats under räkenskapsåret, ska anläggningsregistret innehålla uppgift om detta.

- Allmänt råd* 4.8 Har en tillgång delats upp i komponenter eller separata avskrivningsenheter, ska uppgifterna enligt punkterna 4.5–4.7 anges för varje komponent respektive avskrivningsenhet.

Kommentar Kravet på identifikation i punkt 4.5 a innebär inte att de enskilda tillgångarna måste märkas. I många fall går det att identifiera tillgången även utan att den märks, t.ex. genom att ange vad det är för tillgång och var den är placerad eller genom att tillgången benämns på ett sådant sätt att det utan ytterligare uppgifter går att förstå vilken tillgång det är fråga om.

Av punkt 4.5 d framgår att det ska finnas uppgift om beräknat restvärde. Med restvärde avses det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärde används när det avskrivningsbara beloppet beräknas. Har företaget inte beräknat något restvärde för en tillgång, finns inget restvärde att ange i anläggningsregistret.

Om en tillgång ska delas upp i komponenter eller separata avskrivningsenheter framgår av den normgivning företaget tillämpar vid upprättandet av sitt årsbokslut eller sin årsredovisning.

Tillgångar som får tas upp som en post

- 4.9 Likartade tillgångar som var och en har ett lågt värde och som anskaffats vid samma tillfälle får tas upp som en post i anläggningsregistret.
- 4.10 Flera tillgångar får i anläggningsregistret tas upp som en post om
- a) de funktionellt sett framstår som en enhet, och
 - b) nyttjandeperioden är densamma för de olika tillgångarna.

Allmänt råd

Allmänt råd

Tillgångar som inte behöver tas upp i anläggningsregistret

- 4.11 Tillgångar som i enlighet med god redovisningssed kostnadsförts direkt behöver inte tas upp i anläggningsregistret.

Allmänt råd

Under vilka förutsättningar tillgångar får redovisas som kostnad framgår av den normgivning företaget tillämpar vid upprättandet av sitt årsbokslut eller sin årsredovisning.

Kommentar

Avsnitt III – Verifikation

Kapitel 5 – Verifikation

Grundläggande bestämmelser

5 kap. 6 § första stycket första meningen BFL

För varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. ---
--- Lag (2010:1514)

Lagtext

5 kap. 10 § BFL

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

Lagtext

Med verifikation avses de *uppgifter* som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen (en bokslutstransaktion eller en rättelse), se kapitel 1.

Kommentar

Syftet med en verifikation är att den ska göra det möjligt att identifiera en affärshändelse. Verifikationen ska säkerställa att det finns bevis för att en affärshändelse har inträffat och att det finns tillförlitlig dokumentation om affärshändelsens innebörd.

Verifikationer ska också finnas för andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser, t.ex. bokslutstransaktioner och rättelser av bokföringsposter. Även för dessa bokföringsposter gäller bestämmelserna för verifika-

tioner och verifikationerna för sådana poster ska därför uppfylla kraven på innehåll och form.

Uppgifterna i en verifikation är räkenskapsinformation. Uppgifterna kan finnas på papper eller i en elektronisk handling. Den form, pappersform eller elektronisk form, som uppgifterna hade när de togs emot eller sammanställdes avgör hur de ska sparas, se kapitel 7. Om uppgifterna har tagits emot på papper är även pappret en del av verifikationen. Om uppgifterna har tagits emot i en elektronisk handling, t.ex. i en pdf-faktura eller i ett sms-kvitto, är även handlingens elektroniska format, dvs. pdf- respektive sms-formatet, en del av verifikationen. Det innebär att om företaget vill överföra de elektroniska uppgifterna i t.ex. ett sms till ett annat elektroniskt format, exempelvis genom att en bild av sms:et sparas i ett bildformat, och sedan förstöra sms:et, kan detta bara ske med tillämpning av bestämmelserna om överföring i 7 kap. 6 § BFL, se kapitel 7 och 8.

- Allmänt råd* 5.1 En verifikation ska dokumentera en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen och får inte samtidigt utgöra presentation i registreringsordning eller systematisk ordning.

Kommentar Punkt 5.1 innebär t.ex. att ett tömningskvitto (Z-dagrapport) och en kontrollremsa eller journalminne från ett kassaregister som ingår i en gemensam verifikation inte samtidigt kan utgöra bokföring för presentation i registreringsordning. Om kontantförsäljning bokförs med en gemensam verifikation som underlag ska tömningskvittot och kontrollremsan eller journalminnet ingå i den gemensamma verifikationen, se punkt 6.7.

Exempel 2.2 behandlar bokföring i kassajournal vid kontantförsäljning.

Punkt 5.1 hindrar inte att *uppgifterna* i en verifikation även används i bokföringen för presentation i registreringsordning och i systematisk ordning. Ett bokföringsprogram kan vara utformat så att uppgifter bara behöver registreras en gång. Programmet sammanställer sedan uppgifterna på olika sätt t.ex. som en verifikation eller för presentation i registreringsordning.

Vad ska användas som verifikation?

Kommentar En verifikation kan vara uppgifter i en faktura eller i ett kvitto, eller andra uppgifter som bl.a. visar att en affärshändelse inträffat och vad den avser. Har uppgifterna tagits emot eller sammanställts i pappersform är även pappret en del av verifikationen. Om uppgifterna har tagits emot eller sammanställts i elektronisk form är även det elektroniska formatet, t.ex. pdf, en del av verifikationen. Det innebär att om företaget vill överföra elektroniska uppgifter till ett annat elektroniskt format och förstöra den ursprungliga elektroniska handlingen, t.ex. genom att spara uppgifter som kommit till företaget i ett mejl i pdf-format, kan detta bara ske med tillämpning av bestämmelserna om överföring i 7 kap. 6 § BFL, se kapitel 7 och 8.

Av 7 kap. 6 § BFL följer att handlingar med räkenskapsinformation får förstöras om räkenskapsinformationen överförs till en annan form eller ett annat format och överföringen inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Bestämmelsen om överföring blir även aktuell vid t.ex. skanning av fakturor eller vid utskrift av räkenskapsinformation i elektronisk form.

Mottagna uppgifter om affärshändelser

5 kap. 6 § första stycket andra meningen BFL

--- Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som anges i 7 kap. 1 § första stycket, ska denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 7 och 8 §§, användas som verifikation.

--- Lag (2010:1514)

Lagtext

Mottagna uppgifter ska alltid användas som verifikation. Det gäller även om företaget bara tar emot någon enstaka uppgift och självt kompletterar med uppgifter så att verifikationen uppfyller BFL:s krav. Se mer under rubriken Komplettering av uppgifter i en mottagen verifikation.

Kommentar

Om uppgifter tas emot vid flera tillfällen ska både de först mottagna uppgifterna och de nya uppgifterna som tas emot senare användas som verifikation. Ett exempel är om en fakturaspecifikation med uppgifter om affärshändelsens innebörd lämnas vid ett senare tillfälle än fakturan. Följesedlar, handlingar som utgör underlag för utbetalning av lön eller ersättning till arbetstagare eller andra sammanställningar av uppgifter med liknande funktioner behöver i vissa fall inte ingå i verifikationen, se punkt 5.3.

Även uppgifter som har utväxlats mellan parterna och som successivt har kompletterats innefattas i begreppet *mottagna uppgifter*. Exempelvis kan ett företag i samband med ett köp ta emot en fil med leverantörens prislista. Filen ligger sedan till grund för köparens beställning, och leverantören använder sig i sin tur också av filen när han bekräftar och fakturerar beställningen. I denna situation kan de uppgifter som köparen hämtar från prislistan för att komplettera verifikationen ingå i denna trots att uppgifterna inte tagits emot i samband med den aktuella affärshändelsen, se exempel 5.1.

I vissa fall tillhandahåller motparten uppgifter som företaget självt måste ladda ner från motpartens webbplats. Det kan exempelvis vara uppgifter om inbetalningar eller utbetalningar, t.ex. gjorda sms- eller internetbetalningar. Även sådana uppgifter anses som mottagna och ska användas som verifikation.

Egenupprättade uppgifter om affärshändelser

- 5.2 Om företaget inte tagit emot någon uppgift om affärshändelsen ska företaget självt sammanställa en verifikation.

Allmänt råd

Punkt 5.2 ska t.ex. tillämpas om företaget inte har fått något underlag i samband med ett inköp av en vara eller en tjänst. Andra exempel är när en enskild näringsidkare gör uttag ur näringsverksamheten eller när ett företag ska upprätta underlag för andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser, t.ex. bokslutstransaktioner och rättelser av bokföringsposter. I dessa fall finns i allmänhet inga mottagna uppgifter utan företaget ska upprätta en verifikation.

Kommentar

Verifikationer som företaget självt sammanställer ska innehålla samtliga uppgifter som BFL kräver och ska kunna tjäna som bevis för affärshändelsen.

Exempel 5.2 behandlar egenupprättade verifikationer.

BFN

Följesedlar m.m.*Allmänt råd*

- 5.3 En följesedel, en handling som utgör underlag för utbetalning av lön eller ersättning till arbetstagare eller en annan sammanställning av uppgifter med liknande funktioner ska ingå i verifikationen endast om
- a) den innehåller obligatoriska uppgifter för en verifikation, och
 - b) de obligatoriska uppgifterna inte ersätts av en fullständig sammanställning, t.ex. en faktura eller ett kvitto, som innehåller dessa uppgifter.

Första stycket gäller inte en följesedel eller motsvarande handling som mottagits som underlag för så kallad självfakturerings. En sådan handling ska alltid ingå i verifikationen.

Kommentar

Första stycket i punkt 5.3 innebär att de handlingar som utgör underlag för en verifikation inte alltid behöver ingå i verifikationen och därmed bli räkenskapsinformation. Det är endast om någon eller några av de uppgifter som en verifikation enligt BFL eller punkterna 6.2 och 6.3 ska innehålla inte tas in i verifikationen, t.ex. en faktura, som handlingen ska ingå i verifikationen. I 5 kap. 7 § BFL anges att en verifikation ska innehålla uppgift om när den sammanställts, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. Enligt punkterna 6.2 och 6.3 får i en gemensam verifikation för affärshändelser som sammanförs i en samlingsfaktura respektive i en gemensam verifikation för automatiskt genererade affärshändelser vissa av de i BFL obligatoriska uppgifterna ersättas med andra uppgifter. Att andra icke-obligatoriska uppgifter i en följesedel utelämnas i fakturan medför inte att följesedeln ska ingå i verifikationen och därmed bli räkenskapsinformation.

Självfakturerings innebär att köparen utfärdar faktura för säljarens räkning. Exempel 5.3 behandlar följesedlar.

*Vad ska en verifikation innehålla?***Uppgifter i en verifikation***Lagtext***5 kap. 7 § BFL**

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

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

Allmänt råd

- 5.4 De uppgifter som en verifikation ska innehålla enligt 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078) ska vara varaktiga och får inte raderas eller på annat sätt göras oläsliga.

Allmänt råd

- 5.5 Uppgiften om vad affärshändelsen avser enligt 5 kap. 7 § första stycket bokföringslagen (1999:1078) ska omfatta information som gör det möjligt att identifiera affärshändelsen och förstå dess innebörd.

- 5.6 Uppgiften om motpart enligt 5 kap. 7 § första stycket bokföringslagen (1999:1078) ska omfatta information som gör det möjligt att identifiera motparten.

Allmänt råd

5 kap. 7 § första stycket BFL gäller både mottagna och egenupprättade verifikationer. Kraven gäller även verifikationer till andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser, t.ex. en bokföringsorder som upprättas med anledning av en bokslutstransaktion eller en rättelse. De uppgifter som ska framgå av verifikationen kan finnas i olika handlingar som tillsammans innehåller samtliga uppgifter. Uppgifter kan t.ex. finnas både i en elektronisk faktura och i en elektronisk prislista vid e-fakturerings. Ett annat exempel är när vissa uppgifter finns i en faktura och andra i en följesedel, se punkt 5.3.

Kommentar

Enligt punkt 5.5 ska uppgiften om vad affärshändelsen avser omfatta information som gör det möjligt, för såväl en extern part som företaget självt, att identifiera affärshändelsen och förstå dess innebörd. Det kan t.ex. vara information om vilken sorts vara eller vilken typ av tjänst som sålts samt omfattningen av försäljningen. Vid försäljning av bilar ska det framgå vilken bil som sålts, t.ex. genom att registreringsnumret anges. Vid fastighetsreparationer ska det framgå vilket arbete som utförts, t.ex. vilka reparationer som gjorts samt på vilken fastighet. Vid en lånetransaktion ska t.ex. lånebeloppet samt villkoren för lånet såsom avbetalningar och ränta framgå.

BFN

Enligt punkt 5.6 ska uppgiften om motpart göra det möjligt att identifiera motparten. Det kan göras t.ex. genom att namn och adress alternativt namn och organisationsnummer eller registreringsnummer för mervärdesskatt anges. Även kundnummer i t.ex. partihandel kan vara ett sätt att identifiera motparten.

För ett företag som tar emot redovisningsmedel innebär punkterna 5.5 och 5.6 att det av verifikationen ska framgå att medlen har tagits emot för annans räkning och för vems räkning.

Annan lagstiftning, t.ex. mervärdesskattelagen (2023:200), kan innehålla regler som ställer ytterligare krav på uppgifter om affärshändelsen och motparten.

Utelämnande av uppgifter i en verifikation

5 kap. 8 § BFL

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

Lagtext

- 5.7 Det är förenat med svårighet enligt 5 kap. 8 § bokföringslagen (1999:1078) att låta uppgiften om motpart ingå i en verifikation om företaget får betalt direkt i samband med att en vara levereras eller en tjänst utförs samt
- kundkretsen i huvudsak är anonym och motparten normalt inte identifieras, eller
 - kundkretsen i huvudsak inte är anonym men uppgiften om motpart inte registreras i företagets kassaregister eller ingår i företagets kassareport.

Allmänt råd

Kommentar Huvudregeln är att verifikationer ska innehålla alla de uppgifter som anges i 5 kap. 7 § första stycket BFL. Den uppgift som i vissa fall kan vara svår att känna till är uppgiften om motpart. Så är det normalt vid kontantförsäljning som registreras i ett kassaregister eller ingår i en kassarapport. Det kan också förekomma vid internetförsäljning av tjänster. Punkt 5.7 innebär att det endast är uppgiften om motpart som får utelämnas.

Har företaget uppgiften om motpart, t.ex. om uppgiften finns i ett bonusregister eller i ett kundregister i partihandel, och den registreras i företagets kassaregister kan det inte anses svårt att låta uppgiften ingå i verifikationen. Uppgiften om motpart kan vara ett kundnummer, om det finns fullständiga uppgifter om kunden i kundregistret.

Komplettering av uppgifter i en mottagen verifikation

Lagtext

5 kap. 6 § första stycket andra meningen BFL

--- Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som anges i 7 kap. 1 § första stycket, ska denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 7 och 8 §§, användas som verifikation.

--- Lag (2010:1514)

Allmänt råd 5.8 En komplettering enligt 5 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) får inte medföra att innehållet i de mottagna uppgifterna förändras.

Av verifikationen ska framgå när kompletteringen har gjorts, vem som har gjort kompletteringen och vilka uppgifter verifikationen har kompletterats med.

Kommentar Ett företag som tar emot uppgifter om en affärshändelse bör alltid eftersträva att uppgifterna är kompletta dvs. att verifikationen innehåller de uppgifter som en verifikation ska innehålla. I annat fall ska företaget komplettera verifikationen med de uppgifter som saknas.

Om de uppgifter som företaget har tagit emot utifrån är så ofullständiga att de inte har något självständigt innehåll eller bevisvärde, utgörs verifikationen även i det här fallet av de utifrån mottagna uppgifterna, men företaget ska komplettera verifikationen med uppgifter så att den kan förstås och utgöra bevis om affärshändelsen.

Exempel 5.4 behandlar komplettering av uppgifter i en verifikation.

Verifikationsnummer

Lagtext

5 kap. 7 § andra stycket BFL

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

Allmänt råd 5.9 En serie av verifikationsnummer eller andra identifieringstecken ska vara obruten för en tidsperiod. Serien ska föras i en följd utan att mellanliggande nummer eller tecken hoppas över. Det ska i bokföringssystemet gå att kontrollera att verifikationsserien är obruten.

- 5.10 Ett företag får använda flera verifikationsnummerserier under förutsättning att bokföringen fortfarande är överskådlig och i god ordning.

Allmänt råd

Verifikationerna identifieras oftast genom att de förses med nummer i löpande följd i en eller flera serier för varje företag. Verifikationsnumret ska anges på ett varaktigt sätt, se punkt 5.4.

Kommentar

Att en serie ska vara obruten för en tidsperiod betyder inte att perioden behöver vara bestämd från början. I vissa bokföringsprogram påbörjas en ny serie varje räkenskapsår och i andra löper serien under flera år eller så länge programmet används. Används *en* verifikationsnummerserie avslutas serien normalt varje räkenskapsår. I bokföringsprogram med flera verifikationsnummerserier är det vanligt att serierna löper över flera år. Kravet i punkt 5.9 innebär att serien som sådan ska vara obruten. Vid ett årsskifte kan det innebära att serien för t.ex. leverantörsfakturor blir bruten i presentationen i registreringsordning eftersom leverantörsfaktuorna hänförs till olika räkenskapsår. Det ska gå att kontrollera att serien är obruten antingen i presentation i registreringsordning eller på annat sätt i bokföringssystemet.

BFN

För att få använda flera verifikationsnummerserier krävs att bokföringen fortfarande är överskådlig och i god ordning, se punkt 5.10. Om förutsättningarna är uppfyllda kan företaget numrera t.ex. kundfordringar, leverantörskulder, kontantförsäljning och löner i olika serier.

Ett annat exempel på när företaget kan använda sig av flera olika verifikationsnummerserier är om företaget bedriver organisatoriskt eller geografiskt åtskilda verksamheter. Det är i dessa fall möjligt att i respektive verksamhet använda olika serier för samma slags affärshändelse under förutsättning att serierna utan svårighet kan hänföras till de olika verksamheterna utan att sammanblandas.

Av företagets systemdokumentation ska det i vissa fall dels framgå hur verifikationer identifieras, se punkt 9.6, dels finnas en beskrivning av företagets verifieringskedjor, se punkt 9.7.

Vad som anges i punkterna 5.9 och 5.10 hindrar inte att ett företag utöver verifikationsnummerserien/-serierna även tillför annat nummer i serie. Det kan t.ex. vara en nummerserie som är gemensam för flera företag i en koncern. Inom en koncern med gemensam faktureringsfunktion kan en nummerserie vara gemensam för samtliga kundfakturor samtidigt som de enskilda företagen i koncernen har egna verifikationsnummerserier.

I punkterna 2.9–2.11 anges under vilka förutsättningar flera verifikationer får bokföras i sammandrag. De verifikationer som ingår i bokföringsposten får ges samma verifikationsnummer. Ytterligare numrering eller annan identifiering kan behövas för att det utan svårighet ska gå att klarlägga vilka verifikationer som ingår i bokföringsposten.

- 5.11 En avkastningsstiftelse som har gemensam bokföring med andra avkastningsstiftelser för gemensamt placerad förmögenhet får ha en serie av verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som är gemensam för förmögenhetsförvaltningens bokföring och den egna verksamhetens bokföring. Det ska i bokföringssystemet gå att kontrollera att den gemensamma verifikationsserien som helhet är obruten för de bokföringar som omfattas av serien.

Allmänt råd

- Kommentar* Det är bara de stiftelser som anges i punkt 5.11 som får ha en gemensam verifikationsserie med andra företag. Övriga företag får inte tillämpa bestämmelsen.
- Tillämpas punkt 5.11, innebär det att verifikationsserien blir bruten i både den egna bokföringen och i bokföringen för den gemensamma förmögenhetsförvaltningen.

Kontering på verifikation

- Allmänt råd* 5.12 Kontering ska göras på verifikationen om det behövs för att säkerställa sambandet mellan verifikationen och bokföringsposten.

- Kommentar* Kontering på verifikation innebär att det *på* verifikationen anges på vilka konton affärshändelsen ska bokföras. Om sambandet mellan verifikationen och bokföringsposten ändå kan säkerställas är det tillräckligt att konteringen framgår av bokföringsposten. Det finns alltså inte något generellt krav att kontering ska göras på verifikationen.

Genom konteringen klassificeras affärshändelsen, dvs. det anges om affärshändelsen ger upphov till en tillgång, skuld, förändring inom eget kapital eller är resultatpåverkande. Klassificeringen kan vara av olika detaljeringsgrad och styrs i hög grad av kraven på precision i den systematiska sammanställningen, se kapitel 2.

Kontering görs i allmänhet genom att kontonumret anges. Hur detaljerad kontoangivelsen på själva verifikationen ska vara får bedömas från fall till fall. I företag med ett mindre antal konton och verifikationer kan det vara tillräckligt att ange endast kontoslag eller affärshändelsens art, t.ex. varuinköp, om det är tillräckligt för att säkerställa sambandet mellan verifikationen och bokföringsposten.

Innehåller en verifikation flera delposter och det inte klart framgår hur respektive delpost ska klassificeras, kan en detaljerad kontering däremot vara en förutsättning för att det ska gå att utläsa till vilket konto varje delpost hör. I dessa fall kan verifikationen behöva förses med kontoangivelse för varje enskild delpost.

Kontering på verifikationer kan även göra det möjligt att överblicka affärshändelsernas inverkan på ett företags resultat och ställning fortlöpande i avvaktan på bokföring. Konteringen underlättar också möjligheten att i efterhand kontrollera på vilka konton en verifikation har bokförts.

I punkt 5.4 anges att konteringen ska vara varaktig.

Hänvisningsverifikation

Lagtext

5 kap. 6 § andra stycket BFL

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

--- Lag (2010:1514)

- Allmänt råd* 5.13 Det som anges i 5 kap. 6 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) om hänvisningsverifikation får tillämpas på en egenupprättad verifikation.

- 5.14 Används en hänvisningsverifikation ska det av hänvisningsverifikationen eller företagets systemdokumentation framgå var den ursprungliga uppgiften om affärshändelsen förvaras.

Allmänt råd

Det kan ibland förekomma att uppgifter är av en sådan art att det inte är lämpligt att de ingår bland verifikationerna. Det kan vara fråga om dokument med självständigt värde såsom kontrakt, avtal, skuldebrev och liknande. Det kan också vara fråga om verifikationer med uppgifter som av något skäl är känsliga för personer eller företag, t.ex. uppgifter som rör hälsovård eller affärshemligheter. Företaget kan då i stället använda hänvisningsverifikation och förvara de känsliga uppgifterna på ett annat och mer betryggande sätt.

Kommentar

Även om företagets verifikationer har olika form, t.ex. om företagets verifikationer som avser försäljning är i elektronisk form och övriga verifikationer är i pappersform, kan hänvisningsverifikation användas, se exempel 2.3.

BFN

Hänvisningsverifikationer kan också användas vid återkommande affärshändelser som helt eller delvis verifieras av samma ursprungliga uppgifter om affärshändelsen, t.ex. en avi om hyresbetalning på vilken hänvisning görs till ett hyreskontrakt.

Exempel 5.5 behandlar hänvisningsverifikation.

Rättelse av verifikation

5 kap. 9 § BFL

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

Lagtext

- 5.15 Rättas en verifikation ska det göras på sådant sätt att den ursprungliga uppgiften klart framgår.

Allmänt råd

- 5.16 Rättas en verifikation genom att den ersätts med en ny, utgör även fortsättningsvis den ersatta verifikationen räkenskapsinformation.

Allmänt råd

De uppgifter som framgår av och som verifikationerna förses med ska vara varaktiga och får inte raderas eller göras oläsliga, se punkt 5.4. Det kan dock uppkomma situationer där uppgifter i en verifikation behöver ändras. Behöver ändringar eller tillägg göras i en verifikation efter det att den mottagits eller upprättats och ändringen inte utgör komplettering, ska ändringen göras genom en rättelse.

Kommentar

Verifikationen kan också ersättas med en ny. I så fall ska det säkerställas, genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt, att det vid granskning utan svårighet går att få kännedom om att verifikationen ersatts. Det kan t.ex. vara aktuellt om företaget fått en faktura med fel företagsnamn.

Rättelse av bokföringspost behandlas i kapitel 2.

Kapitel 6 – Gemensam verifikation

Inledning

Kapitlet behandlar gemensam verifikation, dvs. när flera affärshändelser sammanförs och dokumenteras i en verifikation. Gemensam verifikation får användas i två olika fall, dels för att dokumentera flera likartade affärshändelser, t.ex. affärshändelser som sammanförs i en samlingsfaktura, dels

Kommentar

för att dokumentera kontantförsäljning under en dag. Bestämmelserna om gemensam verifikation vid kontantförsäljning får även användas vid försäljning mot kontokort eller andra elektroniska betalningsmedel och är avsedda för försäljning där säljaren får betalt direkt i samband med att varan levereras eller tjänsten utförs. Bestämmelserna om gemensam verifikation vid likartade affärshändelser omfattar inte sådan försäljning där säljaren får betalt direkt.

Den gemensamma verifikationen dokumenterar flera affärshändelser i en och samma verifikation. När flera verifikationer bokförs i en bokföringspost är det i stället bokföring i sammandrag, se punkterna 2.9 och 2.10.

En gemensam verifikation ska innehålla de i 5 kap. 7 § första stycket BFL angivna uppgifterna för var och en av de affärshändelser som verifikationen avser, se kapitel 5. Det ska också gå att fastställa sambandet mellan den gemensamma verifikationen och de olika bokförda affärshändelserna. I vilken utsträckning en uppgift får utelämnas i en gemensam verifikation bedöms på samma sätt som för andra verifikationer. Det allmänna rådet anger i vilka fall uppgifter får ersättas.

Gemensam verifikation vid likartade affärshändelser

Lagtext

5 kap. 6 § tredje stycket första meningen BFL

Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. --- Lag (2010:1514)

I vilka fall får gemensam verifikation användas vid likartade affärshändelser?

Allmänt råd

- 6.1 Likartade affärshändelser som får dokumenteras genom en gemensam verifikation enligt 5 kap. 6 § tredje stycket första meningen bokföringslagen (1999:1078) är
- återkommande affärshändelser som av praktiska skäl sammanförs i en samlingsfaktura som avser en period om högst en månad,
 - affärshändelser som genereras automatiskt, eller
 - andra likartade affärshändelser hänförliga till en och samma dag som av praktiska skäl är lämpliga att sammanföra.

För att företaget ska få använda en gemensam verifikation vid likartade affärshändelser krävs det att företaget har ett system för intern kontroll av levererade varor och utförda tjänster.

Kommentar

Exempel på återkommande affärshändelser som av praktiska skäl sammanförs i en samlingsfaktura enligt 6.1 a är leveranser till dagligvaruhandeln samt tjänster, t.ex. städning, som utförs återkommande och faktureras för en viss period. I dessa fall får säljaren använda samlingsfakturan som gemensam verifikation.

Bestämmelsen i punkt 6.1 a får även tillämpas av köparen vilket innebär att en samlingsfaktura får användas som gemensam verifikation av köparen under förutsättning att det rör sig om likartade affärshändelser för denne. Om t.ex. ett bageri levererar bröd varje dag till ett företag och sammanför dessa leveranser i en samlingsfaktura, är affärshändelserna likartade för såväl säljaren som köparen och samlingsfakturan kan användas som gemensam verifikation av båda parter.

Om det däremot rör sig om en kontokortsfaktura är de affärshändelser som ligger till grund för kontokortsföretagets fordran på kontokortsinnehavaren att betrakta som likartade affärshändelser för kontokortsföretaget och fakturan kan användas som gemensam verifikation. För kontokortsinnehavaren är det dock ofta inte fråga om likartade affärshändelser eftersom inköpen kan avse helt skilda saker och fakturan kan då inte användas som gemensam verifikation. De enskilda affärshändelserna som kontokortsfakturan avser kan under vissa förutsättningar i stället bokföras i sammandrag enligt punkt 2.10.

Exempel på affärshändelser som genereras automatiskt enligt punkt 6.1 b är sådana affärshändelser som görs genom periodisk databearbetning (ofta masstransaktioner), t.ex. räntor, hyror och avgifter.

Andra likartade affärshändelser som av praktiska skäl kan vara lämpliga att sammanföra i en gemensam verifikation enligt punkt 6.1 c är t.ex. löner m.m. som sammanförs i en lönelista eller betalningar av leverantörsskulder som framgår av en betalningsavi eller motsvarande från banken.

BFN

Uppgifter i den gemensamma verifikationen vid likartade affärshändelser

Den gemensamma verifikationen ska innehålla eller hänvisa till de uppgifter som enligt 5 kap. 7 § första stycket BFL ska ingå i en verifikation, se kapitel 5. För samlingsfakturor (punkt 6.1 a) och automatiskt genererade affärshändelser (punkt 6.1 b) kan vissa uppgifter ersättas på sätt som framgår av punkterna 6.2 respektive 6.3. När det gäller gemensam verifikation för andra likartade affärshändelser (punkt 6.1 c) finns det inte någon motsvarande bestämmelse utan alla uppgifter som ska ingå i en verifikation ska finnas med.

Kommentar

Sambandet mellan den gemensamma verifikationen och de olika bokförda affärshändelserna ska gå att fastställa utan svårighet enligt 5 kap. 7 § andra stycket BFL.

Affärshändelser som sammanförs i en samlingsfaktura

- 6.2 I en gemensam verifikation för affärshändelser som sammanförs i en samlingsfaktura får uppgifterna om när de enskilda affärshändelserna inträffat och vad de avser enligt 5 kap. 7 § första stycket bokföringslagen (1999:1078) ersättas med uppgift om
- vilken period samlingsfakturan avser, och
 - den kvantitet av varje vara eller omfattning av varje tjänst som totalt levererats respektive utförts under perioden.

Allmänt råd

| Annan lagstiftning kan innehålla regler som ställer ytterligare krav på innehållet i en samlingsfaktura. Ett exempel är mervärdesskattelagen (2023:200).

Kommentar

I samband med leveransen upprättas ofta följesedlar som underlag för samlingsfakturan. Av punkt 5.3 framgår om följesedlarna utgör räkenskapsinformation och ska arkiveras.

Automatiskt genererade affärshändelser

- 6.3 I en gemensam verifikation för automatiskt genererade affärshändelser får uppgifterna enligt 5 kap. 7 § första stycket bokföringslagen (1999:1078) ersättas med uppgift om
- datum när verifikationen sammanstälts,
 - vilken period transaktionerna avser,
 - transaktionstyp,

Allmänt råd

- d) beloppet per transaktionstyp, och
- e) totalbelopp.

Den gemensamma verifikationen ska hänvisa till andra av systemet producerade sammanställningar av affärshändelserna av vilka framgår delbelopp per transaktionstyp och motpart.

Kommentar Exempel på transaktionstyper vid hyresdebitering är bostadshyra, lokalhyra och hyra för garageplats.

En förutsättning för att få använda en gemensam verifikation vid automatiskt genererade affärshändelser är att det i systemet är möjligt att få fram sammanställningar, t.ex. kontoutdrag och fakturor, av vilka det går att utläsa delbelopp per kund, konto eller liknande. Sambandet mellan bokföringsposten, den gemensamma verifikationen och sammanställningarna ska gå att följa utan svårighet.

Gemensam verifikation vid kontantförsäljning

Lagtext

5 kap. 6 § tredje stycket andra och tredje meningarna BFL

--- Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar. Lag (2010:1514)

Allmänt råd 6.4 Försäljning mot kontokort eller andra elektroniska betalningsmedel får antingen ingå i en gemensam verifikation som avser försäljning mot kontant betalning eller redovisas i separata gemensamma verifikationer för varje slag av betalningsmedel.

Försäljning mot faktura som registreras i företagets kassaregister får ingå i en gemensam verifikation som avser försäljning mot kontant betalning.

Allmänt råd 6.5 Vid försäljning från myntautomat får den gemensamma verifikationen omfatta mer än en dags försäljning trots det som anges i 5 kap. 6 § tredje stycket andra meningen bokföringslagen (1999:1078).

Kommentar Kontant betalning omfattar betalning med sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar, se punkt 1.9. I vissa fall jämställs t.ex. måltidskuponger, rabattkuponger och presentkort i pappersform med kontanta betalningar, se punkt 1.10.

Bestämmelsen i 5 kap. 6 § BFL om gemensam verifikation vid försäljning mot kontant betalning är avsedd för försäljning där säljaren får betalt direkt i samband med att varan levereras eller tjänsten utförs. Försäljning mot förskottsbetalning, t.ex. postorderförsäljning eller internetförsäljning, omfattas inte. Bokföring av de enskilda affärshändelserna vid sådan försäljning kan under vissa förutsättningar göras i sammandrag enligt punkt 2.9.

Exempel på andra elektroniska betalningsmedel är sms och elektroniska presentkort.

Normalt upprättar företaget *en* gemensam verifikation som innehåller både kontantförsäljning och försäljning mot t.ex. kontokort eftersom de rapporter som genereras i kassaregister i butiker anger den totala försäljningen. Om företaget använder ett kassaregister där olika sammanställningar tas fram för t.ex. kontantförsäljning, försäljning mot kontokort och försäljning mot sms, får flera gemensamma verifikationer upprättas. Motsvarande gäller också för företag som inte använder kassaregister.

Enligt punkt 6.4 andra stycket får även försäljning mot faktura som registreras i företagets kassaregister ingå i en gemensam verifikation som avser kontantförsäljning. Försäljning mot faktura får däremot inte redovisas i en separat gemensam verifikation.

BFN

Vid försäljning från myntautomat får den gemensamma verifikationen omfatta mer än en dags försäljning. Hur lång period verifikationen får omfatta styrs av bestämmelsen om tidpunkten för bokföringen. Enligt punkt 3.12 får ett företag vänta med att bokföra försäljning från myntautomat till dagen efter automaten tömts eller till dagen efter uppgift mottagits från företag som anlitats för att tömma automaten.

I vilka fall får gemensam verifikation användas vid kontantförsäljning?

- 6.6 Gemensam verifikation vid försäljning mot kontant betalning enligt 5 kap. 6 § tredje stycket andra meningen bokföringslagen (1999:1078) får användas om
- a) försäljningen registreras i ett kassaregister, eller
 - b) försäljningen avser mindre belopp.

Allmänt råd

Företag som använder kassaregister får alltid använda gemensam verifikation, oavsett om kassaregistret är certifierat eller inte. Enligt punkt 1.11 avses med kassaregister kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster.

Kommentar

I företag som inte använder kassaregister får gemensam verifikation användas om försäljningen avser mindre belopp.

Annan lagstiftning kan ha ytterligare krav när det gäller kontantförsäljning. Ett exempel är bestämmelserna om kassaregister i skatteförfarandelagen (2011:1244). Företag som utfärdar så kallade kontantfakturer i stället för att använda kassaregister kan inte använda gemensam verifikation. Kontantfakturorna från en dags försäljning kan under vissa förutsättningar i stället bokföras i sammandrag, se punkt 2.9.

I BFL anges att det är försäljningen som får dokumenteras genom gemensam verifikation. Görs kontanta inköp, ska det finnas en enskild verifikation för inköpet. Inköpet får inte ingå i den gemensamma verifikationen, oavsett om det registreras i kassaregistret eller inte.

Vad ska användas som gemensam verifikation vid kontantförsäljning?

- 6.7 I företag som använder kassaregister ska den gemensamma verifikationen bestå av töningskvitton samt antingen kontrollremсор eller journalminnen.

Allmänt råd

Vid försäljning från myntautomat med kassaregister ska den gemensamma verifikationen bestå av motsvarande uppgifter om den löpande registreringen och en sammanställning över de registrerade affärshändelserna.

- Allmänt råd* 6.8 I företag som inte använder kassaregister ska den gemensamma verifikationen bestå av en kassarapport per kassa, om inte annat framgår av punkt 6.9.
- I kassarapporten ska anges
- a) vilken dag den avser,
 - b) på vilken eller vilka orter försäljningen gjorts, och
 - c) summan av dagens försäljning.
- Kassarapporten ska dateras och undertecknas av den som har upprättat den.
- Allmänt råd* 6.9 Vid försäljning från myntautomat som saknar kassaregister ska den gemensamma verifikationen bestå av en kassarapport per automat.
- I kassarapporten ska anges
- a) vilken period den avser,
 - b) vilken automat den avser, och
 - c) summan som fanns i automaten vid tömning.
- Kassarapporten ska dateras och undertecknas av den som har upprättat den.
- Allmänt råd* 6.10 Dokumenteras försäljningen i en gemensam verifikation ska försäljningen delas upp på
- a) kontantförsäljning, och
 - b) försäljning mot kontokort eller andra elektroniska betalningsmedel samt försäljning mot faktura.
- Allmänt råd* 6.11 Ingår försäljning mot kontokort, andra elektroniska betalningsmedel eller faktura i en gemensam verifikation, ska även en sammanställning över dessa försäljningar ingå i den gemensamma verifikationen. I förekommande fall ska även de enskilda köpnotorna ingå.
- Kommentar* I punkt 6.7 anges vad en gemensam verifikation ska bestå av när kassaregister används. Kontrollremсор innehåller uppgifter om den löpande registreringen i kassaregistret. Motsvarande uppgifter i elektronisk form kallas journalminne. Ett tömningskvitto är en sammanställning över affärshändelser för en dag. Tömningskvittot benämns i många kassaregister Z-dagrapport.
- I 5 kap. 7 § första stycket BFL anges vilka uppgifter som ska ingå i en verifikation. I 5 kap. 8 § BFL finns en undantagsbestämmelse som innebär att om det är förenat med svårighet att låta en uppgift ingå i verifikationen så får den utelämnas, se kapitel 5. Det är uppgiften om motpart som får utelämnas om kundkretsen i huvudsak är anonym eller om kundkretsen i huvudsak inte är anonym men uppgiften om motpart inte registreras i företagets kassaregister, se punkt 5.7.
- Vid försäljning från myntautomat som har ett system som registrerar försäljningen av varorna (kassaregister) ska den gemensamma verifikationen bestå av de uppgifter som framgår av punkt 6.7 andra stycket. Om myntautomaten inte har ett sådant system ska det i stället upprättas en kassarapport enligt punkt 6.9. Ett mekaniskt räkneverk i en myntautomat anses inte vara ett kassaregister.
- Enligt punkt 6.11 ska den gemensamma verifikationen även innehålla en sammanställning över försäljningen mot kontokort, andra elektroniska

betalningsmedel eller faktura. Vid försäljning mot kontokort motsvaras sammanställningen av de uppgifter som företaget skickar till kontokortsföretaget. Sammanställningen visar säljföretagets fordran på kontokortsföretaget och används också för att kontrollera att företaget får betalt för fordran. Sammanställningen innehåller normalt inte alla relevanta uppgifter från de ingående köpnotorna varför köpnotorna, i pappersform eller i elektronisk form, också ska ingå i den gemensamma verifikationen. Vid försäljning mot andra elektroniska betalningsmedel, t.ex. sms eller elektroniska presentkort, kan sammanställningen behöva hämtas från operatörens respektive inlösenföretagets webbplats.

Exempel 2.1 och 2.2 behandlar bokföring av gemensam verifikation.

BFN

Avsnitt IV – Räkenskapsinformation och dess arkivering

Kapitel 7 – Räkenskapsinformation

Vad är räkenskapsinformation?

Primär räkenskapsinformation

1 kap. 2 § första stycket 9 a BFL

I denna lag betyder

9. räkenskapsinformation:

- a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i
 - 4 kap. 3 § (balansräkning),
 - 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),
 - 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),
 - 5 kap. 6 § (verifikation),
 - 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
 - 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
 - 6 kap. 2 § (årsredovisning),
 - 6 kap. 4 och 5 §§ (årsbokslut),
 - 6 kap. 6 § (förenklat årsbokslut), samt
 - 6 kap. 8 § (specifikation av balansräkningspost),

--- Lag (2017:437)

Lagtext

Räkenskapsinformation är sammanställningar av *uppgifter*, till exempel uppgifterna i en verifikation.

Kommentar

Den balansräkning som avses i 1 kap. 2 § första stycket 9 a första strecksatsen BFL är en öppningsbalansräkning.

I vilka fall en följesedel, en handling som utgör underlag för utbetalning av lön eller en annan sammanställning av uppgifter med liknande funktion ska ingå i en verifikation och därmed är räkenskapsinformation framgår av punkt 5.3.

Avtal och andra viktigare handlingar

1 kap. 2 § första stycket 9 b BFL

I denna lag betyder

9. räkenskapsinformation:

Lagtext

b) avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt
 --- Lag (2017:437)

Kommentar

Syftet med bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 9 b BFL är att företag ska spara avtal som är av sådan vikt att de har en självständig ekonomisk betydelse för att kunna bedöma företaget, t.ex. avtal som behövs för att göra en solvensbedömning.

Avgörande är om den enskilda handlingen har särskild betydelse för företaget. Vid bedömningen beaktas både handlingens innehåll och företagets verksamhet och storlek.

Handlingar som ofta har en sådan särskild betydelse att de utgör räkenskapsinformation är t.ex. viktigare skriftväxling, beslutsprotokoll, tillståndsbevis, avtal, företagsinteckningsbrev, pantbrev, aktiebrev, betalningsförelägganden och skuldebrev.

Avtal och andra handlingar kan dock utgöra räkenskapsinformation på annan grund än att de är av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden. Det gäller t.ex. om det i en verifikation hänvisas till ett hyresavtal angående avtalad månadshyra. Avtalet utgör då en del av verifikationen och blir räkenskapsinformation redan av denna anledning.

Övrig räkenskapsinformation*Lagtext*

1 kap. 2 § första stycket 9 c BFL

I denna lag betyder

9. räkenskapsinformation:

c) sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen,

--- Lag (2017:437)

Kommentar

Uppgifter som ofta är räkenskapsinformation enligt 1 kap. 2 § första stycket 9 c BFL är t.ex. instruktioner om redovisningsprinciper, instruktioner om behörighet, krypteringsnycklar, kontoutdrag, lagerinventeringslistor och EDI-avtal. En del av dessa uppgifter är räkenskapsinformation redan på den grund att de ingår i företagets systemdokumentation, se kapitel 9. Ett annat exempel på uppgifter som kan vara räkenskapsinformation enligt 1 kap. 2 § första stycket 9 c BFL är dokumentation av avstämningar enligt punkt 2.16.

*I vilken form ska räkenskapsinformation sparas?**Lagtext*

7 kap. 1 § första stycket BFL

Räkenskapsinformation ska bevaras i

1. vanlig läsbar form (pappershandling), eller

2. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniska hjälpmedel (elektronisk handling) och som kan tas fram i en pappershandling genom en omedelbar utskrift.

--- Lag (2024:342)

- 7.1 Är räkenskapsinformation sparad med teknik som företaget inte längre använder accepteras en viss fördröjning vid utskrift till en pappershandling enligt 7 kap. 1 § första stycket 2 bokföringslagen (1999:1078). (BFNAR 2024:1)

Allmänt råd

Räkenskapsinformation får sparas på papper (vanlig läsbar form) eller i elektronisk form.

Kommentar

Om företaget inte omedelbart kan skriva ut elektronisk räkenskapsinformation på papper, t.ex. på grund av att det krävs en äldre dator och programvara, är det acceptabelt med en viss fördröjning under den tid det tar för företaget att installera datorn och programmet på nytt.

BFN

Räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan

7 kap. 1 § andra och tredje styckena BFL

Lagtext

Pappershandlingar med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan eller som företaget självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget respektive fick när räkenskapsinformationen sammanställdes av företaget.

Elektroniska handlingar med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan eller som företaget självt har upprättat ska bevaras i det format och med det innehåll de hade när de kom till företaget respektive fick när räkenskapsinformationen sammanställdes av företaget. Lag (2024:342)

Med räkenskapsinformation som företaget har *tagit emot från någon annan* avses information som har kommit till företaget från en motpart i en affärshändelse som ett led i affärshändelsen. Det innebär att den räkenskapsinformation som en uppdragstagare sammanställer åt ett företag är att likställa med information som upprättats internt i företaget, om den inte avser en affärshändelse där företaget och uppdragstagaren är motparter.

Kommentar

Uttrycket *kom till företaget* innebär inte att räkenskapsinformationen fysiskt måste ha kommit till företaget. Har företaget anlitat någon annan, t.ex. en redovisningskonsult, ett inskanningsföretag eller en förmedlare av elektroniska fakturor, anses räkenskapsinformationen ha kommit till företaget redan när den togs emot av den som företaget anlitat, eftersom räkenskapsinformationen tagits emot för företagets räkning.

Utgångspunkten är att handlingar med räkenskapsinformation ska sparas i sin ursprungliga form, dvs. i den form (på papper eller i elektronisk form) som informationen hade när den kom till företaget. För elektroniska handlingar gäller även att de ska sparas i sitt ursprungliga format, till exempel pdf. Det innebär att det är just den pappershandling eller elektroniska handling som företaget tagit emot som ska sparas. Enligt 7 kap. 6 § BFL får dock den ursprungliga handlingen förstöras om räkenskapsinformationen har överförs till en annan handling. Den ursprungliga handlingen får bara förstöras om överföringen inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Se nedan under rubriken Överföring av räkenskapsinformation samt kapitel 8. Den handling som räkenskapsinformationen har överförs till ska sparas under den återstående arkiveringstiden.

Räkenskapsinformation i elektronisk form

<i>Kommentar</i>	En elektronisk handling med räkenskapsinformation ska sparas i det format och med det innehåll som handlingen hade när företaget tog emot den. Elektroniska handlingar är t.ex. pdf-filer, e-fakturor, sms och mejl. Utgångspunkten är att räkenskapsinformationen ska bevaras på detta sätt under hela arkiveringstiden. Företaget kan fritt byta lagringsmedium eller ändra lagringsplats för en elektronisk handling under förutsättning att formatet är detsamma och räkenskapsinformationen inte förändras, dvs. innehållet i räkenskapsinformationen ska vara detsamma efter att informationen flyttats som före. Om räkenskapsinformationen överförs till ett annat format, till exempel från ett mejl till en pdf-fil, eller om informationen skrivs ut på papper, ska bestämmelserna om överföring i 7 kap. 6 § BFL tillämpas, se nedan under rubriken Överföring av räkenskapsinformation samt kapitel 8. Även uppgifter som hämtas från en webbplats eller liknande är räkenskapsinformation i elektronisk form som tagits emot från någon annan. Sådan information får sparas i det format i vilken informationen är avsedd att presenteras i företaget, se punkt 7.3.
<i>Allmänt råd</i>	7.2 Har upphävts. (BFNAR 2024:1)
<i>Allmänt råd</i>	7.3 Räkenskapsinformation som företaget hämtar via någon annans webbplats eller liknande får sparas i det elektroniska format i vilket räkenskapsinformationen är avsedd att presenteras i företaget. (BFNAR 2024:1)
<i>Kommentar</i>	Även räkenskapsinformation som företaget hämtar från en webbplats eller liknande är räkenskapsinformation i elektronisk form som tagits emot från någon annan. Exempel på sådan information är uppgifter om betalningar till företagets bankkonto hos en internetbank eller fakturor som köparen hämtar från leverantörens webbplats. Sådan räkenskapsinformation får sparas i det format, t.ex. pdf, i vilket den är avsedd att presenteras i företaget. Det är de uppgifter som finns på webbplatsen och som hämtas som ska sparas eftersom informationen anses mottagen när den finns tillgänglig på webbplatsen. Läger företaget till eller ändrar någon uppgift i en verifikation ska bestämmelsen om komplettering i punkt 5.8 tillämpas. Väljer företaget att skriva ut räkenskapsinformationen på papper i stället för att spara den elektroniskt ska bestämmelserna om överföring i 7 kap. 6 § BFL tillämpas, se nedan under rubriken Överföring av räkenskapsinformation samt kapitel 8.
<i>Allmänt råd</i>	<i>Räkenskapsinformation som tas emot både i elektronisk form och i pappersform</i> 7.4 Räkenskapsinformation som företaget tar emot både i elektronisk form och i pappersform i nära anslutning till varandra får sparas i den form i vilken räkenskapsinformationen är avsedd att presenteras i företaget.
<i>Kommentar</i>	Punkt 7.4 kan t.ex. tillämpas om företaget först tar emot en faktura i ett mejl och någon eller några dagar senare tar emot samma faktura på papper. Har företaget valt att presentera räkenskapsinformationen i pappersform innebär bestämmelsen att företaget inte behöver spara den elektroniska fakturan som togs emot först.

Det är bara när räkenskapsinformationen tas emot i olika form som företaget kan välja i vilken form räkenskapsinformationen ska sparas.

Räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat

7 kap. 1 § andra och tredje styckena BFL

Lagtext

Pappershandlingar med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan eller som företaget självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget respektive fick när räkenskapsinformationen sammanställdes av företaget.

Elektroniska handlingar med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan eller som företaget självt har upprättat ska bevaras i det format och med det innehåll de hade när de kom till företaget respektive fick när räkenskapsinformationen sammanställdes av företaget.
Lag (2024:342)

BFN

2 kap. 5 § första meningen ÅRL

Lagtext

Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form.

Lag (2015:813)

6 kap. 4 § första stycket andra meningen BFL

Lagtext

--- Årsbokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form.

--- Lag (2015:821)

- 7.5 Räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat anses *sammanställd* enligt 7 kap. 1 § andra och tredje styckena bokföringslagen (1999:1078) när den fått den form och det format i vilken den är avsedd att presenteras i företaget. (BFNAR 2024:1)

Allmänt råd

Eftersom räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat ska sparas i den form och det format den är avsedd att presenteras i måste företaget ha tagit ställning till presentationsformen och presentationsformatet. All räkenskapsinformation behöver inte ha samma presentationsform eller presentationsformat. Ett företag kan t.ex. ha valt att presentera egenupprättade verifieringar i elektronisk form i formatet pdf medan mottagna verifieringar presenteras i pappersform. Hur företaget har valt att presentera räkenskapsinformationen kan behöva anges i företagets samlingsplan, se kapitel 9.

Kommentar

Ett företag som både upprättar och presenterar kundfakturer elektroniskt ska spara fakturorna i elektronisk form. Om företaget upprättar kundfakturorna elektroniskt men presenterar dem i pappersform i sin bokföring, ska fakturorna sparas i pappersform. Det är företagets val av presentationsform i bokföringen som avgör hur fakturan ska sparas och inte i vilken form kunden får den.

Till räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat räknas även sådan information som en uppdragstagare, t.ex. en redovisningskonsult eller ett företag som sköter faktureringsfunktionen, sammanställer åt företaget.

Utgångspunkten är att handlingar med räkenskapsinformationen ska sparas i sin ursprungliga form, dvs. i den form (på papper eller i elektronisk

form) som informationen fick när den sammanställdes. För elektroniska handlingar gäller även att de ska sparas i sitt ursprungliga format, till exempel pdf. Enligt 7 kap. 6 § BFL får dock den ursprungliga handlingen förstöras om räkenskapsinformationen har överförts till en annan handling. Den ursprungliga handlingen får bara förstöras om överföringen inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Se nedan under rubriken Överföring av räkenskapsinformation samt kapitel 8. Den handling som räkenskapsinformationen har överförts till ska sparas under den återstående arkiveringstiden.

I en datorbaserad bokföring är presentationsformen per automatik elektronisk för räkenskapsinformation som kontinuerligt tillförs uppgifter, t.ex. presentationer i registreringsordning och systematisk ordning samt behandlingshistorik. Det innebär att om sådan räkenskapsinformation till exempel skrivs ut för att sparas på papper, är utskriften en överföring enligt 7 kap. 6 § BFL.

Företaget kan fritt byta lagringsmedium eller ändra lagringsplats för en elektronisk handling under förutsättning att formatet är detsamma och räkenskapsinformationen inte förändras, dvs. innehållet i räkenskapsinformationen ska vara detsamma efter att informationen flyttats som före. Ändras formatet, till exempel vid ett byte till ett annat bokföringssystem, ska bestämmelserna om överföring i 7 kap. 6 § BFL tillämpas, se nedan under rubriken Överföring av räkenskapsinformation samt kapitel 8. Det innebär att handlingarna och uppgifterna i det gamla systemet endast får förstöras om överföringen inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

Överföring av räkenskapsinformation

Lagtext

7 kap. 6 § BFL

Ett företag får förstöra pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen överförs till en annan pappershandling eller elektronisk handling. Handlingarna får dock endast förstöras om överföringen med hänsyn till tekniska metoder, organisatoriska åtgärder och övriga omständigheter inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Lag (2024:342)

Allmänt råd

7.6 Har upphävts. (BFNAR 2024:1)

Kommentar

Överföring av räkenskapsinformation kan göras om företaget vill arbeta med eller spara uppgifterna i en annan form eller ett annat format än den i vilken de togs emot eller upprättades. Bestämmelsen i 7 kap. 6 § BFL innebär att räkenskapsinformation får föras över från en pappershandling till en elektronisk handling, t.ex. genom digitalisering av ett papperskvitto eller inskanning av en pappersfaktura. Bestämmelsen innebär också att räkenskapsinformation får föras över från en elektronisk handling till en pappershandling, t.ex. genom utskrift av en pdf-faktura. Överföring får också göras inom en lagringsform, dvs. från en pappershandling till en annan pappershandling eller från ett elektroniskt format, till exempel pdf, till ett annat elektroniskt format.

Mottagen elektronisk räkenskapsinformation kan av tekniska skäl behöva överföras (konverteras) till företagets system. T.ex. kan elektroniska fakturor

tas emot av en fakturaväxel som konverterar fakturorna till ett format som företagets system kan läsa.

En elektronisk handling med räkenskapsinformation kan flyttas mellan olika elektroniska lagringsmedier eller lagringsplatser utan att det är fråga om en överföring enligt 7 kap. 6 § BFL. Detta under förutsättning att handlingens format är detsamma och räkenskapsinformationen inte förändras, dvs. innehållet i räkenskapsinformationen ska vara detsamma efter att informationen flyttats som före.

En förutsättning för att handlingar ska få förstöras efter överföring är att överföringen görs på ett betryggande sätt. Överföringen får inte innebära risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Bedömningen ska göras med hänsyn till bl.a. tekniska metoder och organisatoriska åtgärder.

Det är företaget självt som ansvarar för att såväl de tekniska lösningarna för överföringarna som organisationen kring överföringarna utformas på ett sådant sätt att det inte föreligger risk för att räkenskapsinformationen ändras eller går förlorad. Det kan handla om säkerhet och kontrollfunktioner i den programvara och den utrustning som används för överföringar. Det kan också handla om rutiner och instruktioner för överföringarna eller kontrollfunktioner. Om arbetet med överföringar är utlagt på en extern aktör, till exempel en redovisningskonsult eller en inskanningscentral, måste företaget försäkra sig om att de överföringar som görs för företagets räkning genomförs i enlighet med bestämmelserna. Hur ett företag bör organisera och genomföra överföringar av räkenskapsinformation får bedömas från fall till fall och kan antas variera beroende på exempelvis verksamhetens storlek och komplexitet.

Exempel på kontroller som företaget behöver göra innan en handling förstörs är att alla uppgifter i ett kvitto eller en faktura som fotograferas eller skannas kommit med i överföringen och att uppgifterna är läsbara och tydliga efter överföringen. Företaget måste också kontrollera att alla sidor i kvittot eller fakturan är överförda.

Om företaget inte kan säkerställa att överföringen kan göras utan risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner, ska räkenskapsinformationen sparas i den form och det format den togs emot. Den överförda informationen anses då vara en hänvisningsverifikation. Enligt punkt 5.14 ska det av hänvisningsverifikationen eller företagets systemdokumentation framgå var den ursprungliga uppgiften om affärshändelsen förvaras.

Uppgifter som en verifikation eller en faktura ska innehålla enligt lag, t.ex. BFL, mervärdesskattelagen (2023:200) och ABL, samt annan ekonomisk information som är viktig för en extern granskare eller för företaget självt vid bedömningen av affärshändelsen får aldrig förändras eller försvinna vid en överföring. Utöver sådana uppgifter kan verifikationer även innehålla annan information, t.ex. reklam eller personliga hälsningar. Om det är tillåtet att rensa bort sådan information från elektroniska verifikationer får bedömas mot bakgrund av bestämmelserna om vilka uppgifter verifikationer och fakturor ska innehålla samt övriga bestämmelser om vad som utgör räkenskapsinformation. Företagslogotyp, personliga hälsningar och reklam kan inte anses utgöra räkenskapsinformation och får därmed rensas bort från elektroniska verifikationer.

Även om företaget uppfyller kraven i 7 kap. 6 § och därmed kan förstöra en ursprunglig handling enligt BFL, kan den ursprungliga handlingen behöva sparas av andra anledningar, t.ex. till följd av tullagstiftningen.

En överföring kan göras när som helst under arkiveringstiden.

Så länge överföringar görs på sådant sätt att det inte finns någon risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner, får ett obegränsat antal överföringar göras. Det är alltså tillåtet att t.ex. först föra över information från en pappershandling till en pdf och därefter föra över informationen från pdfen till en elektronisk handling i ett annat format. Den slutliga handlingen ska sparas under den återstående arkiveringstiden. Däremot finns det inget krav på att pdf:en ska sparas. Räkenskapsinformationen som sådan ska alltså alltid bevaras under hela arkiveringstiden. Efter en överföring tillämpas arkiveringsreglerna på den handling som räkenskapsinformationen har överförs till. Bestämmelser om arkivering finns i kapitel 8.

Företag som överför räkenskapsinformation behöver normalt beskriva detta i sin systemdokumentation, t.ex. i samlingsplanen, se punkt 9.2 c. Företaget ska t.ex. beskriva de tekniska metoder och organisatoriska åtgärder m.m. som används för att överföringar ska kunna genomföras utan risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner, om det behövs för att ge en överblick över bokföringssystemet. En fakturaväxel är en del av bokföringssystemet och ska därför framgå av samlingsplanen, se punkterna 9.2 c och 9.4.

Exempel 7.1 och 7.2 behandlar överföring av räkenskapsinformation.

Varaktighet

Lagtext

7 kap. 2 § första stycket första meningen BFL

De pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. ---
--- Lag (2024:342)

Kommentar

Kravet att handlingarna, och därmed räkenskapsinformationen, ska vara varaktiga gäller under hela arkiveringstiden, det vill säga från och med att handlingen tas emot respektive sammanställs och fram till och med arkiveringstidens utgång.

För att säkerställa att handlingarna uppfyller kravet på varaktighet under hela arkiveringstiden behöver en bedömning göras av handlingens kvalitet och risken för att informationen försvinner eller inte går att läsa under hela arkiveringstiden. Bedömningen behöver göras oavsett om räkenskapsinformationen tas emot eller sammanställs och sparas i elektronisk form eller i pappersform. Är handlingens kvalitet sådan att det finns risk att räkenskapsinformationen inte är varaktig under hela arkiveringstiden, måste företaget vidta åtgärder för att säkerställa att informationen är läsbar under hela tiden den ska sparas.

Allmänt råd

7.7 Tar ett företag emot räkenskapsinformation i en handling som inte uppfyller kravet på varaktighet i 7 kap. 2 § första stycket bokföringslagen (1999:1078), ska företaget överföra räkenskapsinformationen till en annan handling som uppfyller kravet på varaktighet. (BFNAR 2024:1)

Kommentar

För räkenskapsinformation som tas emot i pappersform innebär kravet på varaktighet att informationen ska vara skriven på sådant papper och med sådan skrift att uppgifterna kan läsas fram till och med arkiveringstidens utgång. Finns det risk för att det inte går, ska räkenskapsinformationen överföras till

en annan handling, dvs. till ett annat papper eller en annan elektronisk handling, så att uppgifterna blir varaktiga. Bestämmelsen kan t.ex. vara aktuell för kvitton där texten bleknar med tiden.

Efter överföringen får den ursprungliga handlingen förstöras om överföringen inte innebär någon risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Se ovan under rubriken Överföring av räkenskapsinformation samt kapitel 8. Om företaget inte kan säkerställa att överföringen kan göras utan risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner måste både den ursprungliga handlingen och den nya sparas under hela arkiveringstiden.

Kryptering

- 7.8 Räkenskapsinformation får krypteras eller på annat liknande sätt göras oläsbar för den som saknar tillgång till särskild utrustning endast om
- a) det är motiverat av säkerhetsskäl, och
 - b) informationen omedelbart kan presenteras i klartext.

Är räkenskapsinformation sparad med teknik som företaget inte längre använder, accepteras en viss fördröjning för att få presentationen i klartext enligt b.

Allmänt råd

Enligt BFL ska räkenskapsinformation alltid vara läsbar. I princip är det därför inte förenligt med BFL:s syfte att göra räkenskapsinformation oläsbar för en behörig granskare som saknar särskild utrustning, t.ex. en krypteringsnyckel. Samtidigt kan det finnas skäl för ett företag att kryptera information. Räkenskapsinformation kan t.ex. innefatta information som är känslig ur konkurrenssynpunkt och som inte går att utläsa ur årsredovisningen.

Kommentar

Innan ett företag får kryptera sin räkenskapsinformation ska företaget ta ställning till om det är motiverat av säkerhetsskäl. Det finns ofta starkare skäl för att kryptera räkenskapsinformation som tillhör löpande räkenskapsår än sådan som avser avslutade år. Dekryptering ska göras så snart räkenskapsinformationen inte längre är att anse som känslig, dvs. om krypteringen inte längre är motiverad av säkerhetsskäl.

Det andra villkoret för att få kryptera räkenskapsinformation är att informationen omedelbart kan presenteras i klartext. Företaget behöver i detta sammanhang beakta att det i framtiden kan vara svårt att dekryptera räkenskapsinformationen, t.ex. på grund av teknikutveckling. Om företaget inte kan garantera en omedelbar presentation i klartext, får kryptering inte göras. Innebär t.ex. ett byte av system att äldre räkenskapsinformation inte kommer att kunna dekrypteras, ska dekryptering göras före systembytet. För räkenskapsinformation som är sparad med teknik som företaget inte längre använder men där möjlighet till dekryptering finns accepteras en viss fördröjning för att få presentationen i klartext.

Krypteringsnycklar utgör räkenskapsinformation enligt 1 kap. 2 § första stycket 9 c BFL. Av företagets systemdokumentation ska det framgå hur krypterad räkenskapsinformation kan tas fram i en pappershandling som är läsbar, se punkt 9.12. Företaget ska på begäran av en behörig granskare ge denne tillgång till den krypterade räkenskapsinformationen i läsbar form.

Punkt 7.8 behandlar kryptering av räkenskapsinformation, t.ex. att ett avtal är krypterat och det därför behövs en krypteringsnyckel för att kunna läsa avtalet. Kryptering som görs i programvara för att informationen

BFN

inte ska kunna läsas på annat sätt än inifrån programmet omfattas inte av bestämmelsen.

Kapitel 8 – Arkivering av räkenskapsinformation

Inledning

Kommentar Kapitlet behandlar bl.a. hur och var räkenskapsinformation ska arkiveras samt hur länge informationen ska sparas. Arkiveringsskyldigheten inträder så snart företaget tagit emot eller upprättat räkenskapsinformationen.

Hur ska arkivering ske?

Lagtext

7 kap. 2 § första stycket första och tredje meningarna BFL

De pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. --- De ska förvaras i Sverige, i ett ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt.

--- Lag (2024:342)

Arkivering på betryggande sätt

Allmänt råd

8.1 För att arkivering ska anses ske på betryggande sätt enligt 7 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078), ska räkenskapsinformationen förvaras så att den inte riskerar att förstöras eller förkomma.

Kommentar

Arkivering på betryggande sätt innebär bl.a. att räkenskapsinformationen förvaras och transporteras på ett sätt som ger ett godtagbart skydd ur brand- och säkerhetssynpunkt.

Vad som är förvaring på betryggande sätt får bedömas utifrån förhållandena i det enskilda fallet och är beroende av både räkenskapsinformationen, företaget och den plats där informationen förvaras. En bedömning måste därför alltid göras av vilka risker det finns för att informationen ska förstöras eller förkomma. Även räkenskapsinformationens betydelse och möjligheterna att återskapa den är faktorer som måste beaktas.

Arkiveringen anses normalt betryggande om förvaringsplatsen inte är mer utsatt för risk för brand, översvämning, stöld eller liknande än andra platser som normalt kan komma ifråga för förvaring av räkenskapsinformation. Ett kontor i en kontorsfastighet eller i en villafastighet är normalt godtagbart som förvaringsplats för merparten av den räkenskapsinformation som förekommer i ett företag. Däremot är i normalfallet en förvaring i en fastighet som inte står under regelbunden uppsikt, t.ex. en fritidsfastighet eller förvaring i ett parkerat fordon, inte godtagbar förvaring.

Något generellt krav på att räkenskapsinformationen ska förvaras i säkerhetsskåp finns inte. Det är tillräckligt att informationen förvaras på ett sätt som en normalt aktsam person förvarar viktiga handlingar.

Finns det förhöjd risk för brand, översvämning, stöld eller liknande, som t.ex. i ett företag med kemisk-teknisk verksamhet som förvarar räkenskapsinformationen i en kontorslokal i anslutning till industrilokalen, krävs ytterligare åtgärder för att räkenskapsinformationen ska anses förvarad på ett betryggande sätt.

För räkenskapsinformation som är av särskild betydelse för att bedöma företaget och som inte går att återskapa samt för information som är nödvändig för åtkomst till annan räkenskapsinformation, t.ex. krypteringsnycklar, är kraven på säkerhet högre. För sådan räkenskapsinformation krävs ytterligare åtgärder för att skydda informationen, även om det inte finns någon förhöjd risk för brand, översvämning, stöld eller liknande. En åtgärd kan vara att låsa in räkenskapsinformationen i ett säkerhetsskåp.

Kravet på betryggande arkivering gäller även under transport av räkenskapsinformation. Även i detta fall måste kraven anpassas efter informationens betydelse och möjligheterna att återskapa den. Normalt är det tillräckligt att räkenskapsinformation skickas med vanlig post. Är informationen av särskild betydelse eller unik måste säkerheten ökas, t.ex. genom att informationen skickas i rekommenderat brev eller med bud.

BFN

Särskilt om elektroniska handlingar med räkenskapsinformation

8.2 Elektronisk räkenskapsinformation ska säkerhetskopieras.

Allmänt råd

Hur ofta räkenskapsinformationen ska säkerhetskopieras får bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda företaget.

En säkerhetskopiera ska förvaras åtskild från den kopierade räkenskapsinformationen. (BFNAR 2024:1)

Det generella kravet på att förvaring och transport ska ske på betryggande sätt gäller även för elektronisk räkenskapsinformation. Elektronisk räkenskapsinformation ska därför säkerhetskopieras regelbundet. Hur ofta det behöver göras beror bl.a. på verksamhetens omfattning och intensitet. I företag med många affärshändelser kan säkerhetskopiering behöva göras varje dag. I mycket små företag med få affärshändelser kan det vara tillräckligt att säkerhetskopiering görs en gång i månaden eller, om den löpande bokföringen har senarelagts enligt punkterna 3.7–3.9, i samband med att bokföringen görs. Företag som har avtalat med någon annan, t.ex. en programleverantör eller en redovisningskonsult, att denne ska sköta säkerhetskopieringen måste försäkra sig om att säkerhetskopieringen anpassas till företagets förutsättningar.

Kommentar

Företaget behöver också ta hänsyn till lagringsmediets allmänna kvalitet, dvs. risken för att räkenskapsinformationen försvinner eller inte går att läsa. Är lagringsmediets kvalitet sådan att det finns risk att räkenskapsinformationen inte är varaktig under hela arkiveringstiden, måste företaget vidta åtgärder för att säkerställa att informationen är läsbar under hela tiden den ska sparas.

Överskådlighet, åtkomlighet och ordnat skick

8.3 Ett företag ska upprätta en arkivplan om det behövs för att kunna överblicka den arkiverade räkenskapsinformationen. Av arkivplanen ska framgå

Allmänt råd

- a) vad som arkiverats, och
- b) var det förvaras.

Om det behövs, ska det av arkivplanen även framgå hur arkivet är uppbyggt.

I BFL:s krav på överskådlighet, åtkomlighet och ordnat skick ligger att räkenskapsinformationen ska förvaras så att t.ex. revisorer eller myndigheter utan

Kommentar

svårighet kan få tillgång till informationen. Sammantagna innebär kraven att en extern granskare inom skäligen tid ska kunna hitta det han söker och kunna ta del av den information han funnit.

Ett arkiv behöver inte vara organiserat så att granskaren genast kan hitta all information utan hjälp från företaget. Däremot ska det vara möjligt att omedelbart överblicka arkivets innehåll. I många fall är det därför nödvändigt att ett företag upprättar en arkivplan. Om det finns en arkivplan, ska den ingå i företagets systemdokumentation, se punkt 9.2 d.

Om det behövs, ska det av arkivplanen framgå hur arkivet är uppbyggt. Det kan t.ex. behövas om räkenskapsinformation förvaras på olika platser under arkiveringstiden.

Vad gäller elektronisk räkenskapsinformation kan en beskrivning behövas av hur den elektroniska arkiveringen är organiserad och hur de lagrade uppgifterna kan skrivas ut på papper, så att det är möjligt att ta fram informationen under hela arkiveringstiden även om företaget skulle byta hård- eller mjukvara.

I kravet på åtkomlighet ligger att företaget inte får organisera arkiveringen så att det i realiteten inte självt har tillgång till räkenskapsinformation och därigenom inte heller kan göra det möjligt för andra att få tillgång till den. Förvaras räkenskapsinformation hos företagets redovisningskonsult, hos ett skanningföretag eller hos ett arkiveringsföretag, måste det bokföringsskyldiga företaget säkerställa att det genom avtal eller på annat sätt har tillgång till informationen. Att räkenskapsinformation i dessa fall inte alltid är omedelbart tillgänglig får accepteras.

Ovanstående gäller även företag som använder internetbaserade bokföringsprogram eller andra arkiveringstjänster där räkenskapsinformation förvaras elektroniskt hos annan än företaget. Företaget måste säkerställa, t.ex. genom avtal, att det har tillgång till all räkenskapsinformation, den löpande bokföringen, behandlingshistorik m.m. under hela arkiveringstiden och även efter ett byte av program- eller tjänsteleverantör.

Exempel 8.1 behandlar arkivplan.

Var ska arkivering ske?

Lagtext

7 kap. 2 § första stycket första och tredje meningarna samt andra stycket BFL

De pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. --- De ska förvaras i Sverige, i ett ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt.

Den utrustning och de system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i en pappershandling ska hållas tillgängliga i Sverige under hela bevarandetiden. Lag (2024:342)

Kommentar

Utgångspunkten är att både räkenskapsinformation och den utrustning och de system som behövs för att presentera räkenskapsinformation på papper ska förvaras i Sverige. I vissa situationer och under vissa förutsättningar får handlingar med räkenskapsinformation, utrustning och system förvaras utomlands, se vidare nedan.

Utomlands förvaring av maskinläsbara medier, maskinutrustning och system

7 kap. 3 a § BFL

Lagtext

Trots 2 § får ett företag förvara elektroniska handlingar och hålla utrustningen och systemen tillgängliga i ett annat land inom Europeiska unionen om

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

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

- rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, i den ursprungliga lydelsen,
- rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, i lydelsen enligt rådets direktiv 2014/107/EU, och
- rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, i lydelsen enligt rådets förordning (EU) nr 517/2013. Lag (2024:342)

BFN

- 8.4 Är räkenskapsinformation sparad med teknik som företaget inte längre använder, accepteras en viss fördröjning för att få elektronisk åtkomst och utskrift enligt 7 kap. 3 a § bokföringslagen (1999:1078).

Allmänt råd

7 kap. 3 a § BFL omfattar all elektronisk räkenskapsinformation. Det innebär att såväl verifikationer som annan räkenskapsinformation i elektronisk form får förvaras i ett annat land så länge de förutsättningar som anges i paragrafen uppfylls. Räkenskapsinformation i pappersform omfattas inte av bestämmelsen. Sådan räkenskapsinformation får aldrig förvaras utanför Sverige, med undantag för verifikationer i pappersform som i vissa fall tillfälligt får förvaras utomlands, se 7 kap. 3 § BFL samt punkterna 8.5 och 8.9.

Kommentar

7 kap. 3 a § BFL gäller både för företag vars bokföring sköts i något annat land och för företag som sköter sin bokföring i Sverige, men sparar räkenskapsinformationen i ett annat land, t.ex. hos ett dotterföretag, ett arkiveringsföretag eller via ett internetbaserat bokföringsprogram. I dessa fall ska företaget bl.a. anmäla platsen för förvaringen till Skatteverket respektive Finansinspektionen.

Exempel 8.2 behandlar gränsdragning mellan arkivering i Sverige och utomlands.

7 kap. 4 § BFL

Lagtext

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag förvarar elektroniska handlingar utomlands även om förutsättningarna enligt 3 a § inte är uppfyllda. I sådana fall får den utrustning och de system som avses

i 2 § andra stycket hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid.

Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn. Lag (2024:342)

Kommentar

7 kap. 4 § BFL är aktuell om företaget vill förvara elektronisk räkenskapsinformation i ett land där förvaring inte får ske med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § BFL eller avvika från de villkor som anges i 7 kap. 3 a § första stycket BFL.

Tillfällig förvaring utomlands av verifikationer i pappersform

Lagtext

7 kap. 3 § BFL

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, får en pappershandling som innefattar en verifikation, trots 2 §, tillfälligt förvaras utomlands. Lag (2024:342)

Kommentar

Bestämmelserna om tillfällig förvaring utomlands gäller endast verifikationer i pappersform. För förvaring utomlands av verifikationer eller annan räkenskapsinformation i elektronisk form tillämpas i stället 7 kap. 3 a och 4 §§ BFL. För annan räkenskapsinformation i pappersform än verifikationer finns ingen möjlighet till förvaring utomlands.

Allmänt råd

Pappershandling som innefattar en verifikation som behövs för bokföring m.m.

8.5 Särskilda skäl enligt 7 kap. 3 § bokföringslagen (1999:1078) för tillfällig förvaring utomlands av en pappershandling som innefattar en verifikation finns om handlingen behövs för hantering, bearbetning eller bokföring i utlandet. (BFNAR 2024:1)

Allmänt råd

8.5A Om ett företag förvarar en pappershandling med räkenskapsinformation utomlands och överför räkenskapsinformationen med stöd av 7 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), får förstöringen av pappershandlingen ske utomlands. Om räkenskapsinformationen inte överförs ska handlingen återföras till Sverige enligt punkt 8.6 eller 8.7. (BFNAR 2024:1)

Allmänt råd

8.6 En pappershandling som innefattar en verifikation och som behövs för hantering eller bearbetning i utlandet ska återföras till Sverige så snart handlingen har tjänat sitt syfte utomlands. Behövs handlingen för bokföring i utlandet, ska den återföras till Sverige så snart arbetet med den redovisningsperiod i vilken verifikationen har bokförts är avslutat. (BFNAR 2024:1)

Allmänt råd

8.7 Pappershandlingen får återföras till Sverige senare än vad som anges i punkt 8.6, dock senast tre månader efter att den fördes ut ur Sverige eller togs emot utomlands för företagets räkning, om

- a) handlingen förvaras i ett land inom Europeiska unionen eller ett land med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd enligt 7 kap. 3 a § andra stycket bokföringslagen (1999:1078),
- b) det finns uppgift om var handlingen förvaras,
- c) företaget har omedelbar elektronisk åtkomst till handlingen, och

- d) handlingen vid behov omedelbart kan återföras till Sverige.
(BFNAR 2024:1)

- 8.8 Ett företag som senarelagt bokföringen enligt någon av punkterna 3.6–3.9 och som avser att tillfälligt förvara en pappershandling utomlands, ska i avvaktan på hantering, bearbetning eller bokföring utomlands förvara handlingen i Sverige. (BFNAR 2024:1)

Allmänt råd

Punkterna 8.5–8.8 är tillämpliga både när verifikationer i pappersform skickas från Sverige av företaget för t.ex. bokföring utomlands och när de tas emot utomlands för företagets räkning, t.ex. när fakturor skickas direkt till en inskanningscentral eller reseräkningar skickas direkt till en granskningscentral i ett annat land.

Kommentar

BFN

Exempel på hantering och bearbetning i punkt 8.5 är granskning och inskanning av en verifikation.

Om ett företag tillämpar 7 kap. 6 § BFL och skannar verifikationerna utomlands behöver pappershandlingen inte återföras till Sverige utan får förstöras utomlands, se punkt 8.5A. Den elektroniska handlingen får fortsatt förvaras utomlands om förutsättningarna i 7 kap. 3 a § BFL är uppfyllda, se ovan under rubriken Utomlands förvaring av elektroniska handlingar, utrustning och system. Om företaget skannar verifikationer men väljer att inte förstöra pappershandlingarna efter överföringen, behöver pappershandlingarna inte återföras till Sverige.

Om företaget inte tillämpar 7 kap. 6 § BFL är huvudregeln, när en pappershandling tillfälligt förvaras utomlands för bokföring, att handlingen ska återföras så snart arbetet med redovisningsperioden är avslutat. Med redovisningsperiod avses en kalendermånad eller en liknande tidsperiod, se punkt 1.8. Arbetet med en redovisningsperiod är avslutat när periodens affärshändelser är bokförda samt eventuella avstämningar och rättelser med anledning av avstämningarna är gjorda. När arbetet med en redovisningsperiod avslutas beror på vilken bestämmelse om tidpunkten för bokföring i kapitel 3 som företaget tillämpar. Tillämpar företaget 5 kap. 2 § första stycket BFL, dvs. bokföringen görs så snart det kan ske, avslutas arbetet med redovisningsperioden normalt några dagar in i efterföljande redovisningsperiod. Senareläggs bokföringen med stöd av punkt 3.7, är arbetet med de redovisningsperioder som ingår i kvartalet avslutat när kvartalets affärshändelser och rättelser är bokförda.

Punkt 8.6 innebär att det inte är tillåtet att förvara handlingen utomlands till dess bokslutsarbetet avslutats. Att på nytt föra ut handlingen i samband med bokslutsarbetet omfattas inte heller av de särskilda skälen i punkt 8.5. Behövs handlingen på nytt utomlands får i stället en kopia skickas.

En pappershandling som tillfälligt förvaras utomlands för t.ex. granskning eller inskanning ska återföras så snart handlingen har tjänat sitt syfte, dvs. så snart granskningen eller skanningen är genomförd, om företaget inte tillämpar 7 kap. 6 § BFL.

Enligt punkt 8.7 får en pappershandling som behövs utomlands för hantering, bearbetning eller bokföring förvaras utomlands i högst tre månader under de förutsättningar som anges i punkten. Uppgiften om var handlingen förvaras kan t.ex. framgå av företagets systemdokumentation. Företag som

senarelagt bokföringen enligt bestämmelserna i kapitel 3 får inte förvara en pappershandling utomlands i avvaktan på bokföring, se punkt 8.8.

Att sköta det praktiska bokföringsarbetet utomlands är möjligt om företaget kan tillämpa 7 kap. 3 a § BFL om utomlands placerad utrustning. Det är även förenligt med BFL att sköta bokföringsarbetet från terminal utomlands så länge utrustningen är placerad i Sverige.

Exempel 8.2 behandlar gränsdragning mellan arkivering i Sverige och utomlands.

Pappershandling som innefattar en verifikation och som behövs för att återkräva skatt m.m.

Allmänt råd 8.9 Särskilda skäl enligt 7 kap. 3 § bokföringslagen (1999:1078) för tillfällig förvaring utomlands av en pappershandling som innefattar en verifikation finns om handlingen behövs för att kunna återkräva skatt eller av annat skäl behöver uppvisas i original. (BFNAR 2024:1)

Allmänt råd 8.10 När en pappershandling förs ut ur landet med stöd av punkt 8.9 ska företaget spara en kopia av handlingen i Sverige. Av kopian eller på annat sätt ska det framgå
a) när originalet skickades,
b) vart det skickades, och
c) i vilket syfte det skickades. (BFNAR 2024:1)

Allmänt råd 8.11 En pappershandling som förts ut ur landet med stöd av punkt 8.9 ska återföras till Sverige så snart handlingen har tjänat sitt syfte utomlands. (BFNAR 2024:1)

Kommentar Den kopia som ska sparas enligt punkt 8.10 kan vara en papperskopia eller en kopia i elektronisk form, t.ex. en inskannad faktura.

Verksamhet utomlands

Lagtext 7 kap. 5 § BFL
Bestämmelserna i 2 § om förvaring i Sverige gäller inte pappershandlingar, elektroniska handlingar, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom ett avdelningskontor som är beläget utomlands och som har självständig förvaltning, om företaget är bokföringsskyldigt i det andra landet. Lag (2024:342)

Kommentar Bestämmelsen i 7 kap. 5 § BFL avser endast platsen för förvaring. I övrigt gäller samma regler i BFL och det allmänna rådet för det svenska företagets verksamhet i utlandet som för den verksamhet som bedrivs i Sverige.

Arkivering vid bokföring för flera verksamheter

Lagtext 4 kap. 4 § andra stycket BFL

Trots första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Ett företag som avses i 6 kap. 1 § ska i så fall löpande bevara uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på ett sätt som möjliggör en överblick av den samlade

verksamhetens ställning och resultat. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, ska uppgifterna bevaras i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet. Lag (2024:342)

- 8.12 Företag som avses i 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) och som inte bedriver någon egen verksamhet utan endast flera verksamheter tillsammans med andra, ska löpande bevara uppgifterna om ställning och resultat enligt 4 kap. 4 § andra stycket andra meningen bokföringslagen (1999:1078) åtskilda från de andra verksamheternas bokföring. (BFNAR 2024:1)

Allmänt råd

I vilka fall ett företag som bedriver flera verksamheter får ha flera separata bokföringar framgår av kapitel 2, se punkterna 2.21–2.22.

Kommentar

BFN

I 5 kap. 11 § andra stycket BFL anges att om företaget har flera separata bokföringar, ska det av systemdokumentationen för varje bokföring framgå var uppgifter ur övriga bokföringar kan erhållas, se kapitel 9.

Bestämmelsen i 4 kap. 4 § andra stycket andra meningen BFL gäller företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Sådana företag ska löpande bevara uppgifter om ställning och resultat i verksamheter med separat bokföring på ett sätt som möjliggör en överblick av den samlade verksamhetens ställning och resultat. Bedriver företaget både egen verksamhet och verksamhet tillsammans med annan ska uppgifterna bevaras i anslutning till räkenskapsinformation från den egna bedrivna verksamheten. Om företaget endast bedriver flera verksamheter tillsammans med andra företag, ska uppgifterna bevaras åtskilda från de andra verksamheternas bokföring.

Kravet på arkivering på ett sätt som möjliggör en överblick av den samlade verksamhetens ställning och resultat gör att det fortlöpande är möjligt att erhålla underlag för en bedömning av företagets samlade verksamhet. En sådan överblick kan t.ex. åstadkommas genom att det elektroniskt går att ta del av bokföringen samlat. Överblicken kan också åstadkommas genom att uppgifterna förvaras på samma fysiska plats. Kopior av bokföringen från den gemensamma verksamheten presenterad i systematisk ordning kan arkiveras tillsammans med företagets övriga bokföring. Hur ofta kopior av bokföringen från den gemensamma verksamheten behöver bifogas företagets övriga bokföring får avgöras från fall till fall. Bl.a. bör den separata verksamhetens betydelse för bedömningen av företagets samlade verksamhet beaktas.

Hur länge ska räkenskapsinformationen sparas?

7 kap. 2 § första stycket första och andra meningarna samt andra stycket BFL

Lagtext

De pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (bevarandetid). ---

Den utrustning och de system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i en pappershandling ska hållas tillgängliga i Sverige under hela bevarandetiden. Lag (2024:342)

Kommentar

Med arkiveringstid i denna vägledning avses detsamma som bevarandetid i 7 kap. 2 § första stycket BFL.

Bestämmelsen i 7 kap. 2 § andra stycket BFL innebär att företaget under hela arkiveringstiden ska ha tillgång till utrustning och system för att kunna läsa räkenskapsinformationen och presentera den i en pappershandling. Det finns dock inget krav på att den utrustning som ursprungligen användes för att spara informationen ska sparas.

För räkenskapsinformation som avser längre tid än ett räkenskapsår, t.ex. avtal eller systemdokumentation, räknas arkiveringstiden från utgången av det sista räkenskapsår som informationen avser.

Även om arkiveringstiden för räkenskapsinformation är sju år enligt BFL kan information behöva sparas längre tid av andra anledningar, t.ex. till följd av preskriptionsregler eller skatteregler avseende försäljning av fastigheter eller aktier eller på grund av regler och avtal inom personalområdet.

När får handlingar med räkenskapsinformation förstöras?

Förstöring efter överföring

Lagtext

7 kap. 6 § BFL

Ett företag får förstöra pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen överförs till en annan pappershandling eller elektronisk handling. Handlingarna får dock endast förstöras om överföringen med hänsyn till tekniska metoder, organisatoriska åtgärder och övriga omständigheter inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Lag (2024:342)

Kommentar

Överföring av räkenskapsinformation behandlas i kapitel 7.

Paragrafen reglerar endast möjligheten att förstöra handlingar som har använts för att bevara räkenskapsinformation efter en överföring av informationen. Övriga krav i lagen, så som kravet i 7 kap. 2 § på varaktig och betryggande förvaring, måste uppfyllas även efter överföringen. Räkenskapsinformationen som sådan ska alltid bevaras under hela arkiveringstiden. Efter överföringen ska den handling som informationen förts över till sparas under den återstående arkiveringstiden.

Pappershandlingar förstörs genom att den fysiska informationsbäraren, dvs. materialet, förstörs. En elektronisk handling förstörs i stället genom att informationsinnehållet raderas eller görs permanent oläsligt.

Förstöring efter tillstånd

Lagtext

7 kap. 7 § BFL

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket i enskilda fall tillåta att pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av bevarandetiden.

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

Även om ett tillstånd har meddelats, får pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. inte förstöras förrän tidigast fem år efter utgången av det kalenderår då räkenskaps-

året avslutades. Handlingarna får dock förstöras om informationen bevaras på annat sätt. Lag (2024:342)

7 kap. 7 § BFL avser pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation. Det innebär att ett fysiskt lagringsmedium som elektroniska handlingar sparas på inte omfattas av kravet på bevarande. Ett företag behöver alltså inte tillstånd för att förstöra det fysiska lagringsmediet för en elektronisk handling.

Kommentar

Vem är ansvarig för arkiveringen?

4 kap. 1 § 3 BFL

Ett företag ska

3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1,

--- Lag (2024:342)

Lagtext

BFN

Enskilda näringsidkare

I enskild näringsverksamhet är det alltid den fysiska personen som är ansvarig för arkiveringen av företagets räkenskapsinformation, utrustning och system. Om verksamheten överläts, genom köp, byte, gåva eller liknande, behåller den fysiska personen arkiveringsskyldigheten. Överförs räkenskapsinformationen ändå till förvärvaren, måste det i avtal säkerställas att överlåtaren även i fortsättningen kan fullgöra sina skyldigheter mot externa granskare. Överlåtaren kan inte avtala bort ansvaret för arkiveringen.

Kommentar

Upphör näringsverksamheten, kvarstår arkiveringsskyldigheten för räkenskapsinformation, utrustning och system arkiveringstiden ut.

Avlider den enskilde näringsidkaren övertar dödsboet ansvaret för arkiveringen. När dödsboet är skiftat finns inte längre någon som är ansvarig för arkiveringen av räkenskapsinformationen.

En enskild näringsidkare som flyttar utomlands får inte ta med sig räkenskapsinformationen eftersom den enligt 7 kap. 2 § BFL ska förvaras i Sverige. Enligt bestämmelserna i 7 kap. 3 a § BFL finns dock viss möjlighet att förvara elektroniska handlingar, utrustning och system utomlands.

Juridiska personer

I en juridisk person är det den juridiska personen som sådan som är ansvarig för att arkiveringsskyldigheten fullgörs. Den som ytterst bär ansvaret är den fysiska person eller de fysiska personer som är ansvariga för att bokföringsskyldigheten fullgörs. Om det förekommit brister vad gäller arkiveringen kan det, beroende på vad det är som har brustit i företaget, bli aktuellt att ställa styrelse, VD eller den som faktiskt har hanterat arkiveringen till ansvar.

Kommentar

Vid överlåtelse av andelarna i en juridisk person är utgångspunkten att räkenskapsinformationen följer företaget, dvs. den juridiska personen. Vid överlåtelsen är det viktigt att dokumentera vilken räkenskapsinformation som finns och som följer företaget. Om den tidigare ägaren ändå behåller den räkenskapsinformation som avser tiden före överlåtelsen måste företagets tillgång till informationen säkras i avtal, så att företaget även i fortsättningen kan

fullgöra sina skyldigheter mot externa granskare. Ett företag kan inte avtala bort ansvaret för arkiveringen.

Vid överlåtelse av företagets verksamhet, så kallad inkrämsöverlåtelse, behåller företaget, dvs. den juridiska person som har överlåtit verksamheten, räkenskapsinformationen.

I t.ex. ideella föreningar och stiftelser kan bokföringsskyldigheten enligt BFL upphöra även om företaget fortsätter sin verksamhet. I det fallet kvarstår arkiveringsskyldigheten för räkenskapsinformation som avser tiden fram till dess bokföringsskyldigheten upphörde. Räkenskapsinformationen ska sparas arkiveringstiden ut.

Avtal om arkivering

Kommentar

Ett företag kan avtala med någon annan, t.ex. ett arkiveringsföretag eller en redovisningskonsult, att denne ska sköta hela eller delar av arkiveringen. Använder företaget ett internetbaserat bokföringsprogram innebär det ofta att en viss del av arkiveringen sköts av programleverantören.

Ett avtal om arkivering kan aldrig befria det bokföringsskyldiga företaget från ansvaret för arkiveringen. Företaget måste försäkra sig om att arkiveringsreglerna följs och se till att det utan dröjsmål går att få tillgång till all räkenskapsinformation under hela arkiveringstiden.

Likvidation

Allmänt råd

- 8.13 Har en juridisk person upphört genom likvidation ansvarar
- a) likvidatorn för räkenskapsinformation som avser en juridisk person som likviderats under medverkan av likvidator, och
 - b) bolagsmännen för räkenskapsinformation som avser ett handelsbolag som likviderats utan likvidator.

Fusion

Kommentar

Vid fusion ansvarar det övertagande företaget för räkenskapsinformation som avser det överlåtande bolaget, se punkt 5.2 i Bokföringsnämndens allmänna råd om redovisning av fusion (BFNAR 2020:5).

Konkurs

Kommentar

Bestämmelser om ansvaret för arkiveringen för ett företag som är försatt i konkurs finns i 7 kap. 12, 19 och 22 §§ konkurslagen (1987:672). Räkenskapsinformation som avser tiden före konkursen ska efter avslutad konkurs återlämnas till konkursgäldenären, som alltså är ansvarig för arkiveringen av denna räkenskapsinformation enligt arkiveringsbestämmelserna i BFL. Om det finns hinder mot att återlämna räkenskapsinformationen ska förvaltaren bevara räkenskapsinformationen. I praktiken brukar konkursförvaltaren efter avslutad konkurs skicka räkenskapsinformationen till t.ex. ett arkivföretag, där den förvaras under den återstående arkiveringstiden. Har företaget använt ett internetbaserat bokföringsprogram eller en annan arkiveringstjänst där räkenskapsinformation förvaras elektroniskt hos annan, måste konkursförvaltaren säkerställa genom avtal att denne har tillgång till räkenskapsinformationen under den återstående arkiveringstiden.

Räkenskapsinformation som härrör från konkursboet ska bevaras av konkursförvaltaren, dvs. det är konkursförvaltaren som har ansvaret för arkiveringen av denna räkenskapsinformation.

Utöver bestämmelserna om arkivering i konkurslagen gäller BFL:s arkiveringsbestämmelser. Detta innebär t.ex. att det både under och efter en konkurs ska gå att komma åt räkenskapsinformationen samt att det under hela arkiveringstiden ska finnas utrustning och system för att ta fram räkenskapsinformationen i en pappershandling genom utskrift.

Avsnitt V – Systemdokumentation och behandlingshistorik

Kapitel 9 – Systemdokumentation och behandlingshistorik

Systemdokumentation

5 kap. 11 § första stycket första meningen BFL

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

Lagtext

- 9.1 Bokföringssystem är system eller delar av system där bokföringsposter och räkenskapsinformation skapas eller bearbetas.

Allmänt råd

Systemdokumentationen behövs för att det i ett bokföringssystem ska vara möjligt att utan svårighet följa en affärshändelse från verifikation, via presentationen i registreringsordning och systematisk ordning, till årsbokslut eller årsredovisning och omvänt, samt för att förstå bokföringen och hur bokföringsposterna har behandlats. Det är både företaget självt och externa granskare, t.ex. en externrevisor eller skatterevisor, som ska kunna förstå och överblicka systemet. Systemdokumentationen omfattar alla beskrivningar, instruktioner och annan dokumentation som gör det möjligt att förstå hur bokföringssystemet är uppbyggt.

Kommentar

Bokföringssystem kan vara såväl manuella som datorbaserade. Ett datorbaserat bokföringssystem kan t.ex. bestå av program för löpande bokföring, lagerbokföring, leverantörsreskontra, löneredovisning samt kassaregister. Ett manuellt bokföringssystem kan t.ex. bestå av presentation i registreringsordning och systematisk ordning, leverantörsfakturajournal samt kundfakturajournal eller bara en enkel kolumndagbok. Det kan ingå både manuella och datorbaserade delar i ett och samma bokföringssystem.

Kravet på systemdokumentation gäller samtliga bokföringssystem oavsett om de är datorbaserade eller manuella, men för de enklaste systemen finns vissa undantag, se punkt 9.2 andra stycket.

Utformningen av systemdokumentationen kan variera. I ett system som är lätt att överblicka behöver dokumentationen inte bli särskilt omfattande. Delar av den kan t.ex. redan finnas i bokföringsprogrammets manualer eller skapas automatiskt i programmen. I ett avancerat system behövs det ofta omfattande systemdokumentation.

Systemdokumentationen är räkenskapsinformation och ska därmed arkiveras enligt bestämmelserna i kapitel 8. Om någon del av systemdokumentationen, t.ex. samlingsplanen (se punkt 9.4), ändras ska även den ersättas

versionen sparas så att det under hela arkiveringstiden är möjligt att följa och förstå bokföringen vid varje tidpunkt.

Grundläggande krav på systemdokumentation

- Allmänt råd* 9.2 Systemdokumentationen ska innehålla
- a) kontoplan,
 - b) beskrivning av hur konton används och hur de sammanställs när årsbokslut eller årsredovisning upprättas, om detta inte framgår av kontoplanen,
 - c) samlingsplan, och
 - d) arkivplan enligt punkt 8.3.
- I företag med enkla bokföringssystem, där den överblick som systemdokumentationen ska ge framgår direkt av bokföringen, behöver systemdokumentationen inte innehålla det som anges i första stycket.
- Allmänt råd* 9.3 Kontoplan är en sammanställning över företagets konton i vilken kontonas namn och, i förekommande fall, kontonummer eller annat identifieringstecken framgår.
- Allmänt råd* 9.4 Samlingsplan är en dokumentation över bokföringssystemets uppbyggnad och sambanden mellan bokföringssystemets delar.
- Allmänt råd* 9.5 Enkla bokföringssystem är dels system med manuell bokföring i form av en kolumndagbok, dels system i vilka bokföringen görs i ett standardiserat bokföringsprogram och övriga delar i systemet hanteras manuellt. Används automatkonteringar i bokföringsprogrammet anses bokföringssystemet inte vara enkelt.
- Kommentar* Av punkt 9.2 första stycket framgår vad systemdokumentationen åtminstone ska innehålla för att ge den överblick över bokföringssystemet som BFL kräver. Av förenklingsskäl finns i andra stycket ett undantag från dessa minimikrav för företag med enkla bokföringssystem.
- En förutsättning för att ett bokföringssystem ska betraktas som enkelt är att det är möjligt att förstå bokföringen och följa bokförda poster enbart utifrån verifikationer och bokföringsnoteringar. Så är normalt fallet i system med kolumndagbok eller ett standardiserat bokföringsprogram utan funktion för automatkonteringar eller där funktionen för automatkonteringar inte används. Exempel på automatkonteringar är när mervärdesskatt eller sociala avgifter automatiskt beräknas och bokförs i samband med bokföring av försäljning respektive lön. Ett bokföringsprogram som helt eller delvis är specialutvecklat för det enskilda företaget kan inte anses vara standardiserat. Används andra datorbaserade delar i bokföringssystemet, t.ex. för kundfakturer eller leverantörsfakturer, anses systemet inte vara enkelt.
- Undantaget för enkla bokföringssystem gäller bara kraven i punkt 9.2. Övriga bestämmelser om systemdokumentation kan vara tillämpliga för företag som omfattas av undantaget, t.ex. kravet i punkt 9.12 på systemdokumentation vid elektronisk räkenskapsinformation.

Kontoplan (punkt 9.2 a)

Om företaget använder en standardkontoplan, t.ex. BAS-kontoplanen eller en kontoplan framtagen av en branschorganisation, räcker det med att hänvisa

till denna i systemdokumentationen. Avvikelser från standardkontoplanen, t.ex. tillägg av konton, ska dock särskilt framgå. Om hänvisning görs till en standardkontoplan, blir även standardkontoplanen en del av systemdokumentationen och därmed räkenskapsinformation som ska arkiveras enligt bestämmelserna i kapitel 8. Motsvarande gäller om företaget använder en kontoplan framtagen av en programvaruleverantör.

Exempel 9.1 visar hur hänvisning till en standardkontoplan och beskrivning av anpassningar av kontoplanen kan utformas.

Beskrivning av hur konton används och hur de sammanställs när årsbokslut eller årsredovisning upprättas (punkt 9.2 b)

BFN

Det behövs inte någon beskrivning av hur konton används och hur de sammanställs när årsbokslut eller årsredovisning upprättas om detta framgår av kontoplanen, t.ex. av kontonamnen. Hur konton sammanställs när årsbokslut eller årsredovisning upprättas kan också framgå av rubrikerna eller på annat sätt i kontoplanen.

Finns beskrivningar, t.ex. konteringsinstruktioner, i ett annat dokument räcker det med att hänvisa till det dokumentet i systemdokumentationen, se exempel 9.1. Om hänvisning görs till ett annat dokument, blir även det dokumentet en del av systemdokumentationen och därmed räkenskapsinformation som ska arkiveras enligt bestämmelserna i kapitel 8.

Samlingsplan (punkt 9.2 c)

Samlingsplanen ska ge en helhetsbild över bokföringssystemet. Den visar vilka delar bokföringssystemet består av, sambanden mellan dessa delar samt i övrigt hur bokföringssystemet är uppbyggt. System för order-lager-fakturering, reskontra, lönesystem, kassaregister och fakturaväxel är exempel på delar av ett bokföringssystem.

I beskrivningen av hur bokföringssystemet är uppbyggt kan det t.ex.

behöva ingå uppgifter om

- i vilken omfattning systemet är datorbaserat eller manuellt,
- standardsystem eller företagsanpassade system används,
- bokföringen sköts inom företaget eller utanför, t.ex. av en redovisningskonsult,
- hur ofta bokföring för presentation i registreringsordning och systematiskt ordning görs,
- företaget har flera presentationer i registreringsordning,
- vilken form och vilket format räkenskapsinformationen har,
- räkenskapsinformation överförs enligt 7 kap. 6 §,
- de tekniska metoder och organisatoriska åtgärder m.m. som används för att överföringar ska kunna genomföras utan risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner, och
- hur bokförda poster kan läsas.

Dokumentationen av sambanden mellan bokföringssystemets delar kan bl.a. beskriva hur delsystemen påverkar presentationen i registreringsordning och systematisk ordning, t.ex.

- om det vid registrering i delsystemet samtidigt och automatiskt sker uppdatering i presentationen i registreringsordning och systematisk ordning,

- om uppdatering i presentationen i registreringsordning och systematisk ordning sker transaktion för transaktion eller aggregat,
- om uppdatering sker integrerat eller om en fil uppdaterar presentationen i registreringsordning och systematisk ordning, och
- hur ofta uppdatering sker.

Samlingsplanen kan också behöva innehålla beskrivningar av hur räkenskapsinformation skapas under en affärshändelses väg till att bli bokförd för presentation i systematisk ordning. Ett varuinköp kan t.ex. bokföras både i lagerbokföringen och i leverantörsreskontran innan den bokförs i systematisk ordning. Samlingsplanen kan även beskriva vilken räkenskapsinformation som framställs i samband med årsbokslut eller årsredovisning, t.ex. inventeringslista och lagerbok samt specifikationer av fordringar och skulder.

Hur detaljerad samlingsplanen behöver vara beror på bokföringssystemets omfattning och komplexitet.

Exempel 9.2 visar hur en samlingsplan kan se ut.

Arkivplan (punkt 9.2 d)

Enligt punkt 8.3 ska ett företag upprätta en arkivplan om det behövs för att kunna överblicka den arkiverade räkenskapsinformationen. Av arkivplanen ska framgå vad som arkiverats, var det förvaras och vid behov även hur arkivet är uppbyggt. Arkivplanen ska ingå i systemdokumentationen.

Kompletterande systemdokumentation

Kommentar

För att systemdokumentationen ska ge den överblick över bokföringssystemet som BFL kräver kan ytterligare beskrivningar behövas, utöver det som anges i punkt 9.2. Förekomsten av automatkonteringar, flera verifikationsnummerserier eller flera datorbaserade delar i bokföringssystemet är exempel på när ytterligare beskrivningar behövs.

I punkterna 9.6–9.11 anges när beskrivningar behövs över hur verifikationerna identifieras, verifieringskedjor, behandlingsregler eller informationsflöden, men det kan även finnas annat som behöver beskrivas för att BFL:s krav på överblick ska vara uppfyllt.

Vid en bedömning av vad som behöver beskrivas ska hänsyn tas till att en extern granskare ska kunna förstå och överblicka systemet. Ju mer komplext ett bokföringssystem är desto mer kompletterande dokumentation behövs för att det ska gå att förstå och få överblick över systemet.

Hur verifikationer identifieras

Allmänt råd

- 9.6 Systemdokumentationen ska innehålla en beskrivning av hur verifikationer identifieras om
- a) flera verifikationsnummerserier används,
 - b) identifieringen görs på annat sätt än numeriskt, eller
 - c) det av något annat skäl behövs för att det ska gå att förstå hur verifikationerna identifieras.

Om flera verifikationsnummerserier används, ska det av beskrivningen framgå hur serierna är indelade och vilken tidsperiod de omfattar.

Hur verifikationer ska identifieras framgår av kapitel 5 under rubriken Verifikationsnummer.

Kommentar

Exempel 9.3 visar hur identifikationen av verifikationer kan beskrivas.

Verifieringskedjor

- 9.7 Systemdokumentationen ska innehålla en beskrivning av verifieringskedjor om
- a) olika identifieringstecken används för samma affärshändelse i olika delar av bokföringssystemet,
 - b) verifieringskedjorna byggts upp på olika sätt för olika bokföringsposter eller i olika delar av bokföringssystemet,
 - c) hänvisningar och identifieringstecken inte klart framgår av räkenskapsinformationen, eller
 - d) det av något annat skäl behövs för att det ska gå att följa verifieringskedjor.
- 9.8 En verifieringskedja utgörs av hänvisningar och identifieringstecken som gör det möjligt att följa en affärshändelse från verifikation, via presentationerna i registreringsordning och systematisk ordning, till årsbokslut eller årsredovisning och omvänt.

Allmänt råd

BFN

Allmänt råd

Exempel på hänvisningar och identifieringstecken är löpnummer, verifikationsnummer och kontonummer. I en enkel verifieringskedja används vanligen bara verifikationsnummer och kontonummer. I ett bokföringssystem som består av flera delar kan verifieringskedjan vara mer komplicerad och bestå av flera olika identifieringstecken för samma affärshändelse, t.ex. löpnummer, verifikationsnummer och kontonummer.

Kommentar

Beskrivningen av verifieringskedjan kan exempelvis visa hänvisningar och identifieringstecken i

- bokföringssystemets olika delar,
- speciellt utformade avstämningsunderlag (t.ex. journaler eller sammandrag, dvs. länkar mellan olika delar av bokföringssystemet eller mellan presentationen i registreringsordning och verifikationen), eller
- balans- och resultatrapport, dvs. sammanställningar av presentationen i systematisk ordning.

Beskrivningen ska omfatta varje speciell typ av verifieringskedja som kan vara svår att följa. Beskrivs verifieringskedjor i programmens manualer, räcker det med att hänvisa till manualerna i systemdokumentationen. Om hänvisning görs, blir även manualerna en del av systemdokumentationen och därmed räkenskapsinformation som ska arkiveras enligt bestämmelserna i kapitel 8.

Exempel 9.4 visar hur en verifieringskedja kan beskrivas.

Behandlingsregler

- 9.9 Systemdokumentationen ska innehålla en beskrivning av behandlingsregler och hur de påverkar de enskilda bokföringsposterna om
- a) det förekommer behandlingsregler som automatiskt påverkar uppgifter om konto eller belopp i en bokföringspost,
 - b) det förekommer behandlingsregler som skapar nya bokföringsposter, eller

Allmänt råd

- c) det av något annat skäl behövs för att det ska gå att förstå behandlingsregler och hur de påverkar de enskilda bokföringsposterna.

Systemdokumentationen ska även innehålla en beskrivning av behandlingsregler om det behövs för att förstå hur uppgifter i en verifikation enligt 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078) eller uppgifter i en bokföringspost enligt punkt 2.3 a–c tagits fram.

- Allmänt råd* 9.10 Behandlingsregel är en instruktion eller liknande för beräkning av belopp som ska bokföras, kontering, sammanställning av uppgifter i årsbokslut eller årsredovisning m.m.

Kommentar Behandlingsregler kan baseras på lagar, avtal, vissa generella uppgifter såsom referensränta, index etc. och omfattar såväl manuella som datorbaserade funktioner. Behandlingsregler styr bland annat de automatiska funktioner som används i datorbaserade bokföringsystem, t.ex. konteringsregler och automatkonteringar.

Det är viktigt att behandlingsregler som har betydelse för förståelsen av skillnader mellan uppgifter i en verifikation och vad som bokförts dokumenteras. Systemdokumentationen ska därför alltid beskriva automatkonteringar, dvs. behandlingsregler som automatiskt påverkar uppgifter om konto eller belopp i en bokföringspost eller skapar helt nya bokföringsposter. Exempel på automatkonteringar är automatiskt skapade interimsposter eller när sociala avgifter eller semesterlöneskuld automatiskt beräknas och bokförs i samband med bokföring av lön.

Exempel på behandlingsregler som enligt punkt 9.9 c kan behöva beskrivas är

- behandlingsregler i system som skapar kundfakturor,
- behandlingsregler för beräkning av kostnad sålda varor,
- behandlingsregler för hur verifikationer skapas, t.ex. gemensamma verifikationer där sambandet med underlaget inte klart framgår av verifikationen, eller
- manuella behandlingsregler.

Behandlingsregler som påverkar de uppgifter som ska finnas i en verifikation eller i en bokföringspost ska också beskrivas. Enligt 5 kap. 7 § BFL ska en verifikation innehålla uppgift om när den sammanställts, när affärshändelsen inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. De uppgifter som ska kunna utläsas av en bokföringspost enligt punkt 2.3 a–c är registreringsordning, redovisningsperiod samt verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken.

När datorbaserade behandlingsregler beskrivs i programmens manualer räcker det med att hänvisa till manualerna i systemdokumentationen. Manuella behandlingsregler och datorbaserade behandlingsregler som inte beskrivs i manualer dokumenteras särskilt, t.ex. i företagets redovisningsinstruktioner eller redovisningshandböcker som en del av företagets systemdokumentation. Om hänvisning görs till manualer, blir även manualerna en del av systemdokumentationen och därmed räkenskapsinformation som ska arkiveras enligt bestämmelserna i kapitel 8.

Exempel 9.5 visar hur behandlingsregler kan beskrivas.

Informationsflöden

- 9.11 Systemdokumentationen ska innehålla en beskrivning av informationsflöden om
- a) bokföringssystemet består av flera datorbaserade delar, eller
 - b) det av något annat skäl behövs för att det ska gå att förstå informationsflödena.

Allmänt råd

Beskrivningen ska omfatta alla flöden som berör bokföringssystemet inklusive de delar som skapar eller bearbetar bokföringsposter.

Om bokföringsposterna följer skilda behandlingsvägar ska det framgå vilken typ av bokföringspost som följer respektive väg.

BFN

Andra stycket i punkt 9.11 innebär att både information mellan olika delar av bokföringssystemet och information till och från respektive del ska beskrivas. Detta kan med fördel göras i samlingsplanen.

Kommentar

Exempel 9.6 visar hur informationsflöden kan beskrivas.

Ytterligare beskrivningar

Systemdokumentationen kan, utöver vad som anges i punkterna 9.6, 9.7, 9.9 och 9.11, behöva innehålla ytterligare beskrivningar av bokföringssystemet för att ge den överblick över systemet som BFL kräver. T.ex. behövs en beskrivning när hänvisningsverifikationer används och det inte framgår av hänvisningsverifikationen var den ursprungliga uppgiften om affärshändelsen förvaras, se punkt 5.14.

Kommentar

Systemdokumentation vid elektronisk räkenskapsinformation

- 9.12 Systemdokumentationen ska innehålla en beskrivning av hur elektronisk räkenskapsinformation kan tas fram i en pappershandling. (BFNAR 2024:1)

Allmänt råd

Enligt 7 kap. 1 § BFL ska elektroniska handlingar med räkenskapsinformation, t.ex. kundfakturer som arkiveras elektroniskt, omedelbart kunna tas fram i en pappershandling genom en omedelbar utskrift. I systemdokumentationen ska det därför finnas beskrivningar av hur detta kan göras. Om beskrivning finns i programmets manualer, räcker det med att hänvisa till manualerna i systemdokumentationen. Om hänvisning görs, blir även manualerna en del av systemdokumentationen och därmed räkenskapsinformation som ska arkiveras enligt bestämmelserna i kapitel 8.

Kommentar

Bestämmelsen i punkt 9.12 omfattar även användande av krypteringsnycklar och behörighetskoder. Det innebär att det av systemdokumentationen ska framgå hur krypterad räkenskapsinformation kan tas fram i en pappershandling som är läsbar samt hur en extern granskare kan få tillgång till företagets räkenskapsinformation om behörighetskoder används.

Exempel 9.7 visar hur beskrivningen kan utformas.

Systemdokumentation för kassaregister

- 9.13 I företag som använder kassaregister ska systemdokumentationen innehålla en beskrivning av
- a) vilka delar kassaregistret består av och hur de samverkar, samt
 - b) programmeringar och inställningar.

Allmänt råd

Kommentar Med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster, se punkt 1.11.

Kravet på systemdokumentation för kassaregister gäller alla företag som använder kassaregister, oavsett om kassaregistret är certifierat eller inte. Systemdokumentationen behövs för att en extern granskare ska kunna förstå hur kassaregistret har behandlat affärshändelserna.

Beskrivningen enligt punkt 9.13 a finns normalt i de manualer som hör till kassaregistret. Det räcker i det fallet med att hänvisa till manualerna i systemdokumentationen. Om hänvisning görs, blir även manualerna en del av systemdokumentationen och därmed räkenskapsinformation som ska arkiveras enligt bestämmelserna i kapitel 8.

Uppgift om programmeringar och inställningar kan i många kassaregister tas fram med hjälp av en funktion för utskrift av inställda programmeringar. Om gjorda programmeringar och inställningar kommer ut i form av koder, ska företaget, med hjälp av t.ex. manualer, kunna förklara vad koderna innebär, se punkt 9.12. Ett exempel på en uppgift som ska framgå är inställd mervärdesskattesats.

Systemdokumentation vid flera separata bokföringar

Lagtext

5 kap. 11 § andra stycket BFL

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

Systemdokumentation vid gemensam bokföring

Allmänt råd

9.14 Företag som har gemensam bokföring enligt 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) får upprätta en gemensam systemdokumentation för denna.

Kommentar

Enligt 4 kap. 5 § BFL får ett företag ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed, se kapitel 2.

Bestämmelsen i 5 kap. 11 § andra stycket BFL om systemdokumentation vid flera separata bokföringar gäller även om en av de separata bokföringarna är gemensam med någon annan.

Systemdokumentation för behandlingshistorik

Allmänt råd

9.15 Systemdokumentationen ska innehålla en beskrivning av hur och var behandlingshistoriken skapas om det behövs för att ge överblick över företagets behandlingshistorik.

Kommentar

En beskrivning enligt punkt 9.15 kan behövas om behandlingshistoriken skapas i olika delar av bokföringssystemet eller dokumenteras på olika sätt, t.ex. genom utskrift i en del av systemet och elektroniskt i en annan del.

Exempel 9.8 visar hur beskrivningen kan utformas.

*Behandlingshistorik***5 kap. 11 § första stycket andra meningen BFL**

--- Företaget skall också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Lagtext

Behandlingshistoriken ska göra det möjligt att i efterhand, t.ex. vid interna och externa kontroller, se när en bearbetning är gjord, i vilken turordning olika bearbetningar har gjorts och vilka behandlingsregler som har tillämpats för enskilda bokföringsposter. Det ska utan svårighet gå att konstatera vilken version av kontoplan, samlingsplan, behandlingsregler m.m. som gällde vid en viss tidpunkt.

Kommentar

BFN

Hur behandlingshistoriken ska utformas varierar mellan olika bokföringssystem. Varje företag ska utforma behandlingshistoriken så att den är anpassad till företagets bokföringssystem och BFL:s krav. Behandlingshistoriken kan antingen framställas separat eller ingå i annan räkenskapsinformation. Exempel på det senare är när ändringar i kontoplanen syns direkt i kontoplanen eller när behandlingshistoriken för ett kassaregister finns i journalminnet. I många bokföringsprogram och kassaregister skapas och lagras behandlingshistorik automatiskt och kan skrivas ut vid behov.

Kravet på behandlingshistorik gäller både datorbaserade och manuella system, men i manuella system framgår normalt behandlingshistoriken av bokföringen.

Behandlingshistoriken är räkenskapsinformation och ska därmed arkiveras enligt bestämmelserna i kapitel 8.

9.16 Behandlingshistoriken ska visa de bokföringsposter som har tillförts bokföringssystemet samt, i datorbaserade system, registreringsdatum.

Allmänt råd

Behandlingshistoriken ska även beskriva förändringar i bokföringssystemet som påverkar bokföringsposternas behandling samt när dessa förändringar infördes.

Registreringsdatum är det datum bokföringsposten har tillförts systemet, vilket inte behöver vara samma datum som affärshändelsen hänförs till.

Kommentar

Exempel på förändringar i bokföringssystemet som påverkar bokföringsposternas behandling är när nya programversioner eller nya delsystem tas i bruk, när ändringar görs i fasta registeruppgifter, t.ex. procentsats för automatkontering av mervärdesskatt eller sociala avgifter, eller när konton läggs till i kontoplanen. Förändringar i bokföringssystemet som inte påverkar bokföringsposternas behandling, t.ex. ändringar i företagets kundregister, omfattas inte av kraven på behandlingshistorik.

Behandlingshistorik i kassaregister

Med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster, se punkt 1.11.

Kommentar

Ett kassaregister är en del av bokföringssystemet och omfattas därför av bestämmelserna om behandlingshistorik. Från ett kassaregister tas olika

uppgifter fram som utgör underlag för bokföringen, t.ex. dagens försäljningssumma samt mervärdesskattebelopp fördelat på olika skattesatser. För att kunna förstå de uppgifter som ett kassaregister tar fram är det nödvändigt att veta hur kassaregistret har hanterat registrerade enskilda poster.

Kravet på behandlingshistorik innebär att förändringar i programmeringar och inställningar som påverkar bokföringen ska dokumenteras. När kassaregistret tas i bruk och vid varje tillfälle en ändring görs av programmet eller dess inställningar ska det dokumenteras vilka inställningar eller ändringar som gjorts och när de gjorts. Ett exempel på en ändring som ska dokumenteras är justering av inställd mervärdesskattesats.

I många kassaregister skapas och lagras behandlingshistorik automatiskt och kan skrivas ut vid behov. I ett certifierat kassaregister ska programmeringar och inställningar kunna utläsas av kontrollremsan eller journalminnet enligt bestämmelserna om kassaregister i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Behandlingshistorik vid gemensam bokföring

Allmänt råd

9.17 Företag som har gemensam bokföring enligt 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) ska upprätta en gemensam behandlingshistorik för denna.

Kommentar

Enligt 4 kap. 5 § BFL får ett företag ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed, se kapitel 2.

Ikraftträdande

BFNAR 2013:2

Detta allmänna råd ska tillämpas för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2013 men får tillämpas för räkenskapsår som inleds tidigare. Ifråga om rättelse av bokföringspost ska dock punkt 2.17 tillämpas först för det räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2014 men får tillämpas för räkenskapsår som inleds tidigare.

BFNAR 2015:1

Detta allmänna råd gäller från och med den 11 juni 2015.

BFNAR 2017:6

Detta allmänna råd gäller från den 8 december 2017.

BFNAR 2024:1

Detta allmänna råd gäller från och med den 16 september 2024.

Exempel

Exempel till kapitel 2 – Den löpande bokföringen och dess presentation

Exempel 2.1 Bokföring av kontantförsäljning och dagliga uttag – certifierat kassaregister

Ett företag driver en lunchrestaurang. Försäljningen sker till lika delar mot betalning med kontanter, kontokort och måltidskuponger i pappersform. Försäljningarna registreras i ett certifierat kassaregister. Företaget sätter dagligen in kassabehållningen från dagens försäljning på företagets bankkonto.

Förutsättningar

Företaget överlämnar sina verifikationer månadsvis till en redovisningskonsult för bokföring.

BFN

Försäljning mot kontant betalning som registreras i ett kassaregister får dokumenteras genom en gemensam verifikation, se punkt 6.6 a. Eftersom företaget får ersättning för de mottagna måltidskupongerna av ett annat företag ska måltidskupongerna jämföras med kontanta inbetalningar, se punkt 1.10. Försäljningen mot kontokort får också ingå i den gemensamma verifikationen, se punkt 6.4.

Tänk så här

Företaget sammanställer en gemensam verifikation bestående av tömningskvittot (Z-dagrapporten), journalminnet, en sammanställning över betalningarna med kontokort samt de enskilda köpnotorna, se punkterna 6.7 första stycket respektive 6.11. Av den gemensamma verifikationen ska fördelningen mellan kontantförsäljning, inklusive försäljning mot måltidskuponger och försäljning mot kontokort framgå, se punkt 6.10.

Affärshändelserna ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. Eftersom företaget överlämnar sina verifikationer månadsvis för bokföring, har företaget valt att utnyttja möjligheten i punkt 3.10 att senarelägga bokföringen av de i kassaregistret registrerade affärshändelserna till 50 dagar efter utgången av den månad de inträffade. I avvaktan på bokföring sorterar företaget in de gemensamma verifikationerna i verifikationspärmarna i takt med att de sammanställs, se punkt 3.5.

Kontanta in- och utbetalningar som inte registreras i det certifierade kassaregistret, t.ex. uttag av dagskassan för insättning på bank, ska däremot bokföras för presentation i registreringsordning senast påföljande arbetsdag, se 5 kap. 2 § första stycket första meningen BFL och punkt 3.6. Företaget behöver därför på egen hand bokföra sådana uttag i ett delsystem, t.ex. en kassajournal. Kassajournalen ska för varje bokföringspost visa registreringsordning, redovisningsperiod, verifikationsnummer, kontering och bokfört belopp, se punkt 2.3.

Företaget överlämnar de gemensamma verifikationerna från kassaregistret samt kassajournalen med tillhörande verifikationer månadsvis till redovisningskonsulten för bokföring. Eftersom företaget redan har bokfört uttagen för presentation i registreringsordning, bokför redovisningskonsulten kassajournalens uppgifter i sammandrag i den systematiska sammanställningen, se punkt 2.11. Enligt företagets rutiner bokförs kontokortsförsäljningen som en inbetalning direkt på företagets bankkonto i stället för som en fordran på kontokortsföretaget, se punkt 2.12.

Bokför så här Exemplet visar utdrag ur företagets kassajournal för mars månad.

Ver.	Dag	Kassa	Bank
K64	x/x	xxxxx	xxxxx
K65	7/3	- 9 600	9 600
K66	8/3	-10 500	10 500
K67	9/3	-14 100	14 100
K68	x/x	xxxxx	xxxxx

Referenser 5 kap. 2 § första stycket första meningen BFL samt punkterna 2.3, 2.11, 2.12, 3.5, 3.6, 3.10, 6.4, 6.6 a, 6.7, 6.10 och 6.11.

Exempel 2.2 Bokföring av kontantförsäljning och dagliga uttag – inget certifierat kassaregister

Föresättningar Ett företag driver ett sommarcafé och har en nettoomsättning på 80 000 kronor. Försäljningen, som sker mot kontant betalning, registreras i företagets kassaregister. Kassaregistret är inte ett certifierat kassaregister. Företaget sätter regelbundet, men inte dagligen, in kassabehållningen från försäljningen på företagets bankkonto.

Företaget överlämnar sina verifikationer månadsvis till en redovisningskonsult för bokföring.

Tänk så här Försäljning mot kontant betalning som registreras i ett kassaregister får dokumenteras genom en gemensam verifikation, se punkt 6.6 a. Företaget sammanställer en gemensam verifikation bestående av tömningskvittot (Z-dagrapporten), journalminnet samt de enskilda köpnotorna, se punkten 6.7 första stycket.

Affärshändelserna ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. Eftersom företaget överlämnar sina verifikationer månadsvis för bokföring har företaget valt att utnyttja möjligheten i punkt 3.6 att senarelägga bokföringen för presentation i systematisk ordning. Bokföringen av de kontanta inbetalningarna för presentation i registreringsordning ska göras senast påföljande arbetsdag, se 5 kap. 2 § första stycket första meningen BFL. Företaget får inte senarelägga bokföringen av kontantförsäljningen enligt punkt 3.10 eftersom kassaregistret inte är certifierat.

Företaget behöver därför på egen hand bokföra försäljningen i ett delsystem, t.ex. en kassajournal, med den gemensamma verifikationen som underlag. Kassajournalen ska för varje bokföringspost visa registreringsordning, redovisningsperiod, verifikationsnummer, kontering och bokfört belopp, se punkt 2.3. Genom konteringen framgår i vilken utsträckning affärshändelserna ger upphov till en tillgång, skuld eller är resultatpåverkande.

Företaget överlämnar kassajournalen med tillhörande verifikationer månadsvis till redovisningskonsulten för bokföring för presentation i systematisk ordning. Eftersom företaget har bokfört försäljningarna för presentation i registreringsordning, bokför redovisningskonsulten endast kassajournalens uppgifter i sammandrag i den systematiska sammanställningen, se punkt 2.11.

Exemplet visar utdrag ur företagets kassajournal för juni månad där försäljningen för 10–12 juni samt företagets bankinsättning den 12 juni framgår.

Bokför så här

Ver.	Dag	Kassa	Förs.	Utg. moms	Bank
K44	9/6	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
K45	10/6	3 765	3 361	404	
K46	11/6	3 044	2 718	326	
K47	12/6	2 820	2 518	302	
K48	12/6	-9 500			9 500
K49	13/6	xxxxx	xxxxx	xxxxx	

BFN

5 kap. 2 § första stycket första meningen BFL samt punkterna 2.3, 2.11, 3.6, 6.6 a och 6.7.

Referenser

Exempel 2.3 Bokföring i sammandrag i en nätbutik

Ett detaljhandelsföretag har en nätbutik. När en kund beställer en vara i nätbutiken kopplas kunden till en betalningstjänst för omgående betalning. När varan är betald meddelas företaget automatiskt av betaltjänstleverantören om betalningen. Företaget hämtar uppgift om vilken vara som har beställts, pris, antal varor, betalningsdag och kundens namn och adress för varje beställning hos betaltjänstleverantören.

Förutsättningar

Varje affärshändelse, dvs. försäljningen till varje kund, ska bokföras men får bokföras i sammandrag. Enligt punkt 2.9 får likartade affärshändelser som inträffar under samma dag och dokumenteras genom flera verifikationer, bokföras och presenteras i sammandrag om det utan svårighet går att förstå vilka affärshändelser som ingår i bokföringsposten.

Tänk så här

Varje försäljning ska dock dokumenteras med en verifikation. De uppgifter om varje försäljning som företaget hämtar hos betaltjänstleverantören är mottagna uppgifter som enligt 5 kap. 6 § första stycket BFL ska användas som verifikation i bokföringen. Eftersom verifikationerna tas emot i elektronisk form måste de enligt 7 kap. 1 § BFL även sparas i elektronisk form. Eftersom företaget hämtar uppgifterna från leverantörens webbplats får de sparas i det format i vilken räkenskapsinformationen är avsedd att presenteras i företaget, se punkt 7.3. I samband med arkiveringen numreras varje verifikation i en löpande nummerserie.

Eftersom företaget i övrigt använder verifikationer i pappersform upprättar företaget en hänvisningsverifikation för dagens försäljning som sorteras in i verifikationspärmarna, se 5 kap. 6 § andra stycket BFL. I hänvisningsverifikationen anges vilken dag försäljningen avser, totalbelopp, löpnumren på de enskilda verifikationerna samt uppgift om var dessa verifikationer förvaras.

5 kap. 6 och 7 §§ och 7 kap. 1 § BFL samt punkterna 2.9, 5.9, 5.14 och 7.3.

Referenser

Exempel 2.4 Sidoordnad bokföring – kundreskontra

Ett tjänsteföretag har en årlig nettoomsättning på 9 mkr. Företagets ekonomiskavdelning sköter fakturahanteringen och bokföringen. Företaget använder ett

Förutsättningar

standardiserat bokföringsprogram med en integrerad modul för fakturering och kundreskontra (sidoordnad bokföring). Företaget upprättar samtliga utgående fakturor i faktureringsprogrammet, normalt ca 2000 fakturor per år.

Tänk så här

Affärshändelserna ska enligt 5 kap. 1 § BFL bokföras på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat. I de fall det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick ska enligt 5 kap. 4 § BFL konton över tillgångar, avsättningar, skulder och eget kapital specificeras i en sidoordnad bokföring.

Företaget har ett stort antal kunder. För att kunna uppnå en tillfredsställande kontroll och överblick över kundfordringarna bedömer företaget att det behöver ha en sidoordnad bokföring, kundreskontra, som visar fordringsförhållandet till varje enskild kund.

När faktureringen är klar uppdateras kundreskontran automatiskt med uppgifterna i de utgående fakturorna. Efter uppdateringen visar kundreskontran omfattningen och sammansättningen av företagets fordran på varje enskild kund.

Uppgifterna i de utgående fakturorna överförs samtidigt automatiskt till bokföringsprogrammet för presentation i både registreringsordning och i systematisk ordning. När företaget får betalt från kunden registreras inbetalningen i kundreskontran samtidigt som uppgifterna överförs automatiskt till bokföringsprogrammet för presentation i registreringsordning och systematisk ordning.

Referenser

5 kap. 1 och 4 §§ BFL.

Exempel 2.5 Rättelse av bokföringspost

Förutsättningar

I juni upptäcker ett företag att ett varuinköp i mars har blivit bokfört på fel resultatkonto.

Företaget har datorbaserad bokföring och utnyttjar möjligheten att senare lägga bokföringen till 50 dagar efter utgången av det kvartal affärshändelsen inträffade.

Tänk så här

I datorbaserad bokföring ska en felaktig bokföringspost rättas genom en särskild rättelsepost och bokföras i den redovisningsperiod felet upptäcks, se punkt 2.17. En rättelsepost är enligt punkt 2.18 en ny bokföringspost och ska dokumenteras genom en verifikation.

När felet upptäcks upprättar företaget en verifikation till rättelseposten som beskriver vad rättelsen avser, när rättelsen är gjord och vem som har gjort den. Verifikationen sorteras in bland övriga verifikationer för redovisningsperioden juni månad. Rättelsen bokförs sedan i augusti tillsammans med övriga verifikationer för kvartalet april–juni.

För att det vid en granskning av den felaktiga bokföringsposten ska framgå att den är rättad, anger företaget rättelsepostens verifikationsnummer på den verifikation som hör till den felaktiga bokföringsposten.

Referenser

5 kap. 5 § BFL samt punkterna 2.17, 2.18 och 3.7.

Exempel 2.6 Bokföring för flera verksamheter och gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga

I ett hantverkshus finns flera enskilda näringsidkare. De har tillsammans öppnat ett café i bottenvåningen. Caféet drivs gemensamt som ett enkelt bolag.

Förutsättningar

Eftersom ett företag enligt 4 kap. 5 § BFL får ha gemensam bokföring med andra bokföringsskyldiga för gemensamt bedriven verksamhet bestämmer sig näringsidkarna för att ha gemensam löpande bokföring för caféverksamheten. Även om den löpande bokföringen är gemensam ansvarar var och en av näringsidkarna för att bokföringsskyldigheten för den gemensamma verksamheten fullgörs, se punkt 2.24.

Tänk så här

För den egna verksamheten har varje näringsidkare en separat löpande bokföring skild från caféverksamheten. Trots att ett företag enligt huvudregeln i 4 kap. 4 § BFL ska ha en enda bokföring för samtliga verksamheter får det ha flera löpande bokföringar om det bedriver verksamhet med någon annan för vilken gemensam bokföring upprättas, se punkt 2.21.

Det ska av systemdokumentationen för varje löpande bokföring och i varje företag framgå att det finns två separata löpande bokföringar varav en är gemensam med andra bokföringsskyldiga. Var den gemensamma bokföringen förvaras ska också framgå av systemdokumentationen. Se 5 kap. 11 § BFL.

BFN

4 kap. 4 och 5 §§ och 5 kap. 11 § BFL samt punkterna 2.21 och 2.24.

Referenser

Exempel till kapitel 3 – Tidpunkten för bokföring

Exempel 3.1 Senareläggning av bokföringen vid kontantmetoden

Ett konsultföretag har en nettoomsättning på ca 2,5 miljoner kronor. All försäljning faktureras. Eftersom nettoomsättningen understiger 3 miljoner kronor har företaget valt att bokföra enligt kontantmetoden. Mervärdesskatt redovisas kvartalsvis till Skatteverket.

Förutsättningar

Enligt 5 kap. 2 § BFL ska affärshändelserna bokföras så snart det kan ske men får senareläggas om det finns skäl för senareläggning och det är förenligt med god redovisningssed. För att samordna bokföringen med momsredovisningen har företaget valt att senarelägga bokföringen till en gång i kvartalet i enlighet med punkt 3.7.

Tänk så här

Då företaget tillämpar kontantmetoden räknas tidpunkten när affärshändelsen senast ska vara bokförd från betalningstillfället, se punkt 3.15. Det innebär att uppdrag som faktureras i mars och betalas i april senast ska vara bokförda den 19 augusti.

Även om själva bokföringen senareläggs kan inte alla bokföringsåtgärder senareläggas. Enligt punkt 3.14 ska verifikationerna i avvaktan på bokföring ordnas i takt med att de mottas eller sammanställs. Företaget ser därför till att det finns verifikationer till alla affärshändelser och sorterar in verifikationerna i verifikationspärmen i takt med att de tas emot eller sammanställs och i den redovisningsperiod de tillhör. En redovisningsperiod omfattar enligt punkt 1.8 en kalendermånad eller en liknande tidsperiod. Saknar mottagna verifikationer någon uppgift som enligt 5 kap. 7 § BFL ska framgå av en verifikation kompletterar företaget verifikationen med den saknade uppgiften.

När verifikationerna bokförs ska de trots senareläggningen hänföras till rätt redovisningsperiod i kvartalet. Fakturan som betalas i april hänförs därför till redovisningsperioden april och bokförs i augusti tillsammans med övriga verifikationer för kvartalet april–juni.

Referenser

5 kap. 2 och 7 §§ BFL samt punkterna 1.8, 3.7, 3.14 och 3.15.

Exempel till kapitel 4 – Anläggningsregister

Exempel 4.1 Anläggningsregister

Förutsättningar

Ett företag har inrett ett sammanträdesrum i sina lokaler. Till sammanträdesrummet har företaget köpt

- ett bord (25 000 kr),
- tolv stolar (2 500 kr/st),
- en projektor (8 000 kr), samt
- en bärbar dator (14 000 kr).

I samband med inköpet av de nya möblerna uttrangerar företaget ett äldre bord med tillhörande stolar. Den dator som tidigare fanns i sammanträdesrummet väljer företaget att behålla under en övergångsperiod.

Företaget som upprättar årsredovisning har valt att kostnadsföra projektorn och den nya bärbara datorn direkt när de anskaffas i enlighet med den normgivning företaget tillämpar vid upprättandet av årsredovisningen.

Företaget har ett anläggningsregister i vilket alla förändringar av företagets materiella och immateriella anläggningstillgångar förtecknas.

Tänk så här

Anläggningsregistret ska enligt punkt 4.4 uppdateras med de nyinköpta anläggningstillgångarna senast i samband med bokslutsarbetet. Företaget väljer att förteckna bordet och stolarna i samband med köpet. Varje enskild stol behöver däremot inte förtecknas. Flera tillgångar får enligt punkt 4.10 tas upp som *en* post i anläggningsregistret om de funktionellt sett framstår som en enhet och har samma nyttjandeperiod.

Enligt punkt 4.11 behöver inte tillgångar som kostnadsförs direkt vid anskaffningen tas upp i anläggningsregistret. Företaget väljer ändå att förteckna projektorn och den nya datorn i anläggningsregistret för att ha uppgift om företagets tillgångar bl.a. för försäkringsändamål. Av anläggningsregistret framgår att tillgångarna har kostnadsförts vid anskaffningen.

Ett anläggningsregister ska innehålla uppgifter om företagets samtliga materiella och immateriella anläggningstillgångar, se punkt 4.3. Det saknar betydelse om tillgången används eller inte. Den gamla datorn som tidigare användes i sammanträdesrummet ska därför finnas kvar i anläggningsregistret tills dess företaget uttrangerar den. I anläggningsregistret noteras att det bord och de stolar som företaget ägde sedan tidigare har uttrangerats under räkenskapsåret, se punkt 4.7.

Ett anläggningsregister ska för varje tillgång eller grupp av tillgångar innehålla uppgifter som gör det möjligt att identifiera tillgången eller tillgångarna, se punkt 4.5. Företaget anger därför att köpet avser ett konferensbord i björk, 2 x 4 meter, samt 12 stolar i björk. De övriga uppgifter som företaget anger är tillgångarnas anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och nyttjandeperiod. Även tillämpad avskrivningsmetod ska anges i det fall någon annan metod än linjär används. För stolarna som förtecknas i en post anges stolarnas samman-

lagda anskaffningsvärde. Eftersom företaget inte planerar att sälja bordet och stolarna beräknas och anges inget restvärde i anläggningsregistret.

5 kap. 4 § BFL samt punkterna 4.3, 4.4, 4.5, 4.7, 4.10 och 4.11.

Referenser

Exempel till kapitel 5 – Verifikationer

Exempel 5.1 Prislister

Ett företag köper trälådor och papperskartonger till sin verksamhet från ett emballageföretag. I samband med att ett leveransavtal ingås mellan företagen översänder emballageföretaget en datafil med prislista.

Förutsättningar

Datafilen med prislistan ligger sedan till grund för en på elektronisk väg gjord beställning av lådor och kartonger. Emballageföretaget använder i sin tur beställningen från företaget som underlag när beställningen bekräftas elektroniskt och fakturan upprättas.

BFN

Enligt 5 kap. 7 § BFL ska en verifikation bl.a. innehålla uppgift om belopp. Innehåller fakturan uppgift om antal levererade lådor och kartonger, styckepris och totalsumma behöver prislistan inte ingå i verifikationen och den blir därmed inte räkenskapsinformation. Anger däremot fakturan endast leveranskvantitet och totalsumma men i övrigt hänvisar till prislistan, ska prislistan ingå i verifikationen och därmed blir den räkenskapsinformation. På verifikationen eller i systemdokumentationen ska företaget ange var prislistan förvaras, se punkt 5.14.

Tänk så här

5 kap. 7 § BFL samt punkterna 5.3 och 5.14.

Referenser

Exempel 5.2 Egenupprättad verifikation

En enskild näringsidkare (företagaren) har en skrivare bokförd i företaget som inte längre används. Företagaren bestämmer sig för att ta ut skrivaren från verksamheten och ge den till sin dotter.

Förutsättningar

Det ska för varje affärshändelse finnas en verifikation, se 5 kap. 6 § BFL. Eftersom det inte finns någon mottagen uppgift om uttaget måste företagaren själv sammanställa en verifikation, se punkt 5.2.

Tänk så här

Verifikationen ska innehålla samtliga uppgifter enligt 5 kap. 7 § BFL, dvs. när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad affärshändelsen avser, vilket belopp den gäller och vem motparten är. Enligt punkt 5.6 ska uppgiften om motpart göra det möjligt att identifiera motparten. Eftersom det är företagaren själv som är motpart behöver endast namnet anges. I syfte att kunna identifiera affärshändelsen och förstå dess innebörd uppges företagaren att affärshändelsen avser ett eget uttag, att tillgången är en skrivare samt skrivarens beteckning, se punkt 5.5.

Även om verifikationen upprättas i datorns ordbehandlingsprogram får den skrivas ut och användas i pappersform i bokföringen. Det är företagets val av presentationsform i bokföringen som avgör i vilken form den anses sammanställd, se punkt 7.5.

Eftersom verifikationen enligt 7 kap. 1 § BFL ska sparas i den form den är sammanställd i sparar företagaren pappersutskriften. Den elektroniska informationen behöver inte sparas.

Referenser 5 kap. 6 och 7 §§ och 7 kap. 1 § BFL samt punkterna 5.2, 5.5, 5.6 och 7.5.

Exempel 5.3 Följesedlar

Förutsättningar En livsmedelsbutik har tagit emot en fruktleverans från ett grossistföretag. I den medföljande följesedeln finns följande uppgifter:

- Livsmedelsbutikkens namn och adress.
- Grossistföretagets namn och adress.
- Levererad kvantitet och kilopris för varje sorts frukt.
- Datum för leveransen.
- Ursprungsland.
- Villkor för reklamation.

Några dagar efter leveransen utfärdar grossistföretaget en faktura och översänder den till livsmedelsbutiken.

Tänk så här En följesedel ska ingå i verifikationen om den innehåller obligatoriska uppgifter för en verifikation och dessa uppgifter inte ersätts av en fullständig sammanställning, t.ex. en faktura. Det innebär att följesedeln inte behöver ingå i verifikationen och därmed bli räkenskapsinformation om den efterföljande fakturan innehåller samma uppgifter som följesedeln.

Följesedeln behöver heller inte ingå i fakturan om fakturan endast anger grossistföretagets namn och adress, datum för leverans, levererad kvantitet av varje sorts frukt och fruktens kilopris, totalpris och livsmedelsbutikkens namn och adress. Att fakturan saknar uppgift om ursprungsland och villkor för reklamation medför inte att följesedeln måste ingå i verifikationen.

Saknar fakturan däremot någon av de uppgifter i följesedeln som enligt 5 kap. 7 § BFL ska framgå av en verifikation ska även följesedeln ingå i verifikationen, se punkt 5.3. Följesedeln blir därmed räkenskapsinformation.

Referenser 5 kap. 7 § BFL samt punkterna 5.3, 5.5 och 5.6.

Exempel 5.4 Komplettering av uppgifter i en verifikation

Förutsättningar Ett företag köper fyra bokhyllor från en privatperson för 2 000 kronor. Säljaren önskar få betalningen insatt på sitt bankkonto och kommer överens med företaget att översända kontonumret i ett e-postmeddelande. I meddelandet som företaget tar emot senare under dagen anges endast säljarens namn och telefonnummer, bankens namn, säljarens kontonummer samt belopp.

Tänk så här Enligt 5 kap. 6 § BFL ska den uppgift om affärshändelsen som företaget tagit emot användas som verifikation. Enligt 5 kap. 7 § BFL ska en verifikation bl.a. innehålla uppgift om vad affärshändelsen avser. Eftersom det mottagna e-postmeddelandet saknar den uppgiften behöver det kompletteras. Företaget kompletterar e-postmeddelandet genom att ange att inköpet avser 4 st. bokhyllor i laserad furu, se punkt 5.5. Kompletteringen görs på ett sådant sätt att det tydligt framgår vilka uppgifter verifikationen har kompletterats med. I anslutning till de kompletterade uppgifterna anges namnet på den som har kompletterat verifikationen och datum för kompletteringen. Se punkt 5.8.

Referenser 5 kap. 6 och 7 §§ BFL samt punkterna 5.5 och 5.8.

Exempel 5.5 Hänvisningsverifikation

Ett företag leasar en bil som de anställda kan använda vid kundbesök. Leasingavtalet löper på 36 månader. Enligt avtalet ska företaget vid leasingperiodens början betala ett engångsbelopp om 20 procent av den totala leasingavgiften. Leasingavtalet förvaras i en pärm i företagets kassaskåp tillsammans med företagets övriga avtal. Engångsbeloppet periodiseras över avtalsperioden i enlighet med det regelverk som företaget tillämpar när årsredovisningen upprättas.

Förutsättningar

Av 5 kap. 10 § BFL följer att varje periodiserat belopp i bokföringen ska dokumenteras med en verifikation. Verifikationen får enligt 5 kap. 6 § andra stycket BFL vara en hänvisningsverifikation. Används en hänvisningsverifikation ska det av hänvisningsverifikationen eller företagets systemdokumentation framgå var den ursprungliga uppgiften om affärshändelsen förvaras, se punkt 5.14.

Tänk så här

BFN

Eftersom leasingavtalet förvaras tillsammans med företagets övriga avtal upprättar företaget en hänvisningsverifikation. I hänvisningsverifikationen anges vilket avtal det periodiserade beloppet avser. I systemdokumentationen anges att företaget använder hänvisningsverifikationer för periodisering av engångsbelopp vid leasing och var leasingavtalet förvaras, se punkt 5.14.

5 kap. 6 och 10 §§ BFL samt punkt 5.14.

*Referenser***Exempel till kapitel 7 – Räkenskapsinformation***Exempel 7.1 Överföring av räkenskapsinformation*

Ett företag med brutet räkenskapsår, 1 september–31 augusti, tar huvudsakligen emot leverantörsfakturor i pappersform. Endast ett mindre antal fakturor tas emot i elektronisk form. För att underlätta det praktiska bokföringsarbetet skriver företaget ut de mottagna elektroniska leverantörsfakturorna.

Förutsättningar

Företaget gör ibland kontanta inköp i en närbelägen butik. De kvitton som butiken tillhandahåller är av sådan kvalitet att det inte är säkert att uppgifterna är läsbara under hela arkiveringstiden.

Överföring enligt 7 kap. 6 § BFL får göras om företaget vill arbeta med eller spara räkenskapsinformation i en annan form än den i vilken informationen togs emot. Enligt punkt 7.7 måste en överföring göras om företaget bedömer att det finns risk att räkenskapsinformationen inte går att läsa under hela arkiveringstiden. Om en överföring görs på ett betryggande sätt, dvs. så att det inte finns någon risk att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner under överföringen, får den ursprungliga handlingen förstöras efter överföringen.

Tänk så här

Företaget skriver ut de elektroniska fakturorna efter mottagandet och använder pappersutskrifterna som verifikationer i den löpande bokföringen. Innan den ursprungliga handlingen, den elektroniska fakturan, kastas kontrollerar företaget att alla sidor och uppgifter i fakturan kommit med och är läsbara och tydliga.

Företaget tar även åldersbeständiga kopior på de kvitton som den närbelägna butiken tillhandahåller vid företagets inköp. Innan de ursprungliga kvittona kastas kontrollerar företaget att uppgifterna på kvittot kommit med och är läsbara och tydliga.

Referenser 7 kap. 6 § BFL samt punkt 7.7.

Förutsättningar	Exempel 7.2 Överföring av elektronisk räkenskapsinformation Ett företag tar emot pdf-fakturor i mejl. Mejlén innehåller inte någon annan information. Företagets bokföringssystem läser in fakturorna i ett bildformat.
Tänk så här	Eftersom uppgifterna i pdf-fakturorna byter format när de läses in i företagets bokföringssystem är det en överföring enligt 7 kap. 6 § BFL. Om överföringen görs på ett betryggande sätt, dvs. så att det inte finns någon risk att uppgifterna förändras eller försvinner under överföringen, får den ursprungliga handlingen, dvs. pdf-fakturan, förstöras efter överföringen. Pdf-fakturorna läses in i systemet och kastas sedan. Företaget har en kontrollfunktion som säkerställer att uppgifterna i fakturorna inte förändras och att några uppgifter inte har försvunnit. Hanteringen beskrivs i företagets systemdokumentation.
Referenser	7 kap. 6 § BFL samt punkt 9.2 c.

Exempel till kapitel 8 – Arkivering av räkenskapsinformation

Exempel 8.1 Arkivplan

Förutsättningar	Ett företag använder sedan två år ett internetbaserat bokföringsprogram. Programvaruleverantören ombesörjer även arkivering av den elektroniska räkenskapsinformationen. Programvaruleverantörens servrar finns placerade i Sverige, Danmark och Frankrike. Företaget har genom avtal säkerställt att det har tillgång till räkenskapsinformationen, inklusive systemdokumentation och behandlingshistorik, under hela arkiveringstiden och det oavsett om företaget i ett senare skede väljer att byta programvaruleverantör. Företagets räkenskapsinformation i pappersform förvaras i företagets egna lokaler. Tidigare anlidade företaget en redovisningskonsult för den löpande bokföringen. Redovisningskonsulten översände den elektroniska räkenskapsinformationen på dvd efter varje räkenskapsårs utgång till företaget. Även denna räkenskapsinformation förvaras hos företaget.
Tänk så här	Ett företag ska enligt punkt 8.3 upprätta en arkivplan om det behövs för att det ska vara möjligt att överblicka företagets arkiverade räkenskapsinformation. Eftersom företagets räkenskapsinformation förvaras i både elektronisk form och pappersform och på olika platser bedömer företaget att en arkivplan behöver upprättas. Programvaruleverantören till det internetbaserade bokföringsprogrammet garanterar enligt avtal åtkomst till den elektroniska räkenskapsinformationen som förvaras hos leverantören. Eftersom programvaruleverantören har servrar i Frankrike och Danmark behöver företaget hålla sig kontinuerligt informerad om var räkenskapsinformationen är förvarad. Enligt 7 kap. 3 a § BFL ska förvaringsplatsen anmälas till Skatteverket. I annat fall är det inte tillåtet att förvara räkenskapsinformationen utanför Sverige. Företagets övriga elektroniska räkenskapsinformation är delvis sparad med teknik som företaget inte längre använder. För sådan elektronisk räkenskaps-

information behöver företaget i arkivplanen även beskriva hur den blir tillgänglig för utskrift.

1. Elektronisk räkenskapsinformation som används i den löpande bokföringen för innevarande räkenskapsår förvaras hos Programvaruleverantören Bokföring och arkivering AB, Sveagatan 2, X-köping. *Beskriv så här i arkivplanen*

Programvaruleverantören Bokföring och arkivering AB har servrar i
Sverige: Sveagatan 2, X-köping,
Frankrike: Rue Esplanade 256, Y-ville, och
Danmark: Hammergade 79, Z-sted.

2. Elektronisk räkenskapsinformation för räkenskapsåret 201X förvaras hos Programvaruleverantören Bokföring och arkivering AB, se punkt 1 ovan.

BFN

3. Elektronisk räkenskapsinformation för räkenskapsåren 200Y–201Z lagras på dvd och förvaras i säkerhetsskåp i företagets lokaler i rum 1 på Bokföringsgatan 1, X-köping.

För att kunna ta del av de lagrade uppgifterna och skriva ut dem på papper används bokföringssystemet ABCDE som är installerat i den stationära datorn XXX i rum 1.

4. Räkenskapsinformation i pappersform för innevarande och tidigare räkenskapsår förvaras i pärmar i företagets lokaler i rum 2 på Bokföringsgatan 1, X-köping.

7 kap. 2 och 3 a §§ BFL och punkt 8.3.

Referenser

Exempel 8.2 Bokföring i annat EU-land

Ett finländskt moderföretag har ett svenskt dotterföretag med en nettoomsättning på ca 10 miljoner kronor. Koncernen har samordnat bokföringen i Finland. Den elektroniska räkenskapsinformationen som avser det svenska dotterföretaget samlas i en databas hos moderföretaget i Finland som också sköter bokföringen. I det svenska dotterföretaget finns terminaler som ger omedelbar åtkomst till databasen.

Förutsättningar

För att underlätta hanteringen av koncernens fakturor har även fakturahanteringen centraliserats till det finländska moderföretaget. Det innebär att leverantörerna skickar dotterföretagets fakturor direkt till det finländska moderföretaget i stället för till det svenska dotterföretaget. Moderföretaget skannar in de fakturor som tagits emot i pappersform, kontrollerar att alla sidor och uppgifter kommit med och är läsbara och tydliga och kastar dem sedan. Övriga verifikationer i pappersform skannas av dotterföretaget och tillhandahålls moderföretaget i elektronisk form.

Hur det svenska dotterföretagets leverantörsfakturor hanteras framgår av dotterföretagets systemdokumentation.

Trots att utgångspunkten i BFL är att räkenskapsinformation ska förvaras i Sverige är det enligt 7 kap. 3 a § BFL tillåtet att förvara elektroniska handlingar och hålla utrustning och system tillgängliga i ett annat land inom EU om förvaringsplatsen anmäls till Skatteverket, Skatteverket på begäran medges omedelbar elektronisk åtkomst och informationen omedelbart kan skrivas ut i

Tänk så här

Sverige. Uppfyller dotterföretaget villkoren är hanteringen av den elektroniska räkenskapsinformationen tillåten.

Dotterföretagets leverantörsfakturer i pappersform får enligt punkt 8.5 tillfälligt förvaras i Finland för att skannas och bokföras. Pappersfakturorna behöver inte återföras till Sverige när de är skannade utan de får förstöras i Finland, se punkt 8.5A.

Referenser

7 kap. 2, 3 och 3 a §§ BFL samt punkterna 8.5 och 8.5A.

Exempel till kapitel 9 – Systemdokumentation och behandlingshistorik

Exempel 9.1 Systemdokumentation – kontoplan

Förutsättningar

Ett företag som upprättar årsredovisning använder den senaste versionen av BAS-kontoplanen med tillhörande konteringsinstruktioner. Företaget har lagt till konton för försäljning och inköp som inte framgår av BAS-kontoplanen. Kontona benämns Försäljning av blommor, Försäljning av tillbehör, Inköp av blommor och Inköp av tillbehör.

Tänk så här

Enligt punkt 9.2 ska systemdokumentationen innehålla företagets kontoplan. Systemdokumentationen ska också innehålla en beskrivning som både visar hur konton används i det löpande bokföringsarbetet och hur de sammanställs när årsredovisningen upprättas.

Eftersom företaget använder en standardkontoplan räcker det att i systemdokumentationen ange standardkontoplanens beteckning och version samt vilken version av konteringsinstruktionerna som används. Endast de konton som företaget har lagt till och som inte ingår i standarden behöver anges särskilt. Om det inte klart framgår av kontonamnet eller av kontoplanen i övrigt kan en beskrivning för dessa konton behöva upprättas. Beskrivningen ska visa hur kontona används löpande och hur de sammanställs i årsredovisningen, dvs. i vilken post i årsredovisningen som kontot ingår. Företaget bedömer att detta framgår av kontonamnen och att någon beskrivning därför inte behöver upprättas.

Skriv t.ex. så här

Kontoplan

Den senaste versionen av BAS-kontoplanen med tillhörande konteringsinstruktioner (Bokföringsboken) används. BAS-standardens följs avseende såväl principer för kontering som för sammanställning av årsredovisningen.

Egna konton för försäljning och inköp framgår av kontoplanen i bokföringssystemet.

Kontoplaner för respektive räkenskapsår finns sparade i bokföringssystemet och förändringar under året framgår av systemets behandlingshistorik.

Referenser

5 kap. 11 § BFL och punkterna 9.2 a, 9.2 b och 9.3.

Exempel 9.2 Systemdokumentation – samlingsplan

Förutsättningar

Ett företag säljer tjänster. I uppdragen används material från företagets lager. Företaget upprättar kundfakturer i ett datorbaserat system för fakturering och

lagerredovisning. För bokföringsarbetet anlitar företaget en redovisningsbyrå. Både företaget och redovisningsbyrån använder standardsystem.

Enligt punkt 9.2 c ska företagens systemdokumentation innehålla en samlingsplan. En samlingsplan är en dokumentation över bokföringssystemet som visar vilka delar systemet består av, sambanden mellan dessa delar och i övrigt hur bokföringssystemet är uppbyggt, se punkt 9.4. Hur detaljerad samlingsplanen behöver vara beror på bokföringssystemets omfattning och komplexitet. Eftersom företaget och redovisningsbyrån använder standardsystem är mycket redan dokumenterat i manualer och hjälptexter. Företaget behöver därför endast komplettera den informationen.

Tänk så här

Om bokföringssystemet består av flera delar ska systemdokumentation även innehålla en beskrivning av informationsflöden, se punkt 9.11. Beskrivningen kan med fördel lämnas i samlingsplanen.

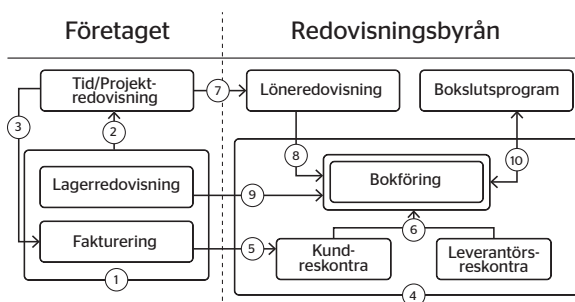
Eftersom delsystemen i företagens bokföringssystem delvis är fristående från varandra behöver samlingsplanen visa och beskriva sambanden och informationsflödena mellan systemen. Samlingsplanen behöver även beskriva arbetsfördelningen mellan företaget och redovisningsbyrån.

BFN

Samlingsplan

Bokföringssystemets uppbyggnad och informationsflöden.

*Skriv t.ex.
så här*



1. Kundfaktura upprättas i det datorbaserade standardsystemet för fakturerings och lagerredovisning, XYZ.
2. Uttag av material i lagerredovisningen uppdaterar automatiskt tid- och projektredovisningen i realtid.
3. Fakturaunderlag överförs elektroniskt från webbaserat tid- och projektredovisningssystem till faktureringsprogrammet en gång i månaden.
4. Redovisningsbyrån använder det datorbaserade standardsystemet ABC för bokföring och reskontra.
5. Uppgifterna i fakturorna överförs elektroniskt från faktureringsystemet till kundreskontran hos redovisningsbyrån i anslutning till fakturerings.
6. Bokföringen i registreringsordning och systematisk ordning uppdateras automatiskt transaktion för transaktion vid registreringar i kund- och leverantörsreskontra.

7. Löneunderlag överförs elektroniskt från tid- och projektredovisningssystemet till redovisningsbyråns standardprogram för löner en gång i månaden. Redovisningsbyrån använder standardprogrammet LÖN.
8. I löneprogrammet skrivs bokföringsorder ut en gång i månaden och registreras sedan manuellt i redovisningsbyråns bokföringsprogram.
9. Från lagerredovisningen överförs varje vecka och vid månadsslut uppgifter om in- och utleveranser i en elektronisk bokföringsorder i SIE-format för automatisk bokföring i redovisningsbyråns bokföringsprogram.
10. Vid räkenskapsårets slut förs bokföringen över elektroniskt till redovisningsbyråns datorbaserade program för bokslut, ABC Bokslut. Där bearbetas och sammanställs boksluten och bokslutsposterna förs över till bokföringen elektroniskt.

Kundfakturor lagras elektroniskt i faktureringssystemet, elektroniska leverantörsfakturor lagras i särskild fil i redovisningsbyråns leverantörsreskontra och övriga verifikationer lagras i pappersform.

Utskrifter från bokföringen i registreringsordning och systematisk ordning samt andra rapporter sammanställs och översänds från redovisningsbyrån varje månad.

För mer detaljerade beskrivningar av bokföringssystemets uppbyggnad hänvisas till de använda standardprogrammets manualer och hjälptexter.

Referenser

Punkterna 9.2 c, 9.4 och 9.11.

Exempel 9.3 Systemdokumentation – identifikation av verifikationer

Förutsättningar

Ett företag använder ett datorbaserat standardsystem för bokföring samt kund- och leverantörsreskontra. Företaget identifierar verifikationerna med verifikationsnummer och använder flera verifikationsnummerserier i bokföringen. Manualerna saknar dokumentation om hur de olika serierna används.

Tänk så här

Eftersom företaget använder flera verifikationsnummerserier behöver serierna beskrivas i systemdokumentationen, se punkt 9.6. Beskrivningen ska visa hur serierna är indelade och vilken tidsperiod de omfattar.

Skriv t.ex. så här

Verifikationsnummerserier

Flera verifikationsnummerserier används enligt följande:

Nummerserie	Startnummer
M Övrig bokföring	100 001
K Kundfakturor	200 001
L Leverantörsfakturor	300 001
A Automatkonteringar	400 001
H Löner	500 001
P Bokslutstransaktioner	900 001

Nummerserierna löper från 2012-01-01 och tills vidare.

Punkt 9.6.

Referenser

Exempel 9.4 Systemdokumentation – verifieringskedja

Ett företag som upprättar årsredovisning använder ett datorbaserat standard-system för bokföring samt kund- och leverantörsreskontra. Företaget saknar dokumentation som visar verifieringskedjan för leverantörsfakturor.

Förutsättningar

När en leverantörsfaktura kommer till företaget ankomststämplas fakturan samt tilldelas ett löpnummer. Fakturan registreras därefter i leverantörsreskontran. I leverantörsreskontran identifieras fakturorna med löpnummer. Identifieringstecken i bokföringen för presentation i registreringsordning och systematisk ordning är verifikationsnummer och kontonummer.

BFN

Eftersom företaget använder olika identifieringstecken för samma faktura i leverantörsreskontran respektive bokföringen behöver systemdokumentationen enligt punkt 9.7 innehålla en beskrivning över verifieringskedjan för leverantörsfakturor. Beskrivningen ska innehålla de hänvisningar och identifieringstecken som behövs för att följa affärshändelsens väg genom bokföringssystemet från verifikationen till årsbokslutet eller årsredovisningen och omvänt, se punkt 9.8.

Tänk så här

Verifieringskedja för leverantörsfakturor

För bokföringsposter som skapats automatiskt av uppgifter från leverantörsreskontran används särskild verifikationsnummerserie som börjar på L.

Skriv t.ex.
så här

<i>Räkenskapsinformation</i>	<i>Hänvisningar / identifieringstecken</i>
Leverantörsfaktura	Leverantörens fakturanummer samt tilldelat löpnummer
Leverantörsfakturajournal	Verifikationsnummer samt löpnummer på de fakturor som bokföringsordern omfattar
Presentation i registreringsordning	Verifikations- och kontonummer
Presentation i systematisk ordning	Konto- och verifikationsnummer

Verifieringskedjan mellan bokföringen för presentation i systematisk ordning och årsredovisningen framgår av beskrivningen av kontoplanen.

Punkterna 9.7 och 9.8.

Referenser

Exempel 9.5 Systemdokumentation – behandlingsregler

Ett företag använder ett standardprogram för bokföring. Lönehanteringen är manuell. Vid bokföringen av löner beräknas och bokförs sociala avgifter och semesterlöneskuld automatiskt. Automatkonteringarna aktiveras när utgifter bokförs på särskilt angivna lönekonton. Automatkonteringarna är inte beskrivna i bokföringsprogrammets manual.

Förutsättningar

Systemdokumentationen ska enligt punkt 9.9 innehålla en beskrivning av behandlingsregler om det förekommer behandlingsregler som skapar nya bokföringsposter. Eftersom företaget använder automatkonteringar som inte

Tänk så här

finns beskrivna i bokföringssystemets manual behöver företaget ta fram en egen beskrivning av behandlingsregeln.

*Skriv t.ex.
så här*

Automatkonteringar vid bokföring av lön

Automatkonteringar som innebär att programmet automatiskt beräknar och bokför semesterlöneskuld och sociala avgifter används vid bokföring av lön.

Under automatkonteringar i programmets företagsinställningar framgår vilka lönekonton som aktiverar beräkningarna, vilken procentsats som används vid beräkningarna och på vilka konton semesterlön och sociala avgifter bokförs. Ändringar i automatkonteringar framgår av programmets behandlingshistorik. Vid ändringar av konteringar eller procentsatser arkiveras en pappersutskrift av den inaktuella automatkonteringen med notering om vilken tidsperiod den har använts.

Referenser

Punkterna 9.9 och 9.10.

Exempel 9.6 Systemdokumentation – informationsflöden

Förutsättningar

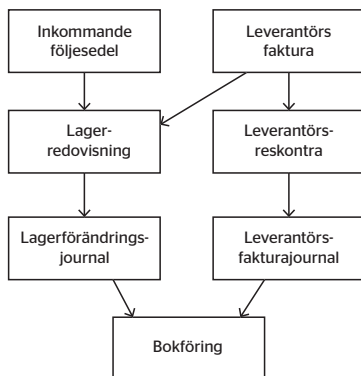
Ett företag använder ett datorbaserat standardsystem för bokföring, lagerredovisning samt kund- och leverantörsreskontra. Standardsystemets manual innehåller beskrivningar av informationsflöden mellan systemets olika delar. Företaget bedömer att informationsflödet för inköp är otillräckligt dokumenterat i manualen.

Tänk så här

Systemdokumentationen till ett bokföringssystem som består av flera delar behöver enligt punkt 9.11 innehålla en beskrivning av de informationsflöden som finns i systemet. Eftersom företaget bedömer att systemets informationsflöde för inköp är otillräckligt dokumenterat behöver informationen i manualen kompletteras. Det ska av beskrivningen gå att följa informationens väg mellan systemets olika delar.

*Skriv t.ex.
så här*

Informationsflöde vid inköp



- Inkommande följesedlar som avser lagervaror registreras med antal och preliminära inpriser i lagerredovisningen vid godsets ankomst.

- Leverantörsfaktura får löpnummer och registreras i leverantörsreskontra. Om fakturan avser lagervaror stäms inpriser av automatiskt mot följesedelns inpris och eventuella avvikelser uppdateras automatiskt i lagerredovisningen.
- I lagerredovisningen skapas dagligen elektronisk lagerförändringsjournal med bokföringsunderlag som bokförs automatiskt för presentation i registreringsordning och systematisk ordning. Journalen innehåller alla dagens lagertransaktioner.
- I leverantörsreskontran skapas dagligen elektronisk leverantörsfakturajournal med bokföringsunderlag som bokförs automatiskt för presentation i registreringsordning och systematisk ordning. Bokföringsordern innehåller alla dagens reskontraförändringar.

BFN

Punkt 9.11.

Referenser

Exempel 9.7 Systemdokumentation – elektronisk räkenskapsinformation

Ett företag använder ett datorbaserat standardssystem för bokföring, fakturering samt kund- och leverantörsreskontra.

Förutsättningar

Företagets samtliga kundfakturer sammanställs elektroniskt men skickas i pappersform till de kunder som efterfrågar det. Företagets leverantörsfakturer tas till övervägande del emot i pappersform. Företaget har valt att arbeta med elektroniska verifikationer i bokföringen. Ett externt företag anlitas för inskanning av de mottagna leverantörsfakturorna i pappersform.

Eftersom företaget använder ett datorbaserat system har företaget elektronisk räkenskapsinformation. Enligt punkt 9.12 ska systemdokumentationen innehålla en beskrivning av hur elektronisk räkenskapsinformation kan tas fram i en pappershandling. Finns det en beskrivning i systemets manualer räcker det med att hänvisa till denna. I annat fall måste företaget ta fram en beskrivning.

Tänk så här

Elektronisk räkenskapsinformation

- Alla registreringar i bokföringssystemet finns sparade i delsystemen och kan läsas och skrivas ut på papper enligt delsystemens manualer. Räkenskapsinformation för räkenskapsår längre tid tillbaka än tre år är sparad i komprimerad form i delsystemen men originalregistreringarna finns sparade på säkerhetskopior som kan läsas in i programmet och sedan läsas och skrivas ut.
- Kundfakturer skickas i pappersform till vissa kunder och i elektronisk form till andra. Alla kundfakturer sparas, kan läsas och skrivas ut i fakturerings-systemet.
- Leverantörsfakturorna skannas in av Skanningföretaget AB. De inskannade uppgifterna läses in i leverantörsreskontran där de sparas, kan läsas och skrivas ut.

Skriv t.ex. så här

Punkt 9.12.

Referenser

Exempel 9.8 Systemdokumentation – behandlingshistorik

Förutsättningar Ett företag använder ett datorbaserat standardsystem för bokföring, fakturering samt kund- och leverantörsreskontra.

I varje delsystem finns uppgifter om när data har bearbetats eller ändrats. Hur behandlingshistoriken skapas i varje delsystem framgår av delsystemets manual.

Tänk så här Enligt 5 kap. 11 § BFL ska företaget upprätta en beskrivning över genomförda bearbetningar inom systemet. Eftersom behandlingshistoriken finns på olika ställen i systemet är det svårt att få en samlad överblick över behandlingshistoriken. Företaget behöver därför enligt punkt 9.15 ta fram en beskrivning som visar hur och var behandlingshistoriken skapas i systemet.

Skriv t.ex. så här

- Uppgifter om systemförändringar och bearbetningar sparas i behandlingshistoriken till respektive delsystem enligt närmare beskrivning i delsystemets manual.
- Registreringstidpunkt och vem som har gjort registreringen sparas för alla bokföringsposter, kundfakturer, leverantörsfakturer samt in- och utbetalningar i delsystemen. Uppgifterna kan läsas och skrivas ut genom särskilt kolumntillval i verifikationslista, kundfakturalista, leverantörsfakturalista och betalningslista.

Referenser Punkt 9.15.

BFNAR 2012:4 Uttalande om byte mellan K-regelverk

Uppdaterat 2016-11-29

Allmänt råd (BFNAR 2012:4)

1. I detta allmänna råd regleras under vilka förutsättningar det är förenligt med god redovisningssed att byta från ett allmänt råd till ett annat för ett företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldigt att upprätta årsredovisning. Det allmänna rådet gäller vid byte mellan följande K-regelverk:
 - a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2), och
 - b) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3). (BFNAR 2016:11)
2. Ett företag får alltid byta till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning får byta till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag. Särskilda skäl krävs om företaget tidigare tillämpat något av nedanstående K2-regelverk:

 - a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) om årsredovisning i mindre aktiebolag,
 - b) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2009:1) om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar, eller
 - c) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Skatteskäl är inte särskilda skäl. (BFNAR 2016:11)
3. Ett byte av K-regelverk är ett byte av redovisningsprincip.

Ett företag som har bytt från Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag ska upplysa om skälen för bytet. Upplysningen ska lämnas i not. (BFNAR 2016:11)

BFNAR 2012:4

Detta allmänna råd gäller från den 6 december 2012.

BFNAR 2016:11

Detta allmänna råd gäller från och med den 29 november 2016 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

BFN

BFN:s bedömning

I punkt 1 regleras vilka K-regelverk som omfattas av det allmänna rådet och att det endast gäller för företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen.

Av punkt 2 följer att det alltid är tillåtet att byta till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3). Ett företag som tillämpar K3 får däremot endast byta till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) om det finns särskilda skäl. Kravet på särskilda skäl gäller dock bara om företaget tidigare har tillämpat ett K2-regelverk. Ett företag kan alltså välja K3 som första K-regelverk och därefter byta till K2 utan att det finns särskilda skäl. Har företaget därefter bytt tillbaka till K3 får ett efterföljande byte till K2 endast göras om det finns särskilda skäl.

Externa och interna omständigheter kan vara särskilda skäl. Det kan t.ex. vara att företaget har bytt huvudägare eller att företagets verksamhet har minskat betydande i omfattning.

Ett företag som har bytt från K3 till K2 ska enligt punkt 3 lämna upplysning om detta. Upplysningen ska lämnas i not och ska innehålla skälen för ett sådant byte. Det är alltså fråga om ett särskilt upplysningskrav om byte av redovisningsprincip utöver de krav som finns i respektive K-regelverk.

Ett byte av K-regelverk är ett byte av redovisningsprincip. Vilka praktiska konsekvenser det får regleras i respektive K-regelverk. Det kan t.ex. bli aktuellt att korrigera poster mot eget kapital. Vid byte till K3 kan det krävas att en eller flera jämförelseposter ska räknas om. Detta kan bli aktuellt även om det redovisade värdet på posten för det aktuella räkenskapsåret inte har påverkats av ett byte av redovisningsprincip.

Detta uttalande har i sin nuvarande lydelse beslutats den 29 november 2016 av Bokföringsnämnden i plenum.

BFNAR 2012:3 Tillämpning av RFR

Allmänt råd (BFNAR 2012:3)

Bokföringsnämndens allmänna råd om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering;

Bokföringsnämnden lämnar följande allmänna råd om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering.

BFN

Tillämpning av RFR 1 i koncernredovisningen

1. Ett företag som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska i sin koncernredovisning tillämpa Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner.
Första stycket gäller även ett företag som med stöd av 7 kap. 33 § årsredovisningslagen (1995:1554) har valt att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder.
Andra företag får inte tillämpa RFR 1.

Tillämpning av RFR 2 i juridisk person

2. Ett företag som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska i sin årsredovisning tillämpa Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2 Redovisning för juridiska personer.
Första stycket gäller även ett företag som med stöd av 7 kap. 33 § årsredovisningslagen (1995:1554) har valt att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder.
Ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad enligt den definition som anges i 1 kap. 4 b § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, ska i sin årsredovisning tillämpa RFR 2. (BFNAR 2019:2)
3. Ett företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 får i sin årsredovisning tillämpa Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2 Redovisning för juridiska personer.
4. Andra företag än de som omfattas av punkterna 2 och 3 får inte tillämpa RFR 2.

BFNAR 2012:3

Detta allmänna råd gäller från den 8 juni 2012.

BFNAR 2019:2

Detta allmänna råd gäller från och med den 3 maj 2019.

BFNAR 2006:11 Gränsvärden

Vägledning

Uppdaterad 2019-05-03

Innehåll

Inledning 529

Lagregler 530

Allmänt råd (BFNAR 2006:11) 532

Tillämplighet 532

Definitioner 532

Större eller mindre företag? 532

Större eller mindre koncern? 533

Kommentarer 534

Tillämplighet 534

Definitioner 535

Större eller mindre företag? 535

Större eller mindre koncern? 538

Exempel 539

Exempel 1 – Större eller mindre företag? 539

Exempel 2 – Större eller mindre företag? 539

Exempel 3 – Exempel på beräkningar av medelantalet anställda 540

Exempel 4 – Exempel på beräkningar av medelantalet anställda i ideella föreningar 541

BFN

Inledning

Från och med den 1 januari 2007 ska gränsvärden beräknas för vad som är större företag respektive större koncern i svensk redovisningsreglering. Beräkningen ska ske med utgångspunkt i medelantal anställda, balansomslutning och nettoomsättning. Gränsvärdena finns angivna i

- stiftelselagen (1994:1220)
- årsredovisningslagen (1995:1554)
- bokföringslagen (1999:1078),
- aktiebolagslagen (2005:551), samt
- lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.

Dessutom finns hänvisningar till gränsvärdena direkt eller indirekt i

- handelsregisterlagen (1974:157),
- lagen (1975:417) om sambruksföreningar,
- lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag,
- bostadsrättslagen (1991:614),
- lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag,
- lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, samt
- revisionslagen (1999:1079).

Gränsvärdena får också betydelse vid tillämpning av Bokföringsnämndens normgivning.

Vissa bokföringsskyldiga, bl.a. ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser, ska från och med den 1 maj 2007 beakta vissa andra intäkter utöver intäkter från sålda varor och utförda tjänster vid tillämpningen av bestämmelser som hänför sig till nettoomsättningens storlek.

Bokföringsnämnden behandlar i denna vägledning hur medelantalet anställda, balansomslutning och nettoomsättning ska beräknas samt vad som menas med begreppet andra liknande intäkter.

Lagregler

1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL

I denna lag betyder

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

4. större företag:

– företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

5. mindre företag: företag som inte är större företag,

6. större koncerner:

– koncerner där moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– koncerner där något av dotterföretagen är ett sådant företag som avses i 1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:

– balansomslutning 48 miljoner kronor,

– nettoomsättning 96 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2015:813)

6 kap. 1 § första stycket 6 och 7 samt andra stycket bokföringslagen (1999:1078), BFL

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

6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Lag (2018:1142)

BFN

Gränsvärden finns även i 4 kap. 4 § stiftelselagen (1994:1220), 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen (2005:551) samt 8 kap. 14 och 15 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.

1 kap. 2 § första stycket 1 BFL

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag.

--- Lag (2017:437)

2 kap. 2 § första stycket BFL

Följande juridiska personer är bokföringsskyldiga i den utsträckning som anges i andra- fjärde styckena:

1. ideella föreningar,

2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,

3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,

4. viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,

5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

--- Lag (2006:874)

2 kap. 3 § BFL

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

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

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

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

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

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

Allmänt råd (BFNAR 2006:11)*Tillämplighet*

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078).

Definitioner

2. I detta allmänna råd används samma definition av *företag* som i 1 kap. 2 § första stycket 1 bokföringslagen (1999:1078). (BFNAR 2007:2).
3. *Anställda* är arbetstagare i företagets tjänst.

Större eller mindre företag?

4. En *reglerad marknad* är det som utgör en reglerad marknad enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. (BFNAR 2007:3).
5. Vid bedömning av om ett företag är större eller mindre avses med
 - a) *medelantalet anställda* det antal anställda som beräknas enligt punkterna 7–11,
 - b) *företagets redovisade balansomslutning* värdet av företagets tillgångar enligt balansräkningen, och
 - c) *företagets redovisade nettoomsättning* detsamma som i 1 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554). Nettoomsättningen ska justeras om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader. (BFNAR 2016:6).
6. Vid bedömning av om ett företag är större eller mindre avses med *vart och ett av de senaste två räkenskapsåren* de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som räkenskapshandlingarna avser.

Medelantalet anställda

7. Medelantalet anställda ska beräknas på individnivå och utvisa antalet heltidstjänster enligt de villkor som gäller på arbetsstället.
8. Företaget får alternativt beräkna medelantalet anställda som summan av antalet arbetade timmar dividerad med normal årsarbetstid. I antalet arbetade timmar ska ingå sådan tid som företaget har betalt lön eller annan ersättning för i utbyte mot arbete. Dessutom ska tid som avser betald semester, tjänstledighet och sjukfrånvaro samt kompensationsledighet ingå. Däremot ska inte timmar vid övertidsarbete ingå.
9. Normal årsarbetstid i punkt 8 ska bestämmas i enlighet med villkoren för anställningen. Normal årsarbetstid får av förenklingsskäl antas vara 1 920 timmar. Årsarbetstiden ska justeras om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader.
10. Medelantalet anställda får även beräknas som ett genomsnitt av antalet anställda personer enligt mätningar vid minst två representativa tidpunkter under räkenskapsåret.
11. En ideell förening och ett registrerat trossamfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av ett sådant samfund ska inte räkna med anställda som uppburit högst ett halvt prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalansen (2010:110) i ersättning under året. (BFNAR 2016:6)

BFN

Andra liknande intäkter (gäller ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl.)

- 11a. Med *andra liknande intäkter*, som företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska lägga till nettoomsättningen vid bedömning av om ett företag är större eller mindre, avses intäkter som kan likställas med gåvor och bidrag som erhålls utan någon omedelbar motprestation.
Summan av nettoomsättning, bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter ska justeras om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader. (BFNAR 2007:2)

Större eller mindre koncern?

12. Vid bedömning av om en koncern är mindre eller större enligt 1 kap. 3 § första stycket 6 årsredovisningslagen (1995:1554) avses med
 - a) *medelantalet anställda* summan av antalet anställda beräknat enligt punkterna 7–11 och 14,
 - b) *koncernföretagens redovisade balansomslutning* summan av de enskilda koncernföretagens sammanlagda tillgångar efter eliminering av andelar i dotterföretag, koncerninterna fordringar och utgående internvinst, och
 - c) *koncernföretagens redovisade nettoomsättning* summan av de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar efter eliminering av försäljning mellan koncernföretag. (BFNAR 2016:6)
- 12a. Vid bedömning av om en koncern är mindre eller större enligt 1 kap. 3 § första stycket 6 a och andra stycket sista meningen årsredovisningslagen (1999:1554) avses med
 - a) *medelantalet anställda* summan av antalet anställda beräknat enligt punkterna 7–11 och 14,
 - b) *koncernföretagens redovisade balansomslutning* summan av de enskilda koncernföretagens sammanlagda tillgångar, och

- c) *koncernföretagens redovisade nettoomsättning* summan av de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar. (BFNAR 2016:6)
- 12b. Vid bedömningen av gränsvärdena i 6 kap. 1 § 7 bokföringslagen (1999:1078) avses med
- a) *medelantalet anställda* summan av antalet anställda beräknat enligt punkterna 7–11 och 14,
 - b) *koncernföretagens redovisade balansomslutning* summan av de enskilda koncernföretagens sammanlagda tillgångar efter eliminering av koncerninterna fordringar och utgående internvinst, och
 - c) *koncernföretagens redovisade nettoomsättning* summan av de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar efter eliminering av försäljning mellan koncernföretag. (BFNAR 2016:6)
13. Vid bedömning av om en koncern är större eller mindre avses med *var och ett av de senaste två räkenskapsåren de två räkenskapsår* som närmast föregår det räkenskapsår som räkenskapshandlingarna avser.
14. I en koncern ska medelantalet anställda i koncernföretagen summeras.
15. En nybildad koncern klassificeras som större redan det första året om moderföretaget klassificeras som ett större företag.

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

BFNAR 2007:2

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

BFNAR 2007:3

Detta allmänna råd ska tillämpas från den 1 november 2007.

BFNAR 2016:6

1. Detta allmänna råd gäller från och med den 1 januari 2016.
2. Det allmänna rådet ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.
3. Punkt 5 ska dock tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

Kommentarer

Tillämplighet

(punkt 1)

Det allmänna rådet gäller för alla företag som är bokföringsskyldiga. Gränsvärden har i bokföringslagen betydelse för om vissa bokföringsskyldiga (exempelvis handelsbolag med fysiska personer som ägare) ska upprätta årsredovisning eller inte. I årsredovisningslagen påverkar gränsvärden bl.a. vilka tilläggsupplysningar som företaget är skyldigt att lämna.

Definitioner

(punkterna 2 och 3)

I det allmänna rådet förtydligas vilka som ska behandlas som anställda (punkt 3).

Definitionen av anställd motsvarar arbetstagarbegreppet i 1 § första stycket lagen (1982:80) om anställningsskydd (LAS). En person är i likhet med LAS att anse som arbetstagare i företagets tjänst, och anställd enligt det allmänna rådet även om personen är undantagen från LAS, t.ex. på grund av att arbetstagaren har en arbetsledande ställning. Definitionen omfattar också arbetstagare hos ett utländskt dotterföretag även om inte LAS gäller.

Eftersom definitionen av anställd i grunden överensstämmer med arbetstagarbegreppet enligt LAS, kan vägledning för tillämpningen av det allmänna rådet hämtas från arbetsrättslig praxis. Som anställd anses exempelvis arbetstagare i företagets tjänst som är verkställande direktör, men däremot inte den som bara fått i uppdrag att sitta i ett aktiebolags styrelse. Som anställd anses inte heller den som bara är uppdragstagare även om denne arbetar med samma uppgifter som anställda.

BfN

Större eller mindre företag?

(punkterna 4–11a)

Ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad inom EES-området eller på en motsvarande marknad utanför EES, är alltid ett större företag. I Sverige är det Finansinspektionen som ger tillstånd till en börs eller ett annat företag att driva en eller flera reglerade marknader. Även kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag ska tillämpa reglerna för större företag, om inget annat framgår av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Ett företag är större år 3 om mer än ett av följande villkor är uppfyllda:

- a) medelantalet anställda i företaget har uppgått till mer än 50 för både år 1 och år 2,
- b) företagets redovisade balansomslutning har uppgått till mer än 40 miljoner kronor för både år 1 och år 2,
- c) företagets redovisade nettoomsättning har uppgått till mer än 80 miljoner kronor för både år 1 och år 2.

Se även exempel 1 och 2.

Eftersom respektive gränsvärde ska vara uppfyllda två år i följd blir ett nystartat företag alltid klassificerat som mindre de två första åren.

Ett företag som var ett större företag år 1 och år 2 och som understiger gränsvärdena år 3 kommer att klassificeras som större även år 3.

Årsredovisningen för ett moderföretag i en koncern ska enligt 7 kap. 12 § ÅRL normalt upprättas med tillämpning av samma principer som årsredovisningen för koncernen. Det innebär att om koncernen är klassificerad som större ska moderföretaget normalt tillämpa redovisningsreglerna för ett större företag även om moderföretaget klassificeras som ett mindre företag.

Nettoomsättning

(punkt 5.c)

Enligt 1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL ska nettoomsättningen omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Det innebär att försäljningsintäkten från exempelvis en fastighetsförsäljning inte ska ingå i nettoomsättning om företagets normala verksamhet inte är fastighetsförsäljningar. För företag som säljer

varor och tjänster på provision är det endast provisionen och motsvarande som räknas som nettoomsättning.

Vid bestämning av nettoomsättningen ska avdrag göras för lämnade rabatter, mervärdeskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

Bokföringsskyldiga ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl. ska lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter till nettoomsättningen vid tillämpning av de bestämmelser i bl.a. redovisningslagstiftningen som är knutna till nettoomsättningens storlek (se punkt 11a med kommentar).

Justering om räkenskapsåret har annan tid än tolv månader

Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader ska nettoomsättningen justeras (12 månader/räkenskapsårets längd i antal månader*nettoomsättning). Har företaget ett räkenskapsår på 18 månader ska $12/18 \times$ företagets nettoomsättning jämföras med gränsvärdet om 80 avseende nettoomsättning. Redovisar företaget en nettoomsättning över 120 miljoner kronor överskrider således gränsvärdet ($12/18 \times 120 = 80$).

Beräkningen av medelantalet anställda

(punkterna 7–11)

Beräkningen av medelantalet anställda ska utvisa de anställdas arbetsvolym under räkenskapsåret räknat i antalet heltidstjänster. Detta anger bara vad som ska uppnås men inte hur själva beräkningarna ska gå till.

Personer som varit anställda på heltid under hela räkenskapsåret kan beaktas per individ. För personer anställda på säsongsbasis, deltid eller som börjat eller slutat under året måste emellertid korrigeringar göras. För dessa beaktas den tid för vilken lön eller annan ersättning har utgått från företaget i utbyte mot arbete. Företaget kan utgå från ersatta timmar, dagar eller annan tid för att mäta den arbetsvolym som ska omräknas till heltidstjänster.

Beräkning utifrån antalet arbetade timmar

(punkterna 8 och 9)

Enligt punkt 8 får företaget alternativt beräkna medelantalet anställda som summan av antalet arbetade timmar dividerad med normal årsarbetstid.

Antalet arbetade timmar

Arbetade timmar är den tid som företaget har betalt lön eller annan ersättning för i utbyte mot arbete. I arbetade timmar ska företagsbetalad frånvarotid ingå. Annan frånvarotid beaktas alltså inte. Inte heller beaktas olika slag av oavlönat eller ideellt arbete (se punkt 11). Eftersom beräkningen syftar till att återspegla antalet heltidstjänster ska arbetad övertid (betalad eller obetalad) eller inarbetad flextid inte ingå i beräkningen av arbetstiden. Av samma skäl ingår inte timmar som utnyttjas till kompensationsledighet.

Normal årsarbetstid

Årsarbetstiden på heltid ska i första hand bestämmas enligt villkoren för anställningen, tjänstebestämmelser eller kollektivavtal för motsvarande kategori av arbetsstagare. För exempelvis säsongs- och projektanställda kan det vara svårt att fastställa en ordinarie årsarbetstid. Årsarbetstiden får därför istället bestämmas till 1 920 timmar (punkt 9). Schablonen motsvarar en arbetstid om 40 timmar per vecka inklusive betald semester och avdrag för sedvanlig ledighet. Det motsvarar en ungefärlig arbetstid om 160 timmar per månad.

Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader ska årsarbetstiden justeras (räkenskapsårets längd i antal månader/12 månader x årsarbetstid).

De olika metoderna kan tillämpas parallellt (se exempel 3 och 4). Det innebär att arbetstiden kan beräknas individuellt för vissa anställda och för andra bestämmas enligt schablonen 1 920 timmar.

Beräkning utifrån två eller flera mätningar

(punkt 10)

Ytterligare ett alternativ är att beräkna medelantalet anställda med utgångspunkt från två eller flera mätningar av antalet anställda under räkenskapsåret. De tidpunkter som väljs ska vara representativa då ungefär samma resultat bör uppnås i de enskilda fallen som om beräkningen gjorts utifrån att antal individer eller antalet arbetade timmar använts vid beräkningen. Ett företag som har en stor andel säsonganställda bör därför göra mätningar under såväl hög- som lågsäsong. Ett företag som omstrukturerats bör göra mätningar såväl före som efter omstruktureringen.

Även vid denna beräkningsmetod måste justeringar göras för personer som har annan anställning än heltid. Oavlönade eller ideellt arbetande ska inte heller beaktas. Det är ofrånkomligt att justeringarna för icke heltidsanställda och frånvarande anställda blir mer schablonmässiga jämfört med om antal individer eller antalet arbetade timmar använts vid beräkningen. Beräkningen ska huvudsakligen ge samma resultat.

Ideellt arbete

(punkt 11)

Ideella föreningar och trossamfund ska inte räkna med anställda som uppburit högst ett halvt prisbasbelopp i ersättning under året. Eftersom ersättningen är så låg anses arbetet som utförts ideellt. Motsvarande beloppsbegränsning finns i Skatteverkets regler för redovisning av arbetsgivaravgifter för idrottsutövare.

Andra liknande intäkter (gäller ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl.)

(punkt 11a)

Bokföringsskyldiga

- ideella föreningar,
- registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund,
- samfällighetsföreningar,
- viltvårdsområdesföreningar,
- fiskevårdsområdesföreningar, samt
- stiftelser

ska lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter till nettoomsättningen vid tillämpning av de bestämmelser i redovisningslagstiftningen som är knutna till nettoomsättningens storlek.

Det är endast intäktsförda bidrag, gåvor och medlemsavgifter som ska läggas till nettoomsättningen. Däremot ska skuldförda poster inte ingå.

Andra liknande intäkter är enligt punkt 11a intäkter som kan likställas med bidrag och gåvor och som erhålls utan någon omedelbar motprestation. Andra liknande intäkter kan t.ex. vara

- anslag från stat och kommun,
- förvärv på grund av testamente, eller
- avgifter som medlemmar i exempelvis en samfällighetsförening betalar till föreningen.

BFN

Stiftelser har inte medlemmar i den mening som normalt avses med begreppet medlemmar inom associationsrätten. Trots detta förekommer ibland begreppen medlemmar och medlemsavgifter i stiftelser. Sådana ”medlemsavgifter” bör då falla in under begreppet ”andra liknande intäkter” och läggas till nettoomsättningen vid tillämpningen av bestämmelserna om nettoomsättningens storlek (se exempelvis 1 kap. 3 § sista stycket ÅRL).

Någon ändring av begreppet nettoomsättning är inte avsedd. Den gränsdragning mellan nettoomsättning och övriga intäkter som godtas som god redovisningssed för andra företag gäller också för ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl. Bestämmelserna ger endast uttryck för att vissa intäktsposter ska läggas till nettoomsättningen när vissa bestämmelser i bl. a. redovisningslagstiftningen tillämpas som är knutna till nettoomsättningens storlek. Det innebär att en avkastningsstiftelse inte ska ta med inkomster från förmögenhetsförvaltningen när nettoomsättningen ska bestämmas.

Har räkenskapsåret en annan tid än tolv månader ska ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl. justera summan av nettoomsättning, gåvor, bidrag och andra liknande intäkter på samma sätt som nettoomsättningen (se ”Justering om räkenskapsåret har annan tid än tolv månader”).

Större eller mindre koncern?

(punkterna 12–15)

Det finns två olika metoder att bedöma om en koncern är större eller mindre. Det som skiljer metoderna åt är om koncerninterna transaktioner elimineras eller inte.

Eliminering av koncerninterna transaktioner

(punkterna 12 och 12b)

Om koncerninterna transaktioner elimineras, görs bedömningen om koncernen är större eller mindre utifrån följande gränsvärden:

- medelantalet anställda 50,
- balansomslutning 40 miljoner kronor,
- nettoomsättning 80 miljoner kronor.

Vid bedömningen utgår man från summan av de enskilda koncernföretagens balansomslutningar respektive summan av de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar (justerade om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader) efter avdrag för koncerninterna transaktioner.

För vissa bokföringsskyldiga, bl.a. ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser, ska vissa andra intäkter läggas till de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar, se vidare kommentaren till punkt 11a.

Eftersom koncernföretagens tillgångar summeras vid beräkning av gränsvärdet för koncernens balansomslutning är det endast koncerninterna fordringar och utgående internvinster som ska dras av. En koncernintern fordran i ett koncernföretag motsvaras av en koncernintern skuld i ett annat koncernföretag. Vid tillämpningen av 1 kap. 3 § första stycket 6 ÅRL ska även andelar i dotterföretag dras av vid beräkningen av balansomslutningen.

Att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och därefter dra av koncerninterna transaktioner är en förenkling jämfört med att göra en fullständig koncernkonsolidering (koncernredovisning).

Ingen eliminering av koncerninterna transaktioner

(punkt 12a)

Om koncerninterna transaktioner inte elimineras, görs bedömningen om koncernen är större eller mindre utifrån följande gränsvärden:

- medelantalet anställda 50,
- balansomslutning 48 miljoner kronor,
- nettoomsättning 96 miljoner kronor.

Vid bedömning utgår man från summan av de enskilda koncernföretagens balansomslutningar respektive summan av de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar (justerade om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader).

För vissa bokföringsskyldiga, bl.a. ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser, ska vissa andra intäkter läggas till de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar, se vidare kommentaren till punkt 11a.

BFN

Beräkningen av medelantalet anställda i en koncern

(punkt 14)

Utgångspunkten är att medelantalet anställda för en koncern ska beräknas på samma sätt som för ett enskilt företag men med hänsyn till att koncernen är den relevanta ekonomiska enheten. Vid beräkningen av medelantalet anställda i en koncern beaktas de anställda i koncernföretagen (jfr definitionen av koncernföretag i 1 kap. 4 § ÅRL). Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att samtliga anställda i dotterföretag ska beaktas även om dotterföretaget inte är helägt.

Av punkt 14 följer motsatsvis att anställda i intresseföretag och gemensamt styrda företag inte ska beaktas.

Exempel*Exempel 1 – Större eller mindre företag?*

	År 1	År 2
Medelantal anställda	55	57
Balansomslutning (Mkr)	19	20
Nettoomsättning (Mkr)	85	90

Företaget klassificeras år 3 som större eftersom mer än ett gränsvärde överskrids för två år i rad.

Exempel 2 – Större eller mindre företag?

	År 1	År 2
Medelantal anställda	60	45
Balansomslutning (Mkr)	37	42
Nettoomsättning (Mkr)	90	92

Företaget klassificeras år 3 som mindre eftersom endast ett av gränsvärdena (nettoomsättning) överskridits två år i rad.

Exempel 3 – Exempel på beräkningar av medelantalet anställda

AB Berras butik har följande personer anställda under 20xx (räkenskapsår = kalenderår):

Kategori somutfört arbete	Omfattning i tid	Tänk så här och beräkning	Antal anställda
Bertil (VD, butiks-chef)	Heltid		1 person
Beatrice (styrelse-ledamot)	Fem styrelsemöten	Räknas inte som anställd i företaget (punkt 3)	0 person
Alfred (butikspersonal)	Heltid (sjuk 5 dagar)	Ingen justering eftersom företaget betalt sjuklön	1 person
Carina (butikspersonal)	Heltid (tagit ut 10 dagars semester)	Ingen justering för semester	1 person
Daniel (kontoret)	Heltid (80 timmar övertid)	Ingen justering för övertid	1 person
Erika (butikspersonal)	Heltid (började 1 juli)	Justeras eftersom arbetat del av året. $6/12$ månader=0,5	0,5 person
Fabian, Greta, Hans och Isa (butikspersonal)	Deltid (75 %)	Justeras till heltidstjänster $75 \% \times 4=3$	3 personer
Jörgen (lagerpersonal)	Heltid (sjukskriven 14 veckor)	Justeras för de dagar företaget inte betalt sjuklön $1-(12/52)$ veckor=0,8	0,8 person
Karin (butikspersonal)	Heltid (långtidssjukskriven hela året)	Företaget betalar ingen sjuklön	0 person
Leonard (butikspersonal)	Heltidsanställning – (tjänstledig förstudier – arbetat extra 10 timmar iveckan (totalt 504))	Årsarbetstid enligt kollektivavtal förbutiksanställdpersonal är 1 985 timmar. $(504+1\,687)/1\,985=2\,191/1\,985=1,1$	1,1 personer
Maria, Niklas och Olivia (extrapersonal)	Arbetat totalt 1 687 timmar.		
Totalt			9,4 personer Avrundas till 9 anställda

Exempel 4 – Exempel på beräkningar av medelantalet anställda i ideella föreningar

En idrottsförening har följande anställda under 20xx (räkenskapsår = kalenderår):

Kategori som utfört arbete	Omfattning i tid	Tänk så här och beräkning	Antal anställda
Agneta (klubbdirektör)	Heltid		1 person
10 styrelseledamöter	Sedvanligt styrelsearbete	Anses inte vara anställda av föreningen.	
Beata (kanslist)	Heltid		1 person
Cesar och David (kanslister)	500 respektive 400 timmar	$(900+4\ 900+1\ 500 \times 3+1\ 800 \times 4)/1\ 920=17\ 500/1\ 920=9,1$	9,1 personer
Erik, Fredrik och Gustav (tränare)	Total 4 900 timmar		
Henrik, Inge, Jan, Kalle, Ludvig, Mats och Nils (idrottsutövare)	Spelar i elitlaget. Enligt avtalen med klubben räknas både tävlings- och tränings-tid som arbetstid. 1 500timmar vardera (Henrik, Inge och Jan) och 1 800 timmar vardera (Kalle, Ludvig, Mats och Nils).		
Olle, Peter och Regina (ungdomar, mindre arbetsuppgifter)	Okänt antal timmar	Då ersättningen de fått (10 000 var) understiger ett halvt basbelopp anses arbetet vara ideellt och de arbetade timmarna räknas inte med i beräkningen av medelantalet anställda.	
Totalt			11,1 personer Avrundas till 11 anställda

BFN

BFNAR 2004:2 Uttalande om bokförings-skyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet

Uppdaterat 2017-12-08

BFN

Allmänt råd (BFNAR 2004:2)

1. Detta allmänna råd skall tillämpas av en fysisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078). Rådet behandlar frågor som uppstår när en näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person avvecklas.
2. Skyldigheten att bokföra affärshändelser enligt bokföringslagen upphör när den fysiska personen inte längre bedriver näringsverksamhet.
3. Senast vid utgången av månaden efter att en fysisk person upphört att bedriva näringsverksamhet skall uttag av de kvarvarande tillgångarna och skulderna i verksamheten bokföras mot eget kapital. Ingår kontanta medel i det som tas ut skall uttaget i denna del bokföras senast dagen efter det att uttaget skett. På den bokföringsorder som verifierar uttaget skall samtliga tillgångar och skulder som tas ut antecknas. Uttagen skall redovisas på samma sätt och till samma belopp som en försäljning till utomstående.
4. En enskild näringsidkare som är skyldig att avsluta räkenskaperna skall göra ett årsbokslut eller en årsredovisning för det sista räkenskapsåret. Den sista dagen på detta räkenskapsår är den sista dag då näringsverksamhet bedrivs eller, om den inte kan bestämmas, den 31 december det år verksamheten avvecklas.
5. Resultaträkningen skall visa näringsverksamhetens resultat under året inklusive resultateffekterna av det sista uttaget av tillgångar och skulder. Balansräkningen skall visa att näringsverksamheten inte längre har några tillgångar och skulder.
6. Skyldigheten att bevara räkenskapsinformation samt maskinutrustning och system enligt 7 kap. 2 § bokföringslagen upphör vid utgången av det sjunde året räknat från utgången av det kalenderår under vilket det sista räkenskapsåret avslutades. (BFNAR 2017:5)
7. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 juli 2004 och skall tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2004.

BFNAR 2017:5

Detta allmänna råd gäller från den 8 december 2017.

Motivering

Frågan

Fråga har uppkommit om när bokföringsskyldigheten i en enskild näringsverksamhet upphör samt vad som konstituerar denna händelse och hur den skall dokumenteras.

Gällande rätt

Enligt 2 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078, BFL) är en fysisk person som bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldig för denna.

Bokföringsskyldigheten innebär bl.a. att en näringsidkare löpande skall bokföra alla affärshändelser (4 kap. 1 § BFL).

I Bokföringsnämndens (BFNs) rekommendation BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring som gäller för alla enskilda näringsidkare anges bl.a. följande. I punkt 16 anges att alla transaktioner mellan näringsverksamheten och näringsidkaren privat som påverkar näringsidkarens nettobehållning i verksamheten skall bokföras över eget kapital. Vidare anges i punkt 22 att en näringsidkares uttag av varor, inventarier och liknande tillgångar skall redovisas på samma sätt och till samma belopp som en försäljning till utomstående.

Bedömning

När gäller det allmänna rådet (punkt 1)

Det allmänna rådet gäller för de fall när en enskild näringsidkare avslutar sin näringsverksamhet genom att lägga ner verksamheten. Det behandlar inte de fall då verksamheten ombildas, försäljs eller verksamheten på något annat sätt fortsätter i annan form.

När upphör bokföringsskyldigheten (punkt 2)

För en enskild näringsidkare inträder bokföringsskyldigheten när näringsidkaren faktiskt börjar sina förbindelser med omvärlden, träffar avtal m.m. i och för rörelsen (prop. 1998/99:130 s. 387).

Enligt BFNs mening upphör skyldigheten att löpande bokföra när den fysiska personen inte längre bedriver näringsverksamhet. I princip kan man säga att näringsverksamhet inte längre bedrivs när personen faktiskt har slutat med den aktivitet som utgjorde näringsverksamhet. Ibland kan det vara svårt att avgöra om en person faktiskt har slutat bedriva verksamhet. Verksamheten kan t.ex. inte anses vara avslutad för att näringsidkaren har tagit semester eller är föräldraledig. I en säsongsbetonad verksamhet eller i en verksamhet som är starkt konjunkturberoende kanske det inte sker några transaktioner under en tid, under lågsäsong eller en konjunkturedgång, utan att verksamheten därför kan anses ha upphört. Om personen inte längre bedriver någon verksamhet och inte heller har några konkreta planer på att fortsätta, så bör den dock anses vara avslutad. Under förutsättning att avsikten är att tillgångarna skall säljas eller överföras till utomstående pågår näringsverksamheten vidare under den tid näringsidkaren aktivt arbetar med att avveckla verksamheten om tidsperioden är rimlig med hänsyn till verksamhetens art och omfattning.

Vad nu sagts innebär motsatsvis att andra omständigheter än att faktisk näringsverksamhet pågår inte i sig leder till bokföringsskyldighet. Varken registrering av näringsverksamheten, innehav av de tillgångar som använts i näringsverksamheten (i andra fall än då innehavet i sig konstituerar näringsverksamhet) eller att det återstår att redovisa vissa poster till beskattning i inkomstlaget näringsverksamhet, t.ex. skogskonto, leder alltså till att näringsverksamhet i bokföringslagens mening skall anses bedriven. En annan sak är att åtminstone vissa av dessa omständigheter kan tala för att det finns eller inte finns en avsikt att fortsätta att bedriva näringsverksamhet.

Bokföring av det sista uttaget (punkt 3)

Den sista affärshändelsen i en enskild näringsverksamhet som inte skall drivas vidare på något annat sätt är att tillgångar och skulder överförs från näringsverksamheten till privatpersonen. Detta uttag skall bokföras. Uttaget skall verifieras med en bokslutsorder i vilken det anges både vilka tillgångar och skulder som tagits ut och vilket värde de har.

Den dag som näringsverksamheten har avslutats börjar fristen löpa för bokföring av den överföring av tillgångar och skulder från näringsverksamheten till privatpersonen som genomförts i och med att näringsverksamheten upphört. När bokföring skall ske följer av allmänna bestämmelser om bokföringstidpunkt och beror på om uttaget avser kontanta medel eller enbart andra tillgångar och skulder.

Uttagen skall redovisas som uttag under pågående verksamhet, dvs. på samma sätt och till samma belopp som en försäljning till utomstående.

Det sista räkenskapsåret (punkt 4)

De näringsidkare som är skyldiga att upprätta årsbokslut eller årsredovisning skall avsluta räkenskaperna på detta sätt även när verksamheten upphör. Detta gäller oavsett när under kalenderåret verksamheten har upphört.

Möjligheterna att förlänga eller förkorta räkenskapsåret är något som näringsidkaren disponerar över såtillvida att det när verksamheten inleds kan finnas utrymme för att antingen förlänga eller förkorta. När verksamheten avslutas kan räkenskapsåret förkortas. Däremot finns det ingen frivillighet när det gäller att fastställa räkenskapsårets första och sista dag. Det är den dag då verksamheten inleds respektive den dag då den avslutas. Eftersom det i vissa fall kan vara svårt att fastställa vilken dag som är verksamhetens sista får det sista räkenskapsåret utsträckas till den 31 december, om det inte går att bestämma vilken dag som verksamheten avslutades.

Årsbokslut och årsredovisning (punkt 5)

För de näringsidkare som är skyldiga att göra årsbokslut gäller också att årsbokslutet skall vara upprättat senast sex månader efter räkenskapsårets sista dag som bestämts genom att verksamheten avslutats. För de näringsidkare som avslutar räkenskaperna genom att göra årsredovisning gäller de bestämmelser om offentliggörande som anges för olika företagsformer i 8 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).

I sista årsbokslutet eller årsredovisningen för näringsverksamheten kommer resultaträkningen att återspegla resultatet för det sista förkortade räkenskapsåret inklusive resultat-effekterna av ”det sista uttaget”. Balansräkningen kommer att visa förmögenhetsställningen efter uttaget. Eftersom tillgångar och skulder förts över till privatpersonen kommer balansräkningen att visa att det inte längre finns några tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

Arkivering (punkt 6)

Av 7 kap. 2 § BFL följer att det finns en skyldighet för den fysiska personen som bedrivit näringsverksamhet att arkivera räkenskapsinformation och att bevara sådan maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen till och med utgången av det sjunde året räknat från det kalenderår under vilket det sista räkenskapsåret avslutades.

Detta uttalande har i sin nuvarande lydelse beslutats den 8 december 2017 av Bokföringsnämnden i plenum.

BFN

BFNAR 2002:12 Uttalande om tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen

Allmänna råd (BFNAR 2002:12)

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av företag. Med *företag* avses fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078).
2. En prövning enligt bokföringslagen (1999:1078) av om ett företag är ett moderföretag eller om det ingår i en koncern ska göras enligt kriterierna i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Ett företag behöver inte omfattas av årsredovisningslagens (1995:1554) bestämmelser för att vara ett moderföretag eller ingå i en koncern.
3. En enskild näringsidkare ska vid prövningen av kriterierna i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) endast beakta sådant innehav av röster eller ägande av andelar som hör till den enskilda näringsverksamheten. (BFNAR 2006:3)
4. Detta allmänna råd träder ikraft den 1 januari 2003.

BFN

BFNAR 2006:3

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

Motivering

Frågan

Bokföringsnämnden (BFN) har fått en fråga om hur koncernbegreppet ska tolkas när det gäller kravet i 3 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078; BFL) på gemensamt räkenskapsår för koncerner. Enligt nämnda lagrum ska företag som ingår i samma koncern som huvudregel ha gemensamt räkenskapsår.

Definitioner av företag, moderföretag och koncern finns i BFL och i årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL). Bestämmelserna är inte alldeles lätta att tolka, eftersom begreppet "företag" definieras olika i de båda lagarna. Detta ställer också till problem vid tolkningen av begreppen "moderföretag" och "koncern", eftersom BFL i denna del hänvisar till definitioner i ÅRL.

I det allmänna rådet förklaras hur moderföretags- och koncerndefinitionen ska förstås vid tillämpningen av BFL. I uttalandet förklaras vidare effekten av tolkningen av koncernbegreppet vid tillämpningen av 3 kap. 5 § BFL.

I det allmänna rådet och uttalandet behandlas tolkningsfrågor som uppstår vid tillämpningen av BFL. Frågor som gäller tolkningen av ÅRL ligger utanför tillämpningsområdet; detta innebär bl.a. att frågeställningar kring skyldigheten att upprätta koncernredovisning inte behandlas i detta sammanhang.

Gällande rätt

Gemensamt räkenskapsår eller inte för koncerner

I 3 kap. 5 § BFL finns en bestämmelse om räkenskapsår för koncerner. Huvudregeln är att företag, som ingår i samma koncern, ska ha gemensamt räkenskapsår.

I tredje stycket nämnda paragraf finns en undantagsbestämmelse för fysisk person som bedriver jordbruksverksamhet och som också äger ett aktiebolag som bedriver jordbruksverksamhet. I detta fall får aktiebolaget (dotterföretaget) ha brutet räkenskapsår, om den fysiske personen (moderföretaget) inte är skyldig att upprätta koncernredovisning. I författningskommentaren till bestämmelsen anges att undantagsbestämmelsen innebär att koncernanpassning av räkenskapsåret inte behöver ske när en jordbrukare bedriver verksamhet i ett direktägt produktionsbolag (prop. 1998/99:130, del 1, s. 384). Motivet för undantagsbestämmelsen var att man ville ha kvar samma system som gällt för jordbrukare i jordbruksbokföringslagen (prop. 1998/99:130, del 1, s. 226 f.).

I 7 kap. 1–3 §§ ÅRL finns bestämmelser om när ett moderföretag är skyldigt att upprätta en koncernredovisning.

Begreppet företag

Företag definieras i 1 kap. 2 § första stycket 1 BFL. Enligt definitionen är ett företag en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL. I 2 kap. BFL finns bestämmelserna om vilka som är bokföringsskyldiga.

I ÅRL finns två bestämmelser som är av intresse när det gäller att fastställa innebörden av begreppet företag, nämligen 1 kap. 1 § andra stycket ÅRL, som anger lagens tillämpningsområde och 1 kap. 3 § ÅRL, som ger en allmän definition av begreppet företag.

ÅRL är tillämplig på företag som avses i 6 kap. 1 § BFL (se 1 kap. 1 § andra stycket ÅRL)¹. I nämnda lagrum i BFL anges vilka företag (dvs. fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL) som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. I författningskommentaren till bestämmelsen anges att begreppet företag i detta sammanhang (dvs. rörande ÅRL:s tillämpningsområde) ska uppfattas i vid bemärkelse. Detta innebär att varje bokföringsskyldig fysisk eller juridisk person som är skyldig att upprätta årsredovisning enligt BFL, också omfattas av ÅRL:s tillämpningsområde² (se prop. 1998/99:130, del 1, s. 455).

Enligt företagsdefinitionen i ÅRL är ett företag en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport (se 1 kap. 3 § nämnda lag). I författningskommentaren till paragrafen anges (prop. 1998/99:130, del 1, s. 456) följande:

Med företag avses i lagen varje fysisk eller juridisk person vars förhållanden direkt eller indirekt redovisas i en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport.

Vanligen använder lagen begreppet för att beteckna den fysiska eller juridiska person som är skyldig att upprätta årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport. När lagen ålägger ett företag att förfara på visst sätt avses sålunda den fysiska eller juridiska person som – enligt vad som närmare föreskrivs i bokföringslagen och denna lag – är skyldig att upprätta sådan redovisning. Det bör understrykas att också icke näringsdrivande juridiska personer kan vara skyldiga att upprätta årsredovisning eller koncernredovisning. Det medför att begreppet ”företag” också omfattar juridiska personer som inte driver någon verksamhet av näringsmässig karaktär. Också en årsredovisningsskyldig ideell förening eller ett trossamfund är alltså i lagens mening att anse som ett företag.

Det har inte varit möjligt att begränsa användningen av begreppet företag till enbart de rättssubjekt som är skyldiga att upprätta årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport enligt lagen. I några sammanhang används begreppet också för att beteckna juridiska personer i vilka ett redovisande företag direkt eller indirekt äger andelar och vars förhållanden därigenom indirekt kommer att omfattas av redovisningen (se t.ex. 5 kap. 8 §). Samma innebörd har begreppet i sam-

¹ Företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning av kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag omfattas dock inte av ÅRL. Detta framgår också av nämnda paragraf i ÅRL.

² Se dock inskränkningen i not 1; bokföringsskyldiga kreditinstitut, värdepappersbolag eller försäkringsbolag faller inte under ÅRL:s tillämpningsområde.

mansättningarna ”dotterföretag” eller ”intresseföretag”. I dessa sammanhang kan begreppet företag också omfatta exempelvis utländska juridiska personer som själva inte är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen.

Begreppen moderföretag och koncern

Det finns en koppling mellan definitionerna i BFL och ÅRL beträffande moderföretag och koncern. Ett moderföretag är, enligt 1 kap. 2 § 3 BFL, ett företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § ÅRL. En koncern är, enligt 1 kap. 2 § 4 BFL, detsamma som vad som utgör koncern enligt 1 kap. 4 § ÅRL. I författningskommentaren till 1 kap. 2 § 3 och 4 BFL anges att hänvisningen till ÅRL beträffande begreppen moderföretag och koncern innebär att prövningen av om ett koncernförhållande föreligger ska ske enligt de kriterier som anges i 1 kap. 4 § ÅRL. Vidare framgår att det inte är nödvändigt att de berörda företagen omfattas av ÅRL (dvs. är företag som ska upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL) för att en koncern ska föreligga, utan hänvisningen gäller endast kriterierna i sig (prop. 1998/99:130, del 1, s. 374).

BFN

I 1 kap. 4 § ÅRL anges kriterierna för när ett moderföretag respektive ett dotterföretag föreligger. Av fjärde stycket i nämnda paragraf framgår att ett moderföretag och ett dotterföretag tillsammans utgör en koncern.

Särskilt om enskilda näringsidkare

I 2 kap. 6 § BFL anges att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokförings-skyldig för denna.

BFN har i sin rekommendation BFNAR 2006:1 Enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut gjort vissa uttalanden om förhållandet mellan den verksamhet som bedrivs inom ramen för en enskilds näringsidkares näringsverksamhet och den privata sfären. Där framgår att alla tillgångar som hör till näringsverksamheten och som ägs av näringsidkaren ska tas med i bokföringen. Tillgångar som näringsidkaren äger, men som inte hör till verksamheten (privata tillgångar), ska inte tas med.

Bedömning

Allmänt om begreppen företag, moderföretag och koncern

Avgränsningen av företag finns i 1 kap. 2 § första stycket 2 BFL (dvs. en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL). Konkret innebär detta att den som befinns bokföringsskyldig enligt någon bestämmelse i 2 kap. nämnda lag också utgör ett företag i lagens mening.

Prövningen i BFL om ett företag ingår i en koncern ska – genom hänvisningen i 1 kap. 2 § 3 och 4 BFL – ske enligt de kriterier som finns i 1 kap. 4 § ÅRL. Detsamma gäller prövningen om ett företag är ett moderföretag. Som framgår av förarbetsuttalandena gäller hänvisningen i 1 kap. 2 § BFL endast kriterierna i nämnda paragraf i ÅRL; det är således inte så att ett företag måste vara ett företag som ska avge årsredovisning för att det ska kunna ingå i en koncern eller vara ett moderföretag.

Att det enbart är kriterierna i 1 kap. 4 § ÅRL, som är intressanta vid avgörandet av ett företags koncernmässiga status, kommer till uttryck i punkt 2 i det allmänna rådet. Ett företag behöver således inte omfattas av ÅRL:s regler (vara ett företag som är skyldigt att upprätta årsredovisning) för att kunna hämta vägledning i nämnda lagrum. Även ett företag som måste avsluta räkenskaperna med ett årsbokslut kan, om det uppfyller kriterierna i 1 kap. 4 § ÅRL, ingå i en koncern.

Hur enskilda näringsidkare ska tolka kriterierna

Enskilda näringsidkare ska som tidigare nämnts endast bokföra tillgångar som hör till den enskilda näringsverksamheten; privata tillgångar ska således inte omfattas av bokföringen. I punkt 3 i det allmänna rådet anges att enskilda näringsidkare vid prövningen av kriterierna i 1 kap. 4 § ÅRL endast ska beakta sådant innehav av röster eller ägande av andelar som hör till den enskilda näringsverksamheten (dvs. endast beakta aktier och andelar som är rörelsetillgångar i den enskilda näringsverksamheten). En fysisk person, som bedriver enskild näringsverksamhet och som också äger andelar i ett aktiebolag som inte betingas av den bedrivna rörelsen i den enskilda firman, kan aldrig anses vara moderföretag enligt 1 kap. 4 § ÅRL.

Särskilt om tillämpningen av 3 kap. 5 § bokföringslagen (räkenskapsår för företag som ingår i koncerner)

Enligt huvudregeln i 3 kap. 5 § första stycket BFL ska företag i koncerner ha gemensamt räkenskapsår. För att bestämmelsen ska bli tillämplig måste det föreligga minst två företag som står i koncernförhållande till varandra. Prövning av om ett koncernförhållande föreligger ska ske på det sätt som angavs i de föregående avsnitten.

Undantagsregeln i 3 kap. 5 § tredje stycket BFL avser fallet när en fysisk person (enskild näringsidkare), som bedriver jordbruksverksamhet, äger ett aktiebolag som också bedriver jordbruksverksamhet. Den fysiska personen blir genom att äga aktiebolaget moderföretag och aktiebolaget dotterföretag (jämför kriterierna för moderföretag i 1 kap. 4 § ÅRL), dvs. en koncern föreligger enligt kriterierna enligt 1 kap. 4 § ÅRL. Trots detta behöver, enligt undantagsregeln i tredje stycket, den enskilda näringsidkaren och hans aktiebolag i detta fall inte ha gemensamt räkenskapsår. Om den enskilda näringsidkaren (moderföretaget) bedriver verksamhet i sådan omfattning att han är tvungen att avge en koncernredovisning enligt 7 kap. 1–3 §§ ÅRL gäller dock inte undantagsregeln, utan huvudregeln om gemensamt räkenskapsår blir istället tillämplig.

Exempel

Exempel 1 – En enskild näringsidkare är moderföretag och ett aktiebolag är dotterföretag

En enskild näringsidkare (inte jordbrukare) har en nettoomsättning på 300 000 kr per år och tillgångar med ett nettovärde om 9 miljoner kr. Han äger 100 procent av aktierna i ett servicebolag; verksamheten i den enskilda firman har samband med verksamheten i bolaget. Aktiebolaget har en nettoomsättning på 400 000 kr per år. Aktiebolaget har en anställd och tillgångar med ett nettovärde om 5 miljoner kr.

Verksamhet	Prövning enligt 1 kap. 4 § ÅRL	Hur avslutas räkenskaperna?	Räkenskapsår?
Den enskilda näringsidkaren	Näringsidkaren är ett moderföretag, eftersom han innehar alla aktierna i aktiebolaget ³ .	Varken den enskilda firman (moderföretaget) eller koncernen är tillräckligt stora för att han ska behöva avsluta räkenskaperna med en årsredovisning utan det räcker med att ett förenklat årsbokslut upprättas ⁴ , men ej enligt BFNAR 2006:1.	Kalenderår ska användas, om inte SKV ⁵ givit dispens ⁶ .
Aktiebolaget	Aktiebolaget är ett dotterföretag ⁷ .	Bolaget ska avsluta räkenskaperna med en årsredovisning ⁸ .	Samma som moderföretaget, om inte SKV givit dispens ⁹ .

BFN

Exempel 2 – En enskild näringsidkare är moderföretag och ett handelsbolag är dotterföretag

En enskild näringsidkare (inte jordbrukare) har en nettoomsättning på 300 000 kr per år och tillgångar med ett nettovärde om 9 miljoner kr. Han innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett handelsbolag; verksamheten i den enskilda firman har samband med verksamheten i bolaget. Hans fru innehar rösterna för övriga andelar i handelsbolaget. Handelsbolaget har en nettoomsättning på 400 000 kr per år. Handelsbolaget har en anställd och tillgångar med ett nettovärde om 5 miljoner kr.

Verksamhet	Prövning enligt 1 kap. 4 § ÅRL	Hur avslutas räkenskaperna?	Räkenskapsår?
Den enskilda näringsidkaren	Näringsidkaren är ett moderföretag, eftersom han innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i handelsbolaget ¹⁰ .	Varken den enskilda firman (moderföretaget) eller koncernen är dock tillräckligt stora för att han ska behöva avsluta räkenskaperna med en årsredovisning utan det räcker med att ett förenklat årsbokslut upprättas ¹¹ , men ej enligt BFNAR 2006:1.	Kalenderår ska användas, om inte SKV givit dispens ¹² .
Handelsbolaget	Handelsbolaget är ett dotterföretag ¹³ .	Bolaget avslutar räkenskaperna med ett förenklat årsbokslut ¹⁴ .	Samma som moderföretaget, om inte SKV givit dispens ¹⁵ .

³ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

⁴ Se 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

⁵ Skatteverket.

⁶ Se 3 kap. 1 och 2 §§ BFL.

⁷ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

⁸ Se 6 kap. 1 § BFL.

⁹ Se 3 kap. 5 § första och andra styckena BFL.

¹⁰ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

¹¹ Se 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

¹² Se 3 kap. 1 och 2 §§ BFL.

¹³ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

¹⁴ Se 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

¹⁵ Se 3 kap. 5 § första och andra styckena BFL.

Exempel 3 – Jordbrukare med serviceaktiebolag

En jordbrukare bedriver sin verksamhet i enskild firma. Firman har en nettoomsättning på 300 000 kr per år och tillgångar med ett nettovärde om 9 miljoner kr.

Jordbrukaren äger 100 procent av aktierna i ett serviceaktiebolag som också bedriver jordbruksverksamhet. Serviceaktiebolaget har tillgångar med ett nettovärde om 4 miljoner kr och en nettoomsättning på 200 000 kr.

Verksamhet	Prövning enligt 1 kap. 4 § ÅRL	Hur avslutas räkenskaperna?	Räkenskapsår?
Den enskilda näringsidkaren (jordbrukaren)	Näringsidkaren är ett moderföretag, eftersom han innehar alla aktierna i aktiebolaget ¹⁶ .	Varken den enskilda firman (moderföretaget) eller koncernen är dock tillräckligt stora för att han ska behöva avsluta räkenskaperna med en årsredovisning utan det räcker med att ett förenklat årsbokslut upprättas ¹⁷ , men ej enligt BFNAR 2006:1.	Kalenderår ska användas, om inte SKV givit dispens ¹⁸ .
Aktiebolaget	Aktiebolaget är ett dotterföretag ¹⁹ .	Bolaget ska avsluta räkenskaperna med en årsredovisning ²⁰ .	Aktiebolaget får ha brutet räkenskapsår ²¹ .

Exempel 4 – Enskild näringsidkare äger aktier som är privata tillgångar

En enskild näringsidkare bedriver jord- och skogsbruk som enskild näringsverksamhet. Han äger dessutom mer än femtio procent av aktierna i ett aktiebolag, som bedriver tandläkarverksamhet. Han arbetar som tandläkare i aktiebolaget.

I detta fall kan innehavet av aktierna inte hänföras till den enskilda firmans verksamhet. Aktierna är inte tillgångar i den enskilda firman; de är privata tillgångar. Aktierna ska därför inte heller beaktas vid prövningen av om det föreligger en koncern enligt 1 kap. 4 § ÅRL (se punkt 3 i det allmänna rådet).

Detta uttalande har beslutats den 24 oktober 2006 av Bokföringsnämnden i plenum.

¹⁶ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

¹⁷ Se 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

¹⁸ Se 3 kap. 1 och 2 §§ BFL.

¹⁹ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

²⁰ Se 6 kap. 1 § BFL.

²¹ Se 3 kap. 5 § tredje stycket BFL.

BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

Vägledning

Uppdaterad 2013-12-05

Innehåll

Inledning 555

A. Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2006:1) 556

Kapitel 1 – Tillämpning 556

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet? 556

Vilka andra regler ska följas? 556

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet? 556

Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas? 556

Kapitel 2 – Definitioner 557

Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i företaget 557

Tillgångar som hör till företaget i förhållande till privatpersonen 557

Eget kapital 558

Skulder 558

Inkomster 558

Utgifter 559

Kapitel 4 – Löpande bokföring 560

Kontantmetoden 560

Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet 561

Det förenklade årsbokslutets utformning 561

Kapitel 6 – Balansräkningen 561

Förteckning över anläggningstillgångar 561

Immateriella anläggningstillgångar 561

Byggnader och markanläggningar 561

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av 563

Maskiner och inventarier 564

Övriga anläggningstillgångar 565

Varulager 566

Kundfordringar 567

Övriga fordringar 567

Kassa och bank 568

Eget kapital 568

Avsättningar 568

Låneskulder 568

Skatteskulder 568

Leverantörsskulder 568

Övriga skulder 568

Kapitel 7 – Resultaträkningen 569

Vad ska redovisas som intäkt? 569

Vad ska redovisas som kostnad? 570

Kapitel 8 – Upplysningar om obeskattade reserver 571

K1

B. Kommentarer 571

- Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning 571
- Kommentarer till Kapitel 2 – Definitioner 573
- Kommentarer till Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i företaget 573
 - Tillgångar som hör till företaget i förhållande till privatpersonen 573
 - Eget kapital 575
 - Skulder 576
 - Inkomster 577
 - Utgifter 578
- Kommentarer till Kapitel 4 – Löpande bokföring 579
 - Kontantmetoden eller faktureringsmetoden 579
 - Kontantmetoden 579
- Kommentarer till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet 580
 - Det förenklade årsbokslutets utformning 580
- Kommentarer till Kapitel 6 – Balansräkningen 581
 - Förteckning över anläggningstillgångar 581
 - Immateriella anläggningstillgångar 581
 - Byggnader och markanläggningar 582
 - Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av 584
 - Maskiner och inventarier 585
 - Övriga anläggningstillgångar 587
 - Varulager 588
 - Kundfordringar 590
 - Övriga fordringar 590
 - Kassa och bank 591
 - Avsättningar 591
 - Skatteskulder 591
 - Leverantörsskulder 591
 - Övriga skulder 592
- Kommentarer till Kapitel 7 – Resultaträkningen 592
 - Vad ska redovisas som intäkt? 592
 - Vad ska redovisas som kostnad? 595
- Kommentar till Kapitel 8 – Upplysningar om obeskattade reserver 597

C. Exempel 598

- Exempel till Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i företaget 598
 - 3-1 – En tillgång som används både i företaget och privat 598
 - 3-2 – Uttag till företagaren och företagarens make 599
 - 3-3 – Företagarens uttag av varor ur företaget 600
 - 3-4 – Amortering och räntor på lån som delvis används privat 601
- Exempel till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet 602
 - 5-1 – Arbetsgång 602
- Exempel till Kapitel 6 – Balansräkningen 604
 - 6-1 – Beräkning av anskaffningsvärde vid köp av materiell anläggningstillgång 604
 - 6-2 – Beräkning av anskaffningsvärde vid förvärv av fastighet 605
 - 6-3 – Beräkning av anskaffningsvärde vid tillverkning av materiell anläggningstillgång 606
 - 6-4 – Beräkning av anskaffningsvärde vid tillskjuten egendom 606
 - 6-5 – Avskrivning av inventarie 607
 - 6-6 – Avskrivning av inventarier 608
 - 6-7 – Avskrivning och avyttring av fastighet 609

6-8 – Avskrivning vid avyttring av inventarie	610
6-9a – Varulager i detaljhandel	611
6-9b – Värdering av lager som helhet	611
6-10 – Värdering av lager som minskat betydligt i värde	612
Exempel till Kapitel 7 – Resultaträkningen	613
7-1a – Intäkt vid försäljning av varor – kontantmetoden	613
7-1b – Intäkt vid försäljning av varor – faktureringsmetoden	614
7-2 – Intäkter av offentliga stöd, skadeståndersättningar, försäkringsersättningar m.m.	616
7-3a – Kostnad för försäljning av varor, andra tillgångar eller tjänster (kontantmetoden)	617
7-3b – Kostnad för försäljning av varor, andra tillgångar eller tjänster (faktureringsmetoden)	618
7-4 – Räntekostnad	620
7-5 – Kostnad för skadeståndersättning m.m.	620
Bilaga 1 – Upphävd. (BFNAR 2013:3).	620
Bilaga 2 – Förenklat årsbokslut	621

K1

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) har i denna vägledning samlat de redovisningsregler som gäller för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. bokföringslagen (1999:1078). Ett sådant får upprättas om nettoomsättningen i företaget normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. Ett företag som har en nettoomsättning över tre miljoner kronor eller som inte vill upprätta ett förenklat årsbokslut ska istället upprätta ett årsbokslut enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078) och tillämpa den normgivning som avser årsbokslut.

Vägledningen innehåller lagregler, BFNs allmänna råd (BFNAR 2006:1), kommentarer till reglerna samt exempel. Vägledningen är när det gäller reglerna för det förenklade årsbokslutet, kapitel 5–8, strukturerad utifrån den uppställningsform som föreskrivs för det förenklade årsbokslutet (se bilaga 2).

En utgångspunkt i vägledningen är att reglerna ska vara så enkla som möjligt men ändå motsvara de krav som bör ställas på redovisningen i en enskild näringsverksamhet av mindre omfattning. I detta ligger en strävan att det bokföringsmässiga resultatet så långt det är möjligt ska överensstämma med det resultat som beskattningen grundar sig på.

I vägledningen finns alla de bestämmelser som gäller för ett förenklat årsbokslut samlade. I vissa fall finns dock hänvisningar till andra regler, t.ex. finns i punkt 6.38 hänvisning till de regler som används vid beskattningen. Det innebär att reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229) i flera fall ska tillämpas. Om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet som finns med i vägledningen eller i sådan normgivning som det hänvisas till, ska företaget söka vägledning i de principer som det allmänna rådet ger uttryck för.

I BFN:s vägledning om bokföring finns regler om löpande bokföring, verifikationer, arkivering m.m. För företag som bokför enligt kontantmetoden finns det även regler i kapitel 4 som rör löpande bokföring.

A. Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2006:1)

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?

- 1.1 Detta allmänna råd ska tillämpas av fysiska personer som upprättar ett förenklad årsbokslut enligt 6 kap. bokföringslagen (1999:1078). Fysisk person som är moderföretag i en koncern får dock inte tillämpa detta allmänna råd.
- 1.2 En fysisk person som bedriver flera verksamheter får tillämpa detta allmänna råd endast om det tillämpas på samtliga verksamheter. (BFNAR 2007:5).

6 kap. 3 § BFL

Andra företag än sådana som avses i 1 § ska, om de inte upprättar årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Årsbokslutet ska upprättas enligt 4 och 5 §§. Företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 1 § får upprätta årsbokslutet i förenklad form enligt 6 §. Lag (2010:1514).

1 kap. 2 § första stycket 9 BFL

I denna lag betyder

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

--- Lag (2010:1514).

- 1.3 Upphävd (BFNAR 2009:2).

Vilka andra regler ska följas?

- 1.4 Företag som tillämpar detta allmänna råd ska också följa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2004:2) om bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet. (BFNAR 2013:3).

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

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

Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas?

4 kap. 3 § BFL

När bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, ska företaget utan dröjsmål upprätta en öppningsbalansräkning. Vid upprättandet av öppningsbalansräkningen gäller 6 kap. 4 § andra stycket eller, om företaget är ett sådant företag som avses i 6 kap. 3 § andra stycket andra meningen, 6 kap. 6 § i tillämpliga delar. Lag (2010:1514).

- 1.6 När det allmänna rådet börjar tillämpas ska en öppningsbalansräkning upprättas. De tillgångar och skulder som ska bokföras i företaget enligt kapitel 3 ska tas upp i öppningsbalansräkningen. De som redan bedriver verksamhet ska ta upp tillgångar och skulder till de värden de hade i deklarationen vid föregående års utgång. De som startar verksamhet i samband med att reglerna börjar tillämpas ska ta upp tillgångar och skulder till de värden som följer av reglerna i kapitel 6. (BFNAR 2009:2).

Kapitel 2 – Definitioner

- 2.1 Företaget är den del av en fysisk persons aktiviteter som avser enskild näringsverksamhet. (BFNAR 2007:5).
- 2.2 Företagaren är en fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet. (BFNAR 2007:5).
- 2.3 Marknadsvärde är det pris inklusive mervärdesskatt som företaget skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till företagets affärsmässiga situation framstår som naturliga.
- 2.4 Anskaffningsvärde beräknas exklusive ingående mervärdesskatt som företaget får dra av eller som återbetalas enligt mervärdesskattelagen (1994:200). (BFNAR 2013:3).

K1

Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i företaget

2 kap. 6 § första stycket BFL

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna.
--- Lag (1999:1304).

Tillgångar som hör till företaget i förhållande till privatpersonen

- 3.1 En tillgång ska bokföras antingen i sin helhet eller inte alls i företaget. Särskilda regler finns i punkterna 3.5–3.8 för bilar, byggnader och mark, vissa tillgångar enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) samt kontanta medel. För övriga tillgångar gäller de allmänna bestämmelserna i punkterna 3.2–3.4.

Allmänna bestämmelser

- 3.2 En tillgång som ägs av företagaren ska bokföras i företaget om den
- uteslutande eller så gott som uteslutande används i företaget, eller
 - är nödvändig för att företaget i sin huvudsakliga verksamhet ska kunna generera inkomster.
- 3.3 En tillgång som ägs av företagaren får bokföras i företaget om den kan förväntas tillföra företaget ekonomisk nytta.
- 3.4 Andra tillgångar än sådana som företagaren ska bokföra enligt punkt 3.2 eller som företagaren väljer att bokföra enligt punkt 3.3 är privata tillgångar, som inte ska bokföras i företaget.

Bilar

- 3.5 Bilar som ägs av företagaren ska bokföras i företaget om de används i företaget och det privata nyttjandet är av endast ringa omfattning. I annat fall får bilar bokföras i företaget om de kan förväntas tillföra företaget ekonomisk nytta.

Byggnader och mark

- 3.6 Byggnader och mark som ägs av företagaren och enligt inkomstskattelagen (1999:1229) klassificeras som näringsfastighet ska bokföras i företaget till den del de enligt skattereglerna klassificerats som näringsfastighet. Byggnader och mark som i sin helhet klassificerats som privatbostadsfastighet får inte till någon del bokföras i företaget. Klassificeringen vid föregående års utgång respektive vid förvärvstidpunkten är avgörande för bokföringen. Ändras klassificeringen ska justeringar göras senast i samband med bokslutet.

Vissa tillgångar

- 3.7 Vissa tillgångar som ägs av företagaren ska bokföras som tillgångar i företaget om de ska räknas som tillgångar i företaget enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229).
- 3.8 Likvida medel som ägs av företagaren är tillgångar i företaget endast om de ska användas i företagets verksamhet. Andra likvida medel är privata tillgångar och ska inte bokföras i företaget. (BFNAR 2009:2).

Eget kapital

- 3.9 Företagarens egna uttag av medel ur företaget ska bokföras som minskning av eget kapital, oavsett om det betecknas som lön eller något liknande vid uttagstillfället. Detsamma gäller för ersättningar till make och barn, om företagaren inte får göra skattemässigt avdrag för ersättningen.
- 3.10 Om företagaren betalat privata utgifter med företagets medel så ska det bokföras som minskning av eget kapital.
- 3.11 Företagarens egna insättningar av medel i företaget ska bokföras som ökning av eget kapital.
- 3.12 Om företagaren betalat företagets utgifter med privata medel så ska det bokföras som ökning av eget kapital.

Skulder

- 3.13 Alla skulder som uppstått i företaget ska bokföras i företaget. Däremot ska företagarens privata skulder inte bokföras i företaget.
- 3.14 Om pengar som lånats används både i företaget och privat, ska den del av lånet som används i företaget bokföras som skuld i företaget.

Skatter och avgifter

- 3.15 Skatter som hör till näringsverksamheten, t.ex. mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och preliminärskatt för anställda ska bokföras i företaget. Företagarens inkomstskatteskulder är däremot privata skulder som inte ska bokföras i företaget. (BFNAR 2013:3).

Inkomster

- 3.16 Inkomst är endast det som företaget tar emot för egen räkning. Belopp som tas ut för någon annans räkning, såsom t.ex. mervärdesskatt, utgör inte inkomst.
- 3.17 Följande inkomster ska bokföras i företaget:

Typ av inkomst	Inkomst som ska bokföras	Inkomsten ska bokföras till
Inkomst vid försäljning	Ersättning för varor och tjänster	det belopp som står på kvittot eller fakturan
	Ersättning för sålda inventarier och andra tillgångar som bokförts i företaget	det belopp som står på kvittot eller fakturan.
Inkomst av offentliga stöd, skadeståndsersättningar, försäkringsersättningar m.m.	Andra inkomster som hänför sig till företaget såsom offentliga stöd, skadeståndsersättningar, försäkringsersättningar m.m.	det belopp som står på beslutet eller någon motsvarande handling.
Uttag	Företagarens uttag av tjänster (även nyttjande av en tillgång) av annat än ringa värde samt företagarens uttag av varor	marknadsvärdet (punkt 2.3) exklusive mervärdesskatt eller om det finns ett av Skatteverket föreskrivet schablonvärde som ligger till grund för förmånsbeskattning, detta värde.
Ränteinkomster m.m.	Avkastning på företagets övriga tillgångar	det belopp som står på räntebeskedet eller liknande.

K1

Andra inkomster är privata inkomster som inte ska bokföras i företaget.

Utgifter

- 3.18 Utgift är endast det som företaget ger ut för det som tillkommer företaget. Belopp som ges ut för någon annans räkning, såsom t.ex. mervärdesskatt, utgör inte utgift.
- 3.19 Följande utgifter ska bokföras i företaget:

Typ av utgift	Utgift som ska bokföras	Utgiften ska bokföras till
Allmänna utgifter i verksamheten	Utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster till den del de avser företaget	det belopp som står på kvittot eller fakturan.
Utgift för skadeståndsersättningar m.m.	Andra utgifter som hänför sig till företaget såsom skadeståndsersättningar m.m.	det belopp som står på beslutet eller någon motsvarande handling.
Insättningar	Utgifter för företagets nyttjande av en privat tillgång	Skälig del av företagarens utgifter för tillgången eller om det finns ett av Skatteverket föreskrivet schablonvärde, detta värde.
Ränteutgifter	Ränteutgifter på företagets låneskulder	det belopp som står på räntebeskedet eller liknande.

Andra utgifter är privata utgifter som inte ska bokföras i företaget. (BFNAR 2009:2).

Kapitel 4 – Löpande bokföring

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden

- 4.1 Ett företag som bokför enligt kontantmetoden ska utöver bestämmelserna i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring tillämpa detta kapitel. Företag som tillämpar faktureringsmetoden ska inte tillämpa detta kapitel. (BFNAR 2013:3).

Kontantmetoden

5 kap. 2 § tredje stycket BFL

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

--- Lag (2010:1514).

Vad innebär kontantmetoden?

- 4.2 Kontantmetoden innebär att ett företag löpande under året bokför de affärshändelser som avser
- a) inbetalningar till och utbetalningar från företaget (betalningshändelser),
 - b) insättningar och uttag, samt
 - c) i samband med bokslutet bokför övriga affärshändelser som är nödvändiga för att bestämma företagets resultat och ställning (bokslutshändelser) i enlighet med punkten 4.8.
- 4.2A Upphävd. (BFNAR 2013:3).
- 4.3 Upphävd. (BFNAR 2013:3).
- 4.3A Upphävd. (BFNAR 2013:3).
- 4.4 Upphävd. (BFNAR 2013:3).
- 4.5 Upphävd. (BFNAR 2013:3).
- 4.6 Upphävd. (BFNAR 2013:3).
- 4.7 Upphävd. (BFNAR 2013:3).

Bokslutshändelser vid årets slut

5 kap. 2 § tredje stycket andra meningen BFL

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

--- Lag (2010:1514).

5 kap. 3 § BFL

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

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

Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet

Det förenklade årsbokslutets utformning

6 kap. 6 § BFL

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

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

- 5.1 Balansräkningen och resultaträkningen ska upprättas enligt uppställningsformen i bilaga 2.

Kapitel 6 – Balansräkningen

Förteckning över anläggningstillgångar

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

K1

Immateriella anläggningstillgångar

Immateriella anläggningstillgångar som ska tas upp i balansräkningen

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

Beräkning av anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar

- 6.3 Förvärvade immateriella anläggningstillgångar värderas på samma sätt som maskiner och inventarier. Punkt 6.30 om tillgångar av mindre värde och punkt 6.31 om tillgångar som har en kort ekonomisk livslängd gäller inte för förvärvade immateriella tillgångar. (BFNAR 2009:2).

Byggnader och markanläggningar

- 6.4 En fastighets värde ska normalt delas upp i byggnad och mark med utgångspunkt i taxeringsvärdet.

Byggnader och markanläggningar som ska tas upp i balansräkningen

Huvudregel

- 6.5 En byggnad ska tas upp i balansräkningen när företaget har fått tillträde till byggnaden eller, om den är egentillverkad, när den har färdigställts. En markanläggning ska tas upp i balansräkningen när den har färdigställts. För en påbörjad men ej färdigställd egentillverkad byggnad eller markanläggning gäller punkt 6.24. För byggnad och markanläggning som skattemässigt är lagertillgång gäller punkterna 6.45–6.52.

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

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

Bokfört värde för byggnader och markanläggningar

- 6.7 Byggnader och markanläggningar tas upp till anskaffningsvärde (punkterna 6.8–6.13) minskat med avskrivningar (punkterna 6.14–6.15) och nedskrivningar (punkt 6.17).

Anskaffningsvärdet för byggnader och markanläggningar

- 6.8 Värdet av eget arbete ska inte tas med i anskaffningsvärdet. Värdet av anställdas arbete ska dock räknas med.

Köp av byggnad

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

Egentillverkning av byggnad och markanläggning

- 6.10 Vid egentillverkning av en ny byggnad är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra byggnaden. Detsamma gäller vid om- och tillbyggnad.
- 6.11 Vid egentillverkning av en markanläggning är anskaffningsvärdet utgiften för att anskaffa eller förbättra anläggningen.

Övriga förvärv av byggnad och markanläggning

- 6.12 Vid övriga förvärv (byte, arv, gåva samt företagarens insättning) av byggnad och markanläggning är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen.

Offentliga stöd som hänför sig till byggnad och markanläggning

- 6.13 Offentliga stöd som hänför sig till förvärv av en byggnad eller en markanläggning ska minska anskaffningsvärdet. Skattereduktioner eller skatteavdrag ska dock inte minska anskaffningsvärdet.

Avskrivningar av byggnader och markanläggningar

- 6.14 Byggnader ska skrivas av med samma belopp som dras av vid beskattningen.
- 6.15 Markanläggningar ska skrivas av med samma belopp som dras av vid beskattningen.

Utrangeringar och avyttringar av byggnader och markanläggningar

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

Nedskrivningar av byggnader och markanläggningar

- 6.17 Om det klart framgår att värdet på en fastighet på balansdagen betydligt understiger dess bokförda värde i balansräkningen, ska fastighetens återstående ekonomiska

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

Om skälen för nedskrivningen inte längre finns ska nedskrivningen återföras.

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

- 6.18 Enligt punkt 6.4 delas en fastighets värde upp i byggnad och mark med utgångspunkt i taxeringsvärdet.

Mark som ska tas upp i balansräkningen

- 6.19 Mark ska tas upp i balansräkningen när företaget har fått tillträde till marken. För mark som skattemässigt är lagertillgång gäller punkterna 6.45–6.52.

Anskaffningsvärdet för mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

- 6.20 Värdet av eget arbete ska inte tas med i anskaffningsvärdet. Värdet av anställdas arbete ska dock räknas med.

K1

Köp av mark

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

Övriga förvärv av mark

- 6.22 Vid övriga förvärv (byte, arv, gåva samt företagarens insättning) av mark är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen.
- 6.23 Vid sådan fastighetsreglering som anges i 45 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen.

Andra tillgångar som inte får skrivas av

- 6.24 En påbörjad men ej färdigställd egentillverkad byggnad, markanläggning, maskin eller inventarie tas i balansräkningen upp till nedlagda utgifter. (BFNAR 2009:2).

Offentliga stöd som hänför sig till mark

- 6.25 Offentliga stöd som hänför sig till förvärv av mark ska minska anskaffningsvärdet. Skattereduktioner eller skatteavdrag ska dock inte minska anskaffningsvärdet.

Avskrivningar av mark

- 6.26 Mark ska inte skrivas av.

Avyttringar av mark

- 6.27 Vid försäljning av mark redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad. (BFNAR 2009:2).

Nedskrivningar av mark

- 6.28 Nedskrivning av mark sker enligt punkt 6.17.

Maskiner och inventarier

Maskiner och inventarier som ska tas upp i balansräkningen

Huvudregel

- 6.29 Maskiner och inventarier ska tas upp i balansräkningen när de har levererats till företaget eller, om de är egentillverkade, när de har färdigställts. För påbörjade men ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier gäller punkt 6.24. (BFNAR 2009:2).

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

- 6.30 En maskin eller en inventarie med ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för mervärdesskatt som inte ska dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen (1994:200) behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad i sin helhet samma år den förvärvas. (BFNAR 2009:2).

Maskiner och inventarier som har en kort ekonomisk livslängd behöver inte tas upp i balansräkningen

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

Anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier

Värdet av eget och anställdas arbete

- 6.32 Värdet av eget och anställdas arbete ska inte tas med i anskaffningsvärdet.

Köp av maskiner och inventarier

- 6.33 Vid köp av en maskin eller en inventarie är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som direkt kan hänföras till tillgången ska räknas in om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per maskin eller inventarie.

Egentillverkning av maskiner och inventarier

- 6.34 Vid egentillverkning av en maskin eller en inventarie är anskaffningsvärdet utgiften för material plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som kan hänföras direkt till tillgången ska räknas in om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per maskin eller inventarie.

Övriga förvärv av maskiner och inventarier

- 6.35 Vid övriga förvärv (byte, arv, gåva samt företagarens insättning) av maskiner och inventarier är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen.

Offentliga stöd som hänför sig till maskiner och inventarier

- 6.36 Offentliga stöd som hänför sig till förvärv av maskiner eller inventarier ska minska anskaffningsvärdet. Skattereduktioner eller skatteavdrag ska dock inte minska anskaffningsvärdet.

Avskrivningar, avyttringar och utrangeringar av maskiner och inventarier

- 6.37 Vid avyttring av maskiner och inventarier ska försäljningsinkomsten minska det bokförda värdet.
- 6.38 Maskiner och inventarier ska värderas kollektivt. De ska värderas till det värde de har vid beskattningen. Värdet får inte överstiga bokfört värde vid årets början med tillägg för årets anskaffning.
- Avskrivning ska göras med skillnaden mellan värdet vid beskattningen och det bokförda värdet före årets avskrivning. Uppgår det bokförda värdet före årets avskrivning till högst 5 000 kr kan hela beloppet skrivas av.
- Vid avyttringar och utrangeringar se dock punkterna 7.4 och 7.9.

Nedskrivningar av maskiner och inventarier

- 6.39 Maskiner och inventarier som skrivs av med högsta tillåtna belopp enligt skattereglerna varje år behöver inte skrivas ned.
- 6.40 Om det klart framgår att det sammanlagda värdet på maskiner och inventarier samt förvärvade immateriella tillgångar, som inte årligen har skrivits av med högsta tillåtna belopp på balansdagen betydligt understiger det bokförda värdet i balansräkningen, ska det sammanlagda återstående ekonomiska värdet för tillgångarna i företaget uppskattas. Maskiner och inventarier samt förvärvade immateriella tillgångar ska skrivas ned till det belopp som deras återstående ekonomiska värde i företaget kan uppskattas till.

K1

Övriga anläggningstillgångar

Övriga anläggningstillgångar som ska tas upp i balansräkningen

- 6.41 Enligt punkt 3.7 får endast andelar i kooperativa föreningar och andelar i fastighetsbolag som skattemässigt är lagertillgångar tas upp som övriga anläggningstillgångar i balansräkningen.

Beräkning av anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar

- 6.42 En övrig anläggningstillgång ska tas upp till det värde som anges i den handling som legat till grund för anskaffningen.
- 6.43 Övriga anläggningstillgångar ska inte skrivas av. Om det klart framgår att värdet på en tillgång på balansdagen betydligt understiger dess bokförda värde i balansräkningen, ska tillgångens återstående ekonomiska värde i företaget uppskattas. Tillgången ska skrivas ned till det belopp som dess återstående ekonomiska värde i företaget kan uppskattas till. Om skälen för nedskrivningen inte längre finns ska nedskrivningen återföras.

Avyttringar av övriga anläggningstillgångar

- 6.44 Vid försäljning av övriga anläggningstillgångar redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad. Vid utrangering redovisas det bokförda värdet som kostnad.

Varulager

Varulager som ska tas upp i balansräkningen

Huvudregel

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

Varor som förvärvats genom gåva och som med stöd av 5 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) inte har bokförts löpande ska tas upp om de finns kvar på balansdagen. (BFNAR 2013:3).

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

Ett lager med ett oväsentligt värde behöver inte tas upp

- 6.47 Ett lager som har ett sammanlagt värde som uppgår till högst 5 000 kr behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad.

Värdering av varulager

Värdet av eget och anställdas arbete

- 6.48 Värdet av eget och anställdas arbete ska inte tas med i anskaffningsvärdet.

Beräkning av anskaffningsvärdet för varulagret (för varje sorts vara)

- 6.49 För köpta varor är anskaffningsvärdet varans inköpspris plus andra utgifter som framgår av fakturan. Om det finns andra externa utgifter för varornas förvärv än de som framgår av fakturan, ska de räknas in i anskaffningsvärdet om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per leverans. (BFNAR 2009:2).

- 6.50 För egentillverkade varor är anskaffningsvärdet inköpspriset för råmaterial och halvfabrikat. Om det finns andra externa utgifter för varorna än de som framgår av fakturorna för materialet, ska de räknas med om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per leverans. (BFNAR 2009:2).

- 6.51 Anskaffningsvärdet får beräknas med utgångspunkt från det pris som anges på den senast mottagna fakturan för den sorts vara som ska värderas, om fakturabeloppet motsvarar ett normalpris. Anskaffningsvärdet ska i annat fall beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip.

I detaljhandelsföretag och handelsföretag får anskaffningsvärdet också beräknas som försäljningspris (exklusive mervärdesskatt) med avdrag för pålägg som används i priskalkyl respektive använd bruttovinstmarginal för den aktuella varan eller varugruppen. (BFNAR 2009:2).

- 6.52 Vid övriga förvärv (byte, arv, gåva samt företagarens insättning) av varor är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen.

Beräkning av anskaffningsvärdet för varulagret (för lagret som helhet)

- 6.53 Från varornas sammanlagda anskaffningsvärde får företaget göra avdrag för en schablonmässigt beräknad värdenedgång med tre procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Detta gäller dock inte för byggnad och mark som skattemässigt är lagertillgångar. Djur i jordbruk och renskötsel får värderas i enlighet med 17 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229).

- 6.54 Om det klart framgår att värdenedgången på balansdagen för lagret som helhet är betydligt större än den schablonmässigt beräknade värdenedgången, ska den verkliga värdenedgången beräknas och anskaffningsvärdet minskas med denna.
- 6.55 När den verkliga värdenedgången beräknas ska lagret värderas post för post. Det är tillåtet att värdera lagret kollektivt för homogena varugrupper eller då en individuell värdering är svår att motivera med hänsyn till kostnaderna.

Kundfordringar

- 6.56 Kundfordringar ska tas upp till ett belopp som motsvarar vad företaget fakturerat eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerat och vid räkenskapsårets utgång inte fått betalt för. Kundfordringar får dock inte tas upp till högre belopp än vad de värderas till enligt punkterna 6.57–6.58.

Värdering av kundfordringar

K1

- 6.57 Ett företag ska ta upp sina kundfordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling inklusive mervärdesskatt. Fordringarna får dock inte tas upp till högre belopp än som på balansdagen kan förväntas komma att betalas.
- 6.58 Om det har fattats beslut om konkurs, ackord eller annat förhållande efter årets sista dag, men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att betalas.

Övriga fordringar

- 6.59 Ett utbetalat eller fakturerat belopp är ett förskott om
- a) leveransen eller arbetet inte har påbörjats, eller
 - b) en dellerans eller delprestation uppenbarligen inte har påbörjats.

En första förhöjd leasinghyra är ett förskott.

Förskott till leverantörer som uppgår till mer än 5 000 kr ska tas upp som övriga fordringar. (BFNAR 2009:2).

- 6.60 Ränteinkomster som hänför sig till året men som företaget inte fått utbetalda ska tas upp som övriga fordringar om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr.
- 6.61 Offentliga stöd, försäkringsersättning, skadeståndersättning m.m. ska tas upp som övriga fordringar om ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar inkomstens storlek och medlen ännu inte har betalats ut.

Om offentliga stöd, försäkringsersättning, skadestånd m.m. redovisas som intäkt i enlighet med punkt 7.2 andra stycket ska de medel som inte betalats ut tas upp som övriga fordringar.

- 6.62 Företagets skattefordringar är företagets fordringar på balansdagen avseende mervärdesskatt samt för mycket inbetald arbetsgivaravgift och preliminärskatt för anställda. (BFNAR 2013:3).

Värdering av övriga fordringar

- 6.63 Ett företag ska ta upp övriga fordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling exklusive ingående mervärdesskatt som ska dras av eller återbetalas. Fordran får dock inte tas upp till högre belopp än värdet av den prestation som på balansdagen kan förväntas tillfalla företaget. (BFNAR 2013:3).

- 6.64 Om det har fattats beslut om konkurs, ackord eller annat förhållande efter årets sista dag men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt så ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att tillfalla företaget.

Kassa och bank

- 6.65 Företagets tillgodohavanden på bank- och girokonton ska tas upp till det belopp som framgår av kontoutdrag eller liknande vid årets slut.

Eget kapital

- 6.66 Eget kapital utgörs av skillnaden mellan företagets summerade tillgångar och summerade skulder.

Avsättningar

- 6.67 Företaget ska inte göra några avsättningar för åtaganden som medför framtida utgifter.

Låneskulder

- 6.68 Ett företag ska i balansräkningen ta upp sina skulder till det belopp som anges på kontoutdrag, avtal eller liknande handling.

Skatteskulder

- 6.69 Företagets skatteskulder är de som ska redovisas i företaget enligt punkt 3.15.

Leverantörsskulder

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

Värdering av leverantörsskulder

- 6.71 Ett företag ska i balansräkningen ta upp sina skulder till det belopp som anges på faktura, avtal eller liknande handling. Leverantörsskulder tas upp inklusive mervärdesskatt.

Övriga skulder

- 6.72 Ett mottaget eller fakturerat belopp är ett förskott om
- a) leveransen eller arbetet inte har påbörjats, eller
 - b) en delleverans eller delprestation uppenbarligen inte har påbörjats.
- Förskott från kunder som uppgår till mer än 5 000 kr ska tas upp som övriga skulder.
- 6.73 Ränteutgifter som hänför sig till året men som företaget inte betalat ska tas upp som övriga skulder om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr.
- 6.74 Skadestånd m.m. ska tas upp som övriga skulder om ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar utgiftens storlek och medlen ännu inte har betalats.

Värdering av övriga skulder

- 6.75 Ett företag ska i balansräkningen ta upp sina övriga skulder till det belopp som anges på faktura, avtal eller liknande handling exklusive mervärdesskatt.

Kapitel 7 – Resultaträkningen

Vad ska redovisas som intäkt?

Intäkt vid försäljning av varor eller tjänster

- 7.1 Intäkt från försäljning av varor eller tjänster är summan av följande:
- a) sådana inbetalningar som företaget fått med anledning av försäljningsinkomster,
 - b) skillnaden mellan företagets fordringar, exklusive mervärdesskatt, vid räkenskapsårets utgång och ingång på kunder med anledning av att det fakturerat eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerat försäljningsinkomster, samt
 - c) skillnaden mellan företagets skulder, exklusive mervärdesskatt, till kunder för förskott enligt punkt 6.72 vid räkenskapsårets ingång och utgång.

K1

Intäkt av offentliga stöd, försäkringsersättning, skadestånd m.m.

- 7.2 Ett företag ska redovisa offentliga stöd, försäkringsersättning, skadeståndersättning m.m. som en intäkt när
- a) ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar inkomstens storlek, eller – i annat fall –
 - b) medlen kan disponeras eller företaget på något annat sätt kan förfoga över inkomsten.

Om det är uppenbart att inkomsten avser mer än ett år ska intäkten fördelas på de år den avser. På motsvarande vis får inkomsten redovisas som intäkt det år den avser om a) eller b) inträffar innan det förenklade årsbokslutet enligt lag ska ha upprättats och det är uppenbart att inkomsten hänförs sig till det året.

Av punkterna 6.13, 6.25 och 6.36 framgår att stöd som hänförs sig till ett förvärv av en tillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde. (BFNAR 2009:2).

Intäkt vid försäljning av anläggningstillgångar

- 7.3 Intäkt vid försäljning av byggnader, mark och markanläggningar är skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet.
- 7.4 Vid försäljning av maskiner och inventarier samt av förvärvade immateriella tillgångar är intäkten skillnaden mellan värdet vid beskattningen och det bokförda värdet före årets avskrivning om värdet vid beskattningen är högre än det bokförda värdet före årets avskrivning.

Uttag av varor och tjänster i företaget

- 7.5 En inkomst som kan hänföras till företagarens uttag ska redovisas som intäkt för det år företagaren gjort uttag av varan eller tjänsten.

Ränteintäkt m.m.

- 7.6 Ett företag får redovisa ränta samt utdelning från kooperativ förening som intäkt det år som räntan eller utdelningen erhålls eller beloppet hålls tillgängligt för företagets räkning. Om de sammanlagda ej inbetalda räntorna överstiger 5 000 kr ska de dock redovisas som intäkt det år de avser.

Vad ska redovisas som kostnad?

Allmänna kostnader i verksamheten

- 7.7 Kostnaderna för försäljning av varor eller tjänster är summan av följande:
- a) sådana utbetalningar, exklusive avdragsgill ingående mervärdesskatt, som företaget gjort med anledning av utgifter för inköp,
 - b) skillnaden mellan företagets skulder, exklusive avdragsgill ingående mervärdesskatt, vid räkenskapsårets utgång och ingång till leverantörer med anledning av att det erhållit faktura eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha erhållit faktura för utgifter för inköp,
 - c) skillnaden mellan företagets fordringar på leverantörer för förskott, exklusive avdragsgill ingående mervärdesskatt, enligt punkt 6.59 vid räkenskapsårets ingång och utgång samt
 - d) skillnaden mellan varulagrets värde enligt punkterna 6.45–6.55 vid räkenskapsårets ingång och utgång. (BFNAR 2007:5).

Kostnad vid försäljning av anläggningstillgångar

- 7.8 Kostnad vid försäljning av byggnader, markanläggningar och mark är skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet om försäljningsinkomsten är lägre än det bokförda värdet.
- 7.9 Vid försäljning av maskiner och inventarier samt av förvärvade immateriella tillgångar är kostnaden skillnaden mellan värdet vid beskattningen och det bokförda värdet före årets avskrivning om värdet vid beskattningen är lägre än det bokförda värdet före årets avskrivning.

Kostnad för skadeståndsansättning m.m.

- 7.10 Ett företag ska redovisa skadeståndsansättning m.m. som en kostnad när
- a) ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar utgiftens storlek, eller – i annat fall –
 - b) utgiften betalas.

Om det är uppenbart att utgiften avser mer än ett år ska kostnaden fördelas på de år den avser.

Räntekostnad

- 7.11 Ett företag får redovisa ränteutgifter som kostnad det år som räntan betalas. Om de sammanlagda ej utbetalda räntorna överstiger 5 000 kr ska de dock redovisas som kostnad det år de avser.

Kostnad för anläggningstillgångar – avskrivningar, nedskrivningar och utrangeringar

- 7.12 Bestämmelser om avskrivning och nedskrivning av anläggningstillgångar finns i punkt 6.3 för immateriella tillgångar, i punkterna 6.14–6.15 respektive 6.17 för byggnader och markanläggningar, i punkt 6.26 respektive 6.28 för mark, i punkterna 6.37–6.40 för maskiner och inventarier och i punkt 6.43 för övriga anläggningstillgångar. Bestämmelser om utrangering av byggnader och markanläggningar finns i punkt 6.16 och i punkt 6.37 för maskiner och inventarier. (BFNAR 2009:2).

Kapitel 8 – Upplysningar om obeskattade reserver

- 8.1 Ett företag ska upplysa om summan av alla eventuella periodiseringsfonder samt expansionsfond, ersättningsfond, skogskonto, insatsemissioner, upphovsmannakonto och betalningsplan på skog i det förenklade årsbokslutet. (BFNAR 2009:2).

Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2006.

BFNAR 2007:5

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2006.

BFNAR 2009:2

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2009 men får tillämpas på räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2008.

K1

BFNAR 2013:3

Detta allmänna råd ska tillämpas för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2013 men får tillämpas för räkenskapsår som inleds tidigare.

B. Kommentarer

Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning

(punkterna 1.1–1.6)

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?

(punkterna 1.1 och 1.2)

Enligt 6 kap. 3 § BFL ska alla företag som inte upprättar årsredovisning avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Företag som har en nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får upprätta ett förenklat årsbokslut. De som väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut ska följa detta allmänna råd.

Om ett företag som har en nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor istället väljer att upprätta ett årsbokslut ska reglerna för ett sådant följas.

En fysisk person som bedriver flera verksamheter får tillämpa detta allmänna råd endast om det tillämpas på samtliga verksamheter. Detta gäller även om en verksamhet drivs gemensamt med någon annan. Gränsvärdet för nettoomsättningen gäller för den fysiska personens samtliga verksamheter totalt. Beloppsgränsen 5 000 kronor i punkterna 6.38, 6.47, 6.60 och 6.73 gäller för den fysiska personens samtliga verksamheter totalt.

Även dödsbon som bedriver näringsverksamhet omfattas av det allmänna rådet då de enligt 1 kap. 3 § BFL räknas som fysiska personer.

Storleksgräns

(punkt 1.3)

Nettoomsättning är företagets sammanlagda försäljning av varor och tjänster, exklusive mervärdesskatt, i den normala verksamheten. EU-bidrag ska t.ex. inte räknas med vid bedömningen om ett företag får upprätta ett förenklat årsbokslut eller inte. I det förenklade årsbokslutet skrivs försäljning av varor och tjänster både i ruta R1 (Försäljning och utfört arbete samt övriga momspliktiga intäkter) och ruta R2 (Momsfria intäkter). Då även

exempelvis EU-bidrag och reavinst återfinns i dessa rutor är nettoomsättningen inte alltid summan av beloppen i ruta R1 och R2.

För att ett årsbokslut i förenklad form ska få upprättas ska företaget normalt inte ha en nettoomsättning som överstiger tre miljoner kronor. Om gränsvärdet överskrids något eller några enstaka år – exempelvis därför att affärerna har utfallit särskilt bra ett visst år – får företaget ändå upprätta ett förenklat årsbokslut. Har ett företag under flera år haft en omsättning som överskrider gränsen så förlorar det dock rätten att använda reglerna.

Vilka andra regler ska följas?

(punkt 1.4)

Utöver det allmänna rådet ska reglerna om löpande bokföring, verifikation, arkivering av räkenskapsinformation samt systemdokumentation och behandlingshistorik i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring följas. För det fall näringsverksamheten avvecklas ska Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2004:2) om bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet tillämpas.

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

(punkt 1.5)

Om en fråga inte alls är reglerad i det allmänna rådet och det inte heller finns någon hänvisning i det allmänna rådet till någon annan normgivning, så får frågan lösas inom ramen för de allmänna principerna som det allmänna rådet ger uttryck för. Andra vägledningar, rekommendationer eller specifika uttalanden är således inte avsedda att tillämpas vid sidan av det allmänna rådet. Det innebär att om det är fråga om t.ex. redovisning av utgifter för hemsidor så ska bestämmelserna om immateriella anläggningstillgångar i punkterna 6.2 och 6.3 tillämpas och inte annan normgivning. Ett annat exempel är att om företaget leasar tillgångar så ska hyresutgiften för leasing hanteras enligt bestämmelserna om allmänna kostnader i verksamheten enligt punkt 7.7 och inte annan normgivning som reglerar leasing.

Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas?

(punkt 1.6)

När ett företag börjar tillämpa det allmänna rådet måste det upprätta en öppningsbalansräkning. Avgränsningen mellan vad som ska bokföras i företaget och vad som är privat ska göras med tillämpning av reglerna i kapitel 3. Öppningsbalansräkningen kan utformas på samma sätt som balansräkningen i uppställningsschemat för förenklat årsbokslut i bilaga 2.

Om företaget börjar verksamheten när reglerna börjar tillämpas så ska tillgångar och skulder tas upp till de värden som följer av reglerna i kapitel 6, i allmänhet samma värde som vid beskattningen. De tillgångar och skulder som tas upp i öppningsbalansräkningen blir företagets ingående balans för räkenskapsåret och ska därför inte bokföras i den löpande bokföringen.

Om företaget redan bedriver verksamhet ska de värden som tas upp i öppningsbalansräkningen vara de samma som de utgående värdena året innan i deklarationen. Har företaget bokförda tillgångar och skulder som inte får bokföras enligt det allmänna rådet måste värdena justeras. Justeringarna ska bokföras i den löpande bokföringen för det räkenskapsår som det allmänna rådet börjar tillämpas.

Följande justeringar kan behöva göras:

- Tillgångar som inte längre ska bokföras i företaget bokas om mot eget kapital (exempelvis aktier i noterade företag, obligationer, privatbostad).
- Skulder som inte längre ska bokföras i företaget bokas om mot eget kapital (exempelvis skuld som avser privatbostad).

- I de fall överavskrivningar på maskiner och inventarier bokförts på eget konto bokas de om till tillgångskontot (eller kontona).
- Det bokföringsmässiga värdet på byggnader och markanläggningar justeras mot eget kapital så att det stämmer överens med det skattemässiga värdet.

Kommentarer till Kapitel 2 – Definitioner

(punkterna 2.1–2.4)

I mervärdesskattelagen (1994:200), ML, finns regler om avdrag för och återbetalning av ingående mervärdesskatt. Mer information om mervärdesskatt återfinns i Skatteverkets momsbroshyr (SKV 552) ochHandledning för mervärdesskatt.

Kommentarer till Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i företaget

(punkterna 3.1–3.19)

Av BFL framgår att bokföringsskyldigheten för en enskild näringsidkare endast omfattar företaget (2 kap. 6 § BFL). Det innebär att endast de tillgångar, skulder, inkomster respektive utgifter som hör till företaget ska bokföras. Företagaren måste därför hålla isär företagets ekonomi och den privata ekonomin (prop. 1998/99:130 s. 381).

I praktiken innebär detta att en fysisk person måste dela upp sina tillgångar och skulder i en del som tillhör företaget och en privat del. Utgifter och inkomster måste delas upp på motsvarande sätt.

Tillgångar som hör till företaget i förhållande till privatpersonen

(punkterna 3.1–3.8)

Bestämmelserna behandlar vilka tillgångar som ska bokföras i företaget i förhållande till privatpersonen. Vilka övriga regler som gäller för redovisning av tillgångar anges i kapitel 6.

Även tillgångar som företagaren innehar med äganderättsförbehåll omfattas av bestämmelserna.

Tillgångar ska antingen bokföras i företaget eller betraktas som privata. De får således inte delas upp i två delar. En sådan uppdelning skulle nämligen skapa stora svårigheter, om det varierar mellan åren hur mycket tillgångarna används i företaget och hur mycket de används privat. Om en företagare använder en tillgång som bokförts i företaget privat så ska det privata nyttjandet redovisas som ett uttag av en tjänst i företaget.

Allmänna bestämmelser

(punkterna 3.2–3.4)

Punkt 3.2 a) innebär att en tillgång som i princip enbart används i företaget måste bokföras i företaget. Typiska exempel på sådana tillgångar är en skördetröska i ett lantbruk eller en svarv i en hantverksrörelse. Normalt används inte sådana tillgångar privat, men även om det skulle förekomma så ska de alltså bokföras i företaget.

Detsamma gäller om tillgången är nödvändig enligt punkt 3.2 b). Exempel på en sådan tillgång är båten i ett fiskeriföretag. Även om en sådan tillgång används privat i betydande omfattning, ska den bokföras i företaget eftersom den är nödvändig för att inkomster ska kunna genereras – en ”kärntillgång” i företaget. Däremot är det inte tvingande att bokföra en tillgång i företaget som i och för sig är nödvändig för företaget i den meningen att det inte finns något alternativ till att använda tillgången, men där tillgången inte används för att direkt generera inkomster i företaget. Exempel på en sådan tillgång är en privat båt som används för att köra paket till posten när det inte finns några andra transportsätt. En sådan tillgång får i stället hanteras enligt punkt 3.3.

K1

Punkt 3.3 reglerar vad som gäller för tillgångar som används både i företaget och privat (blandad användning). Grundprincipen är att dessa tillgångar får bokföras i företaget, om de kan förväntas ge företaget ekonomisk nytta. I huvudsak är det fråga om att tillgången på något sätt ska bidra till att företaget får inkomster eller sparar utgifter. Men avsikten är inte att företagets relativa nytta av tillgången ska prövas mot andra alternativa sätt att driva företaget. Tillgångar som fyller en funktion i företagets verksamhet får bokföras i företaget, även om det skulle kunna finnas andra sätt att fylla denna funktion. Detta innebär t.ex. att en bil som används i begränsad omfattning för transporter i företaget eller en dator som används för att sköta företagets administration får bokföras i företaget, även om bilen eller datorn mest utnyttjas privat. Motsatsvis gäller att en tillgång som inte kan förväntas ge företaget någon ekonomisk nytta inte får bokföras där.

Det finns inte något krav på att alla tillgångar som används såväl privat som av företaget ska bokföras i företaget. Företaget kan alltså välja att inte bokföra en tillgång som används i företaget, så länge den inte uteslutande eller så gott som uteslutande används där och inte är nödvändig för att generera inkomster (jfr punkt 3.2).

Bilar

(punkt 3.5)

Bilar som ägs av företagaren ska i sin helhet bokföras i företaget om de används i företaget och det privata nyttjandet endast är av ringa omfattning. Om företagaren haft bilförmån bara i ringa omfattning ska förmånen vid beskattningen värderas till noll (61 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL). Med ringa omfattning avses vid beskattningen ett fåtal tillfällen per år och en samlad körsträcka på högst 100 mil. En bil som används privat mer än i ringa omfattning *får* bokföras i företaget. Då uppkommer också en bilförmån som ska bokföras som inkomst respektive eget uttag. Bilar som *måste* bokföras i företaget är alltså bilar som används så lite privat att någon bilförmån för företagaren inte uppkommer.

Byggnader och mark

(punkt 3.6)

Vid beräkning av den skattemässiga inkomsten är en fastighet antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet (2 kap. 8–14 §§ IL). Näringsfastigheter ingår alltid i inkomstslaget näringsverksamhet, medan privatbostadsfastigheter aldrig ingår i inkomstslaget näringsverksamhet.

En fastighet som i sin helhet klassificeras som näringsfastighet ska i sin helhet bokföras i företaget. På motsvarande sätt får en fastighet som i sin helhet klassificeras som privatbostadsfastighet aldrig bokföras i företaget (jfr 2 kap. 6 § BFL).

I många fall är en fastighet både privatbostadsfastighet och näringsfastighet. Exempelvis jordbruksfastigheter delas därför in i två kategorier (men även andra liknande exempel finns, jfr prop. 1989/90:110 s. 501).

Fördelningen på privatbostadsfastighet och näringsfastighet görs utifrån taxeringsvärdets fördelning.

Det är endast den del av fastigheten som klassificeras som näringsfastighet som ingår i inkomstslaget näringsverksamhet när den skattemässiga inkomsten beräknas, och det är också denna del som ska bokföras i företaget. Detta innebär å andra sidan att företagaren aldrig får bokföra den del som räknas som privatbostadsfastighet i företaget. Detta gäller oavsett om bostaden används för eget eller någon närståendes boende eller om den är uthyrd till någon annan.

Då klassificeringen påverkar vad som ska bokföras i företaget och vad som är privat är det klassificeringen vid föregående års utgång respektive vid förvärvstidpunkten som är avgörande. Om klassificeringen ändras under året ska justeringar göras senast i samband med bokslutet.

Om en privatbostad övergår till näringsfastighet finns vissa tröghetsregler i skatterätten (se 2 kap. 11 § IL). Det är det år som fastigheten blir näringsfastighet som den bokförs i företaget.

Vissa tillgångar

(punkterna 3.7 och 3.8)

Skattebestämmelserna i 13 kap. 7 § IL begränsar vilka tillgångar som får bokföras i företaget. För att inte skapa svårigheter för företaget, bör skattereglerna och redovisningsreglerna på detta område överensstämma helt.

Vad gäller aktier och andra värdepapper får endast vissa lagertillgångar samt andelar i kooperativa föreningar räknas som näringstillgångar enligt 13 kap. 7 § IL.

Lagertillgångar kan endast komma i fråga vid byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomttrörelse enligt 27 kap. IL.

Andelarna i kooperativ förening måste betingas av näringsverksamheten. Andra andelar, aktier respektive värdepapper får således inte bokföras i företaget.

Enligt 13 kap. 7 § IL får fordringar som avser pågående arbeten räknas som näringstillgång. För företag som tillämpar detta allmänna råd är det endast förskottsbetalningar till leverantörer som överstiger 5 000 kronor och där arbete ej påbörjats eller där delleverans ej erhållits (se punkt 6.59) som kan komma ifråga. De tas upp som Övriga fordringar.

Likvida medel, t.ex. banktillgodohavanden, måste höras till företaget för att få bokföras i företaget. Det måste alltså vara sådana medel som har genererats i företaget eller som företagaren har satt in och som företagaren avser att använda i företaget. De kan vara avsedda att användas till såväl löpande utgifter som framtida investeringar, t.ex. för ett planerat utbyte av en maskin. Likvida medel som ingår i kapitalunderlaget för beräkning av expansionsfördel hör till företaget.

Medel insatta på upphovsmannakonto respektive skogskonto ska bokföras i företaget.

Använder företagaren företagets pengar för att köpa aktier, obligationer eller andra värdepapper ska köpet bokföras som ett uttag av pengar ur företaget.

I redovisningen behöver företagaren ha en klar gräns mellan företagets kassamedel och bankmedel respektive sina privata medel. Därför bör företagets kassamedel och bankmedel hållas åtskilda från företagarens. Inbetalningar och utbetalningar i företaget bör ske till eller från företagets kassa eller bank- och girokonto.

Eget kapital

(punkterna 3.9–3.12)

Eget kapital utgörs av skillnaden mellan å ena sidan verksamhetens tillgångar och å andra sidan verksamhetens skulder. Saldot påverkas av företagets resultat och företagarens insättningar och uttag. Posten visar den nettobehållning (positiv eller negativ) som företagaren vid en viss tidpunkt har i företaget.

Alla insättningar i och uttag ur företaget är affärshändelser som påverkar företagarens nettobehållning i företaget och ska därmed bokföras. Insättningar och uttag ska bokföras som en ökning respektive en minskning av eget kapital.

En företagare kan inte vara anställd i det egna företaget. Företagarens uttag av likvida medel ur företaget ska därför inte bokföras som en löneutgift utan som en minskning av det egna kapitalet (ett uttag). Lön till företagarens make och barn räknas också som

K1

företagarens uttag, om den inte får dras av vid beräkningen av den skattemässiga inkomsten. De skattemässiga reglerna för ersättning till barn och make finns i 60 kap. 2 och 3 §§ IL. Inte heller premier för pensionsförsäkring och liknande ska bokföras som en utgift i företaget utan räknas som privata utgifter och detta oavsett om pensionsförsäkringspremien är avdragsgill eller ej.

Ett annat exempel på en privat utgift är företagarens egna skatt (exempelvis inkomstskatt, egenavgifter och särskild löneskatt). Om F-skatt betalas med företagets medel bokförs det som en minskning av det egna kapitalet (eget uttag).

Ett praktiskt sätt för företagaren att hantera privata utgifter är – om så behövs – att göra en månatlig överföring av pengar (ett uttag) från företaget till ett privat konto, som därefter kan användas för betalning av de privata utgifterna. Om företagets medel trots allt använts för betalning av privata utgifter, jämföras det med ett uttag.

Som framgått ovan bör det finnas bank- och girokonton som enbart är avsedda för företagets transaktioner. Företagets kassa ska endast avse företagets kontanta medel.

Skulder

(punkterna 3.13–3.15)

Som huvudregel gäller att om ett lånat belopp används i företaget ska det bokföras i företaget. Om lånet används för löpande utgifter i företaget eller för investeringar i tillgångar, ska det bokföras i företaget. Lånets säkerhet har ingen betydelse för skuldredovisningen, bara användningssättet. Ett lån, med en näringsfastighet som säkerhet, som används för köp av en privat segelbåt hänförs därför i sin helhet till privatpersonen.

En inte ovanlig situation är att ett lånebelopp används såväl i företaget som privat. Ett exempel är lån till en fastighet som klassificeras som dels privatbostadsfastighet, dels näringsfastighet. I detta fall har bara en del av det lånade beloppet lagts ned i företaget. Därför kan bara en del av lånet anses höra till företaget. I en sådan situation ska skulden – och ränteutgifterna – fördelas i proportion till hur beloppet har använts. Om 70 procent av det lånade beloppet hänförs till näringsfastigheten och 30 procent till privatbostadsfastigheten, ska 70 procent av skulden – och ränteutgifterna – anses tillhöra företaget. Denna del ska bokföras i företaget.

Även en skuld som är tvistig ska bokföras i företaget om skulden hör till företaget och tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget, t.ex. s.k. luftfakturor, ska däremot inte bokföras.

Skatter och avgifter

(punkt 3.15)

	I den löpande bokföringen	I bokslutet
Mervärdesskatt som redovisas i skattedeklaration	Bokförs under året	Skatteskuld respektive Övrig fordran i företaget
Arbetsgivaravgifter och preliminärskatt på utbetalda löner till anställda	Bokförs under året	Skatteskuld i företaget
F-skatt (exempelvis inkomstskatt, egenavgifter och löneskatt på egen pensionskostnad)	Om F-skatten betalas med företagets medel bokförs den som eget uttag	Ingår i eget kapital om den betalats med företagets medel

Särskild löneskatt för anställds pensionskostnad		Bokförs som kostnad i företaget och som eget kapital (egen insättning)
Statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift för näringsfastighet		Bokförs som kostnad i företaget det räkenskapsår som skatten respektive avgiften hänför sig till och som eget kapital (egen insättning)

Inkomster

(punkterna 3.16 och 3.17)

Som inkomst ska endast det som företaget får för egen räkning tas upp. Det innebär att sådant som företaget uppbär för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt inte är inkomst. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt är olika beroende på om det är omsättning eller uttag. Vid omsättning är beskattningsunderlaget ersättningen (7 kap. 3 § 1 ML). Vid uttag är beskattningsunderlaget olika beroende på vilken typ av uttag det är fråga om. Detta regleras i 7 kap. 3 § 2a och 2b ML.

Mervärdesskattereglerna innebär t.ex. att den utgående mervärdesskatten vid uttag av en vara som företaget köpt in baseras på anskaffningsvärdet för varan. Inkomsten vid uttag av en vara blir därför det normala försäljningspriset (se punkterna 3.17 och 2.3) minskat med den mervärdesskatt som har dragits av eller återbetalats när företaget köpte in varan (7 kap. 3 § 2a ML).

I en näringsverksamhet uppkommer inkomster av olika slag som ska bokföras i företaget.

Inkomst vid försäljning

Mervärdesskatt räknas inte som inkomst utan bokförs på ett särskilt konto för utgående mervärdesskatt vid försäljning.

Inkomster av offentliga stöd, skadeståndersättningar, försäkringsersättningar m.m.

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

Sådana bidrag som företagaren får från det allmänna utan samband med företaget, t.ex. barnbidrag eller bostadsbidrag får inte bokföras som inkomst i företaget.

Inte heller ersättning som företagaren får från Försäkringskassan ska bokföras som inkomst i företaget. Detsamma gäller sådana inkomster som företagaren har i en annan egenskap, t.ex. som anställd eller som uppdragstagare vid sidan av företaget, och som därför ska beskattas i inkomstslaget tjänst. För dessa inkomster betalar företagaren inte egenavgifter.

Uttag

När företagaren tar ut varor bokförs en inkomst. En inkomst bokförs också om företagaren nyttjar tjänster samt företagets tillgångar mer än i ringa omfattning. En ringa tjänst kan vara t.ex. en sömmerska som lägger upp sina egna byxor.

Företagarens uttag av varor och tjänster ska bokföras som om varan eller tjänsten sålts för en marknadsmässig ersättning. Det är här fråga om sådana varor och tjänster som företaget normalt tillhandahåller kunder i företaget. Uttaget motsvarar en vanlig inkomst och bokförs därför som en sådan. Inkomsten tas upp till marknadsvärdet, dvs. det pris

K1

inklusive mervärdesskatt som företaget skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till företagets affärsmässiga situation framstår som naturliga. Avdrag ska dock göras för den mervärdesskatt som gäller för uttag eftersom inkomst endast är det företaget uppbär för egen räkning och inte t.ex. mervärdesskatt som uppbärs för statens räkning. Även när företagaren tar ut en tillgång som inte är en vara, t.ex. inventarier, ska uttaget bokföras som om tillgången säljs (se punkt 6.16 för byggnader och markanläggningar, punkt 6.27 för mark och punkt 6.37 för maskiner och inventarier).

I de fall av uttag där det finns ett särskilt skattemässigt förmånsvärde är inkomsten lika med detta värde. Det gäller exempelvis bilförmån och kostförmån. I vissa fall är det rimligt att utgå från att värdet av det privata nyttjandet av tillgången motsvarar kostnaden för att använda den i företaget. Ett exempel är privat användning av telefon som betalas av företaget. I det fallet bör den privata delen av telefonutgiften bokföras som uttag. En direkt uppdelning i företagens utgift och privat utgift kan också ske (se avsnittet nedan).

Ränteinkomster m.m.

Ränteinkomster m.m. är ränteinkomster på företagets banktillgodohavanden samt vinstutdelning från andelar i kooperativa föreningar med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning har deltagit i föreningens verksamhet.

Utgifter

(punkterna 3.18 och 3.19)

Samtliga utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska bokföras i företaget. Dit hör t.ex. varuinköp, utgifter för anställd personal samt ränteutgifter på lån som hör till företaget.

Uppdelning på företagets utgifter och privata utgifter

En utgift som endast till en del hänför sig till företaget ska till den delen bokföras i företaget och belasta företagets resultat. Som underlag för en sådan transaktion ska det finnas en verifikation, som består av den ursprungliga fakturan eller något annat underlag som visar företagarens utgift. På denna verifikation ska företagaren ange på vilken grund utgiften har fördelats mellan företagaren privat och företaget samt hur företagets utgift har beräknats.

Om företagaren belastar företagets kassa eller bank med utgifter som endast delvis räknas till företaget, ska endast den del som avser företaget redovisas som utgift i företaget. Återstoden ska redovisas som ett uttag mot eget kapital.

Allmänna utgifter i verksamheten

Utgifter som företaget har för att förvärva inkomster till företaget, t.ex. utgifter för lokal, hyra av anläggningstillgångar, reparation och underhåll av inventarier, transporter och reklam ska bokföras i företaget.

Sådana utgifter ska tas upp till det belopp som står på kvittot eller fakturan, dvs. till det nominella beloppet. Någon beräkning av dold räntekompensation ska inte göras. Mervärdesskatt räknas inte som utgift om den ska dras av eller återbetalas till företaget, utan bokförs i så fall på ett särskilt konto för ingående mervärdesskatt. Det framgår av punkten 3.18.

Justeringar kan behöva göras i inkomstdeklarationen, t.ex. vid hyra av lokal i makes privatbostad som samtidigt är företagarens bostad.

Utgift för skadeståndersättningar m.m.

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

Insättningar

Om en privat tillgång används i företaget så ska nyttjandet bokföras som en utgift i företaget. Utgiften ska motsvara den del av företagarens utgifter för tillgången som avser nyttjandet i verksamheten. Ett exempel är användning av privat telefon i företaget. I det fallet bör den delen av telefonräkningen som avser användning i företaget bokföras som utgift i företaget. I de fall det finns ett särskilt skattemässigt tillåtet belopp att dra av vid utnyttjande av en privat tillgång i företaget är utgiften lika med detta värde. Det gäller t.ex. milersättning för körning med privat bil.

Ränteutgifter

Ränteutgifter avser företagets låneskulder.

K1

Kommentarer till Kapitel 4 – Löpande bokföring

(punkterna 4.1–4.8)

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden

(punkt 4.1)

Det allmänna rådet är uppbyggt på kontantmetoden. Dock kan företag välja mellan att tillämpa kontantmetoden och faktureringsmetoden i den löpande bokföringen. Ett företag som väljer att bokföra enligt kontantmetoden ska utöver Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring tillämpa punkterna 4.2 och 4.8 i detta kapitel. Företag som bokför enligt faktureringsmetoden ska bara tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring och inte punkterna 4.2 och 4.8.

BFL har som grundprincip att alla affärshändelser ska bokföras löpande (faktureringsmetoden). En affärshändelse är en händelse som förändrar storleken eller sammansättningen av företagets förmögenhet. Grundprincipen innebär normalt att en försäljningstransaktion kommer att ge upphov till flera bokföringsåtgärder. När företaget levererar varan bokför det en fordran på kunden. När kunden betalar omvandlas fordringen till likvida medel (kassa eller tillgodohavande på ett konto). Då bokförs även denna förändring i sammansättningen hos företagets förmögenhet.

Kontantmetoden

(punkterna 4.2 och 4.8)

Vad innebär kontantmetoden?

(punkt 4.2)

Kontantmetoden innebär att företaget under löpande år bara bokför företagets betalningstransaktioner, dvs. in- och utbetalningar. I exemplet ovan innebär det att den fordran som uppstår på kunden när företaget levererar varor och skickar faktura inte leder till någon bokföringsåtgärd utan det är först när kunden betalar som företaget bokför försäljningen.

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

Även uttag till företagaren och insättningar från företagaren ska bokföras löpande.

Bokslutshändelser vid årets slut

(punkt 4.8)

Företag som tillämpar kontantmetoden under löpande år måste i samband med bokslutet bokföra:

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

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

Vad är bokslutshändelser?

Utgångspunkten i kontantmetoden är att företagets löpande bokföring bara innehåller in- och utbetalningar när räkenskapsåret löpt ut. Vad som ska bokföras utöver detta bestäms av intäkt- och kostnadsreglerna (resultaträkningen) och reglerna om vad som ska tas upp som en tillgång och skuld i företaget (balansräkningen).

Hur bokförs bokslutshändelser?

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

- a) hur avskrivningar beräknats,
- b) hur varulagret värderats (vilka poster som ingår och till vilket värde),
- c) vilka kundfordringar som finns respektive belopp,
- d) vilka leverantörsskulder som finns respektive belopp, och
- e) vilka övriga fordringar och skulder (bl.a. till leverantörer och till kunder) som finns respektive belopp.

För c)–e) ska företaget även ange vilka rader som påverkas i det förenklade årsbokslutet. Exempelvis påverkar ett beslutat men ännu inte utbetalt EU-bidrag B8 (Övriga fordringar) och R2 (Momsfria intäkter) (se exempel 7-2).

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

Bokslutshändelserna får även bokföras på vanligt sätt, dvs. föras in i bokföringen utan bokslutsunderlag. Bokslutsunderlagen kan också användas som enbart verifikationer för att därefter bokföras för presentation i registreringsordning och systematisk ordning

Kommentarer till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet

(punkt 5.1)

Det förenklade årsbokslutets utformning

Bokföringslagen ger utrymme för ett förenklat årsbokslut. I det förenklade årsbokslutet behöver företagen inte följa reglerna i årsredovisningslagen. Det förenklade årsbokslutet ska innehålla en resultaträkning och en balansräkning och upprättas enligt god redovisnings-sed.

En fysisk person som driver enskild firma och upprättar årsbokslut i förenklad form måste upprätta sitt bokslut enligt den uppställningsform som det allmänna rådet föreskriver (se bilaga 2).

Tanken är att ett företag som tillämpar uppställningsschemat gör ett bokslut och samtidigt fullgör sin deklarationsskyldighet för poster fram till bokfört resultat (R11). För att helt fullgöra sin deklarationsskyldighet måste också sidan två på deklarationsblanketten fyllas i.

I exempel 5-1 beskrivs arbetsgången när ett förenklat årsbokslut ska upprättas.

Det förenklade årsbokslutet ska skrivas under och sparas i sju år tillsammans med bokföringen och bokslutsunderlagen. Regler om arkivering finns i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

Kommentarer till Kapitel 6 – Balansräkningen

(punkterna 6.1–6.75)

Förteckning över anläggningstillgångar

(punkt 6.1)

Punkt 6.1 om förteckning av anläggningstillgångar innebär en förenkling jämfört med de regler om anläggningsregister som gäller för andra företag. I en enskild näringsverksamhet räcker det att upprätta en förteckning med uppgift om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och uppskattad användningstid i företaget. Detta register kan vara mycket enkelt. Ett handskrivet papper med uppgift om tillgången, anskaffningsdatum, anskaffningsvärde och användningstid räcker. Förteckningen kan också upprättas på så sätt att företaget sparar kopior av fakturorna med en anteckning om beräknad användningstid.

Uppgifter om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och användningstid måste kunna tas fram för inventarierna, för att man ska kunna se vilka anläggningstillgångar som finns och vilket värde de kan beräknas ha. Det är framför allt företagaren själv som behöver detta för att kunna bedöma om tillgångarna är övervärderade. Det är också viktigt när en utomstående ska värdera företaget i en lånesituation eller för att företaget ska säljas.

Uppgiften om användningstid behövs för att man ska kunna kontrollera att företaget inte gör för små avskrivningar. Företaget ska skriva av maskiner och inventarier med samma belopp som dras av vid inkomstbeskattningen (se punkt 6.38). Skattereglerna innehåller inga regler om hur liten avskrivning som måste göras. Om den avskrivning som gjorts är för liten, kan tillgången behöva skrivas ned (se punkt 6.40). När användningstiden löpt ut bör ju tillgången vara helt avskriven. Förteckningen av anläggningstillgångar ger här besked om när en tillgång bör vara avskriven. Förteckningen är därför ett viktigt verktyg när man ska bedöma om inventarierna är övervärderade i bokföringen och om de behöver skrivas ned.

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

Immateriella anläggningstillgångar

(punkterna 6.2 och 6.3)

Immateriella anläggningstillgångar som ska tas upp i balansräkningen

(punkt 6.2)

Det är endast förvärvade immateriella tillgångar som får tas upp i balansräkningen. Det innebär att utgifter för t.ex. en hemsida kan få tas upp om företaget köper hela hemsidan av någon annan. En egentillverkad sida där vissa tjänster och programvaror har köpts in kan inte tas upp i balansräkningen till någon del. Ytterligare krav för att en köpt hemsida

K1

ska kunna tas upp i balansräkningen är att det är sannolikt att den kommer att ge företaget intäkter och att den har ett bestående värde. Utgiften får annars hanteras som allmän kostnad i verksamheten enligt punkt 7.7. Utgifter för t.ex. en patentansökan behandlas som allmänna kostnader i verksamheten enligt punkt 7.7.

Beräkning av anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar

(punkt 6.3)

För immateriella tillgångar gäller samma regler om beräkning av anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar som för maskiner och inventarier. I enlighet med vad som gäller vid beskattningen får bestämmelserna om tillgångar av mindre värde och kort ekonomisk livslängd inte tillämpas.

Byggnader och markanläggningar

(punkterna 6.4–6.17)

Mark och byggnad är särskiljbara enheter, även om de förvärvats som en enhet. Mark har i normalfallet en obegränsad livslängd och ska inte skrivas av, medan byggnader ska skrivas av. I avskrivningshänseende ska mark därför separeras från byggnader även om de förvärvats som en enhet. Värdet ska fördelas med utgångspunkt i taxeringsvärdet.

Byggnader och markanläggningar som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.5–6.7)

För byggnads- och markinventarier gäller punkterna 6.29–6.40 om maskiner och inventarier.

Huvudregel

(punkt 6.5)

För byggnader gäller att de ska tas upp i balansräkningen vid tillträdet. Hur påbörjade men ej färdigställda egentillverkade byggnader och markanläggningar ska redovisas framgår av punkt 6.24.

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

(punkt 6.6)

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

Bokfört värde för byggnader och markanläggningar

(punkt 6.7)

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

Anskaffningsvärdet för byggnader och markanläggningar

(punkterna 6.8–6.13)

Företagaren kan inte få lön eller någon annan ersättning från sin enskilda firma (se punkt 3.9 med kommentarer). Företaget har därför inte någon utgift för företagarens arbete. Det egna arbetet ska därför inte beaktas när företaget beräknar anskaffningsvärdet på anläggningstillgångar.

För byggnader och mark gäller att alla utgifter som kan hänföras till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet. Utgifter vid förvärvet såsom iordningställande av plats, leverans och hantering, installation, mäklartjänster samt lagfart (även anställdas arbete) räknas in i anskaffningsvärdet. Värdet beräknas på utgifterna för anskaffandet exklusive mervärdesskatt som ska dras av eller återbetalas. Det framgår av punkt 2.4.

När det gäller arv eller gåva av byggnader och markanläggningar inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation (19 kap. 18 § IL, 20 kap. 12 § IL).

För byggnader och markanläggningar finns det särskilda skatteregler för beräkning av anskaffningsutgiften vid ägartillskott (se 19 kap. 16 § och 20 kap. 14 § IL).

K1

Avskrivningar av byggnader och markanläggningar

(punkterna 6.14–6.15)

Avskrivning ska ske med samma belopp som i deklarationen. Det innebär att reglerna i 19 kap. och 20 kap. IL ska tillämpas även i redovisningen. Avskrivning av en ej färdigställd egentillverkad byggnad eller markanläggning får göras först när objektet är färdigställt.

Byggnader

(punkt 6.14)

En byggnad ska skrivas av med hänsyn till den tid den bedöms vara till nytta i företaget. Skatteverket har utfärdat allmänna råd om procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader i näringsverksamhet.¹ Dessa får även tillämpas i det förenklade årsbokslutet. Detta är en förenkling jämfört med de regler som gäller för andra företag. Om det ingår inventarier i förvärvspriset som räknas som byggnadsinventarier enligt skattelagstiftningen ska de hänföras till maskiner och inventarier. Fördelningen mellan byggnad och byggnadsinventarier får göras med utgångspunkt från vad som anges i avtalet.

Markanläggningar

(punkt 6.15)

En markanläggning ska skrivas av med samma belopp som den skrivs av med skattemässigt.

Utrangeringar och avyttringar av byggnader och markanläggningar

(punkt 6.16)

Vid försäljning av byggnader och markanläggningar redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som momsfri intäkt om försäljningen sker med vinst. Innebär försäljningen förlust redovisas den som övrig extern utgift. Även vid utrangering redovisas det bokförda värdet som övrig extern utgift. Det krävs att tillgången har utrangerats för att den inte längre ska vara med i balansräkningen.

En tillgång som inte längre finns i företaget ska också strykas i förteckningen av anläggningstillgångar (punkt 6.1).

¹ Jfr Skatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader i näringsverksamhet SKV A 2005:5 och SKV M 2005:5 och uppdateringar av dessa.

Nedskrivningar av byggnader och markanläggningar

(punkt 6.17)

Reglerna i det allmänna rådet innebär en anpassning till skatterättens regler så långt det är möjligt. Skattereglerna ger ofta en nedre gräns för hur lågt en tillgång kan värderas. Redovisningsreglerna ska bl.a. tillförsäkra att en tillgång inte blir för högt värderad. När företaget i redovisningen får skriva av enligt skattereglerna, innebär det att det inte finns någon gräns för den lägsta avskrivning som måste göras. Om företagaren något år inte gör några avskrivningar, så ska man vara särskilt uppmärksam på om någon tillgång behöver skrivas ned.

Tillgångar som skrivs av på högst fem år ska skrivas ned endast om tillgången helt har förlorat sitt värde. En tillgång som skrivs av på längre tid än fem år ska skrivas ned om värdet på den avviker betydligt från bokfört värde. Med bokfört värde avses det värde tillgången har i redovisningen (även kallat redovisat värde). En uppskattning av tillgångens värde ska göras av företagaren. En mindre avvikelse behöver inte leda till att tillgången måste skrivas ned. En värdeminskning på mindre än 10 procent behöver inte beaktas.

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

I en fortgående verksamhet är det byggnadens eller markanläggningens nytta i verksamheten som är utgångspunkt för bedömningen av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkt för bedömningen.

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

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

(punkterna 6.18–6.28)

Mark och byggnad är särskiljbara enheter, även om de förvärvats som en enhet. Mark har i normalfallet en obegränsad livslängd och ska inte skrivas av, medan byggnader ska skrivas av. I avskrivningshänseende ska mark därför separeras från byggnader även om de förvärvats som en enhet. Värdet ska fördelas med utgångspunkt i taxeringsvärdet.

Mark som ska tas upp i balansräkningen

(punkt 6.19)

Mark ska tas upp i balansräkningen vid tillträdet.

Beräkning av anskaffningsvärde, avskrivningar, avyttringar och nedskrivningar

(punkterna 6.20–6.28)

Avskrivning av egentillverkade byggnader, markanläggningar, maskiner eller inventarier får inte göras förrän objektet är färdigställt. Fram till denna tidpunkt tas objektet upp i balansräkningen i enlighet med punkt 6.24. När objektet är färdigställt flyttas det (genom omkontering) till respektive tillgångsslag. Reglerna för beräkning av anskaffningsvärde, avyttring och nedskrivning är de samma som för byggnad och markanläggning respektive maskiner och inventarier.

Även för mark är reglerna de samma som för byggnad och markanläggning. Ytterligare vägledning kan därför hämtas i kommentaren till detta avsnitt. Mark ska däremot inte skrivas av. Om mark blir värdelös redovisas det bokförda värdet som kostnad.

Maskiner och inventarier

(punkterna 6.29–6.40)

Maskiner och inventarier som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.29–6.31)

Huvudregel

(punkt 6.29)

De maskiner och inventarier som har levererats eller färdigställts på balansdagen ska tas upp i balansräkningen. Hur påbörjade men ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier ska redovisas framgår av 6.24.

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

(punkt 6.30)

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

För anskaffningar bestående av flera inventarier bör prövningen avse inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde om inventarierna har ett naturligt samband (exempelvis 10 stolar à 3 500 kronor till ett konferensrum). Motsvarande bör gälla anskaffning som kan anses vara ett led i en större inventarieinvestering.

K1

Maskiner och inventarier som har en kort ekonomisk livslängd behöver inte tas upp i balansräkningen

(punkt 6.31)

Skatterettsligt är det tillåtet att direkt dra av s.k. treårsinventarier (18 kap. 4 § IL). En utgångspunkt kan vara den typiska livslängden för en tillgång. Företaget ska dock även ta hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. Man ska då – förutom den fysiska förslitningen – också beakta andra ekonomiska faktorer, såsom den tekniska utvecklingen, konkurrensförhållandena och det användningsområde inventarierna har i företaget.

Anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier

(punkterna 6.32–6.36)

Företagaren kan inte få lön eller någon annan ersättning från sin enskilda firma (se punkt 3.9 med kommentarer). Företaget har därför inte någon utgift för företagarens arbete. Det egna arbetet ska därför inte beaktas när företaget beräknar anskaffningsvärdet på anläggningstillgångar. Av förenklingsskäl ska inte heller anställdas arbete räknas med när företaget beräknar anskaffningsvärdet på maskiner och inventarier.

Köp av maskiner och inventarier

(punkt 6.33)

Anskaffningsvärdet vid ett köp av en tillgång är som huvudregel endast inköpspriset och andra direkt hänförliga utgifter som ingår i fakturabeloppet. Detta är en förenkling jämfört med de regler som gäller för andra företag. Normalt ska man bara behöva titta på fakturan för att få fram anskaffningsvärdet. Exempel på direkt hänförliga utgifter som kan framgå av fakturan är leverans och hantering samt installation.

Exempel på andra externa utgifter som kanske inte framgår av fakturan är iordningställande av en plats eller ett område för uppförande eller installation av tillgången, leverans och hantering, installation och konsulttjänster.

Om det finns sådana utgifter som inte ingår i fakturabeloppet och som direkt kan hänföras till tillgången, ska de tas med om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kronor per maskin eller inventarie. Utgifterna får räknas in i anskaffningsvärdet även om de uppgår till ett lägre belopp. Om företagaren köper en maskin för 20 000 kronor och betalar en fristående transportfirma 8 000 kronor för leveransen, så ska utgiften för leveransen ingå i anskaffningsvärdet, som alltså blir 28 000 kronor. Uppgår istället utgiften för leveransen till 4 000 kronor får, men behöver inte, utgiften ingå i anskaffningsvärdet.

Egentillverkning av maskiner och inventarier

(punkt 6.34)

Principen för beräkning av anskaffningsvärdet på egentillverkade tillgångar är densamma som för köpta tillgångar. Anskaffningsvärdet är som huvudregel utgiften för materialet, dvs. det belopp som anges på fakturan för materialet. Värdet av eget arbete räknas inte med och när det gäller maskiner och inventarier inte heller utgiften för anställdas arbete. Andra externa utgifter som kan hänföras till tillgången ska räknas med om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kronor för att få inventarien färdigställd.

Övriga förvärv av maskiner och inventarier

(punkt 6.35)

När det gäller arv eller gåva av inventarier, innebär skattelagstiftningen i de flesta fall att det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren ska anses som anskaffningsvärde (18 kap. 8 § och 23 kap. IL). Vid ett generationsskifte betyder det att gåvotagaren eller arvtagaren övertar samma värde som överlåtaren hade.

Även för tillgångar som ägaren har överfört till företaget ska anskaffningsvärdet bestämmas till det skattemässiga anskaffningsvärdet.

Eftersom det skattemässigt finns olika regler för överföring av olika slags tillgångar och i vissa situationer även en möjlighet att välja vilka regler som ska tillämpas, så är det även här tillåtet att värderingen i bokföringen görs på samma sätt som vid beskattningen.

Företagaren kan föra över en tillgång från sina privata tillgångar till företaget, t.ex. när det startar. Företagaren har kanske haft en hobby som utvecklats till en näringsverksamhet. Det sker de facto ingen förmögenhetsöverföring mellan olika parter, utan det är en överföring från en del av företagarens ekonomiska sfär till en annan.

Anskaffningsvärdet för inventarier är nästan alltid marknadsvärdet vid företagets start. I de ovanliga situationer då tillgången ökat i värde från anskaffningstidpunkten och s.k. avskattning inte sker, anses anskaffningsvärdet vara den ursprungliga anskaffningsutgiften ökad med utgifter för förbättring och minskad med sådana avdrag som har gjorts för anskaffning, värdeminskning och liknande.

Avskrivningar, avyttringar och utrangeringar av maskiner och inventarier

(punkt 6.37 och 6.38)

Maskiner och inventarier värderas och skrivs av på samma sätt som sker vid beskattningen. Det innebär att räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning kan tillämpas vid beräkning av lägsta tillåtna värde. Väljer företaget att värdera maskiner och inventarier till ett högre värde ska nedskrivningsprövning enligt punkt 6.40 ske. Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kronor så får hela det bokförda beloppet skrivas av (se 18 kap. 13 § IL).

Maskiner och inventarier ska alltså skrivas av i en klumpsumma. Vid anskaffningen värderas de individuellt men bokförs sedan på ett konto. De inventarier som finns vid årets början är bokförda på detta konto. Här bokförs även utgifter för under året anskaf-

fade inventarier och maskiner och försäljningsinkomster från försäljningar av maskiner och inventarier. Värdet på inventarietkontot innan årets avskrivning beräknas är avskrivningsunderlaget.

Om avskrivningsunderlaget innan årets avskrivning har beräknats uppgå till högst 5 000 kronor så får värdet på maskiner och inventarier tas upp till noll kronor. Hela avskrivningsunderlaget kommer då att utgöra årets avskrivning. Det framgår av 18 kap. 13 § IL. Uppgår avskrivningsunderlaget till mer än 5 000 kronor räknas det värde ut som inventarierna får tas upp till enligt räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning. Det värde som företagaren kommer att ta upp maskiner och inventarier till skattemässigt är även det värde de ska bokföras till vid årets slut. Årets avskrivning blir mellanskillnaden mellan detta värde och det som redan är bokfört på kontot, dvs. värdet vid årets början plus utgifterna för nyanskaffning minus inkomsterna för försäljning. Se punkt 7.4 och punkt 7.9.

En tillgång som inte längre finns i företaget ska strykas i förteckningen över anläggningstillgångar (punkt 6.1).

Nedskrivningar av maskiner och inventarier

(punkterna 6.39 och 6.40)

Reglerna i det allmänna rådet innebär en anpassning till skatterättens regler så långt det är möjligt. Skattereglerna ger ofta en nedre gräns för hur lågt en tillgång kan värderas. Redovisningsreglerna ska bl.a. tillförsäkra att en tillgång inte blir för högt värderad. När företaget i redovisningen får skriva av enligt skattereglerna, innebär det att det inte finns någon gräns för den lägsta avskrivning som måste göras. Om företagaren något år inte gör några avskrivningar, så ska man vara särskilt uppmärksam på om någon tillgång behöver skrivas ned.

Om maskiner och inventarier skrivs av med högsta tillåtna belopp varje år behöver någon nedskrivning inte göras. Om avskrivningarna är lägre ska nedskrivning ske om det sammanlagda värdet betydligt avviker från bokfört värde. En uppskattning av tillgångarnas värde ska göras av företagaren. En mindre avvikelse behöver inte leda till att tillgångarna måste skrivas ned. En värdeminskning på mindre än 10 procent behöver inte beaktas.

Bedömningen ska göras på kollektiv nivå. Enligt det allmänna rådet ska de redovisas och skrivas av i en klump, och det saknas därför underlag för att bedöma nedskrivningsbehovet individuellt.

Det kan finnas en risk att företagaren gör så små avskrivningar att inventarierna blir övervärderade. Därför finns begränsningen att en nedskrivning måste göras om det sammanlagda värdet av maskiner och inventarier samt förvärvade immateriella tillgångar i balansräkningen överstiger det värde de kan beräknas ha. I en fortgående verksamhet är det maskinens nytta i produktionen som är utgångspunkt för bedömningen. I en avvecklings- eller försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkt för bedömningen. Det innebär att maskiner och inventarier och immateriella tillgångar inte får vara övervärderade på kollektiv nivå. Däremot behöver man inte beakta värdet på de enskilda maskin- och inventarietillgångarna i det förenklade årsbokslutet.

Övriga anläggningstillgångar

(punkterna 6.41–6.44)

Som övriga anläggningstillgångar får endast andelar i en kooperativ förening och lagertillgångar i byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse tas upp i företaget.

Övriga anläggningstillgångar ska tas upp till det anskaffningsvärde som anges i den handling som legat till grund för anskaffningen. De ska inte skrivas av men ska skrivas ned om de är klart övervärderade. För andelar i en kooperativ förening innebär det att en tillgodoförd insatsemission inte ska påverka andelens bokförda värde. Däremot ska beloppet ingå

i den upplysning om obeskattade reserver som företaget ska lämna enligt punkt 8.1 i det allmänna rådet.

Varulager

(punkterna 6.45–6.55)

Varulager som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.45–6.47)

Aktier och andelar som är lagertillgångar är inte varulager utan övriga anläggningstillgångar (se punkt 3.7). Se punkterna 6.41–6.44.

Byggnader, markanläggningar och mark som skattemässigt är lagertillgångar är varulager och för dessa gäller punkterna 6.45–6.52.

Huvudregel

(punkterna 6.45 och 6.46)

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

Sålda varor som lämnat företaget ska inte heller tas med i lagerposten i det förenklade årsbokslutet. Detta gäller oavsett om företagaren skickat faktura eller inte. Det medför att kostnaden respektive intäkten för varor där faktura inte har skickats hamnar på olika år.

Under året kan varuinköp löpande bokföras som utgift.

Varor som erhålls i gåva och som har ett svårbestämt men lågt värde och som företaget avser att sälja vidare, skänka bort eller utränga behöver inte bokföras löpande, se 5 kap. 1 § andra stycket BFL och punkt 2.14 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring. Bokförs sådana gåvor inte löpande under räkenskapsåret, ska de gåvor som finns kvar på balansdagen tas upp som varulager.

Ett lager med ett oväsentligt värde behöver inte tas upp

(punkt 6.47)

Ett lager med ett sammanlagt värde på högst 5 000 kronor behöver inte tas upp i balansräkningen. Det kan vara ett lager av förnödenheter eller förbrukningsartiklar som inte har ett särskilt högt värde. Det överensstämmer med vad som gäller vid beskattningen (17 kap. 4 a § IL).

Värdering av varulager

(punkterna 6.48–6.55)

Värdet av eget och anställdas arbete

(punkt 6.48)

För egentillverkade varor är principen för beräkning av anskaffningsvärdet densamma som för köpta varor. Utgifter för eget eller anställdas arbete ingår alltså inte.

Beräkning av anskaffningsvärdet för varulagret (för varje sorts vara)

(punkterna 6.49–6.52)

Enligt huvudregeln i punkt 6.49 är anskaffningsvärdet för en köpt vara inköpspriset och andra utgifter som framgår av fakturan för just den aktuella varan. Andra utgifter som direkt kan hänföras till varans förvärv är t.ex. tull- och importutgifter, utgifter för transport och andra hanteringsutgifter. Anskaffningsvärdet ska beräknas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU), vägda genomsnittspriser eller någon annan liknande princip. FIFU-

principen innebär att om varor av samma slag köps in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist.

Om företaget har sådana andra utgifter för varornas förvärv som inte framgår av fakturan och som sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kronor för en sorts vara, så ska de räknas in i anskaffningsvärdet.

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

En schablonmässig värderingsmetod kan också vara att företaget vid beräkning av en varas anskaffningsvärde utgår från försäljningspriset (exklusive moms) och utifrån det härleder varans anskaffningsvärde. Denna modell för beräkning av varulagrets anskaffningsvärde är vanlig i t.ex. detaljhandelsföretag eller i andra handelsföretag där det inte är vanligt med renodlade priskalkyler. Anskaffningsvärdet för en förvärvad vara eller varugrupp beräknas då till försäljningspriset med avdrag för det pålägg som används i priskalkylen. Alternativt kan anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset med avdrag för bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen. Om försäljningspriset eller bruttovinstmarginalen har höjts eller sänkts efter inköpstillfället ska justering göras för dessa förändringar. Detta eftersom schablonen ska ge ungefärligen samma värde som en värdering utifrån årets faktiska kostnader och utgifter.

I skattelagstiftningen gäller olika regler för olika situationer vid förvärv av varor genom arv eller gåva. Det allmänna rådet tillåter att varorna värderas på samma sätt i bokföringen som vid beskattningen. Det normala vid arv och gåva är att förvärvaren övertar överlåtarens skattemässiga värde.

För varor som förvärvats genom att ägaren gjort en egen insättning får anskaffningsvärdet bestämmas till det skattemässiga värdet. Om varan före rörelsestarten fanns i en hobbyverksamhet, så innebär detta att anskaffningsvärdet i hobbyverksamheten kommer att utgöra anskaffningsvärde även i företaget. Om någon t.ex. som hobby sytt kläder som tillförs företaget, så är utgifterna för materialet klädernas anskaffningsvärde i företaget.

Beräkning av anskaffningsvärdet för varulagret (för lagret som helhet) (punkterna 6.53–6.55)

Varor som ligger i lager förlorar normalt något i värde. De kan bli omoderna eller defekta. För att företagaren inte ska behöva bedöma hur mycket varje vara i lagret tappat i värde, så tillåts ett schablonmässigt avdrag för värdenedgång på 3 procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Det innebär att lagret får tas upp till 97 procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde, vilket också gäller i den skattemässiga redovisningen.

Om lagret består av djur i jordbruk och renskötsel får lagret värderas i enlighet med 17 kap. 5 § IL.

En viktig utgångspunkt vid värdering av tillgångar är att värderingen ska göras med en rimlig grad av försiktighet. Detta innebär bl.a. att en tillgång inte får övervärderas. Normalt tillgodoses detta genom att varulager värderas till anskaffningsvärdet eller det lägre värde som den får efter avdrag för schablonmässig värdeminskning.

Om det står klart att det värde lagret kan säljas för (exklusive mervärdesskatt) ändå gått ned så att det är lägre än lagrets anskaffningsvärde efter avdrag för schablonmässig värdeminskning, så ska den verkliga värdenedgången beräknas.

När den verkliga värdeminskningen ska beräknas, måste företagaren för varje post bestämma dels anskaffningsvärdet, dels hur mycket lägre värdet egentligen är. En lagerpost i t.ex. en mekanisk verkstad kan bestå av kugghjul av samma sort och storlek, i en klädes-

butik av byxor av samma sort och storlek. Det är dock tillåtet med en kollektiv värdering för homogena varugrupper eller då en individuell värdering av kostnadsskäl är svår att motivera. Ett typexempel på en homogen varugrupp är rå- och stapelvaror (exempelvis olja respektive virke).

Kundfordringar

(punkterna 6.56–6.58)

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

I posten Kundfordringar ska följande tas upp efter värdering enligt punkterna 6.57 och 6.58:

- Fakturor som företaget har skickat men ännu inte fått betalt för vid årets utgång.
- Försäljningar som företaget normalt eller enligt god affärssed borde ha fakturerat vid årets utgång.

Kvarstående fordran enligt betalningsplan för upplåten avverkningsrätt till skog ska inte tas med i bedömningen av om det finns försäljningar som enligt god affärssed borde ha fakturerats. Däremot ska enligt punkt 8.1 upplysning lämnas om hur stor del av betalningsplanen som på bokslutsdagen är obetald.

Värdering av kundfordringar

(punkterna 6.57 och 6.58)

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

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

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

Övriga fordringar

(punkterna 6.59–6.64)

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

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

I posten Övriga fordringar ska följande tas upp efter värdering enligt punkterna 6.63 och 6.64:

- Förskott till leverantör, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, överstigande 5 000 kronor, där leverans, delleverans eller utförande av tjänst inte påbörjats (förskottsutbetald).
- Första förhöjd leasinghyra, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, överstigande 5 000 kronor (förskottsutbetald).

- Ränteinkomster, sammanlagt överstigande 5 000 kronor, som är hänförliga till räkenskapsåret men som företagaren får först nästa år (efterskottsinbetalas).
- Ränteutgifter, sammanlagt överstigande 5 000 kronor, som företaget har betalat under räkenskapsåret men som är hänförliga till nästa år (förskottsutbetalad).
- Inkomster av offentliga stöd, skadeståndersättningar, försäkringsersättningar som beslutats under räkenskapsåret men ännu inte utbetalats (efterskottsinbetalas).
- Fordringar (samt fordringar på grund av avyttring) på kooperativa föreningar.
- Fordran avseende mervärdesskatt samt för mycket inbetald arbetsgivaravgift och preliminärskatt för anställda.

Bedömningen av om *ett* förskott uppgår till 5 000 kronor eller mer ska göras utifrån hur normala affärsmässiga transaktioner redovisas. Att konstruera faktureringen med enda avsikt att understiga gränsvärdet för förskott är inte förenligt med god redovisningssed. Delas faktureringen eller betalningen av en varuleverans eller tjänst upp på flera fakturor eller delbetalningar ska delbeloppen summeras när 5 000-kronorsgränsen bedöms.

Ytterligare vägledning för bedömningen av förskott med avseende på leveranser och delleveranser finns i kommentaren till punkt 6.72.

K1

Kassa och bank

(punkt 6.65)

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

Avsättningar

(punkt 6.67)

Avsättning är enligt årsredovisningslagen (1995:1554), ÄRL, säkra eller sannolika förpliktelser som hänför sig till året eller tidigare år men där det råder ovisshet om belopp eller tidpunkt. Ett exempel på en avsättning är avsättning för framtida garantiutgifter (3 kap. 9 § ÄRL).

Då företag som tillämpar detta allmänna råd inte följer årsredovisningslagen och där avsättningar sannolikt är ovanliga i de flesta företag som kan tillämpa det allmänna rådet ska några avsättningar av förenklingsskäl inte göras. Om företaget vill göra avsättningar, så måste det upprätta ett årsbokslut och tillämpa de regler som gäller för detta.

Det som i skatterätten räknas som avsättning till periodiseringsfond, expansionsfond, ersättningsfond och liknande påverkas däremot inte och är alltså tillåtet för företag som tillämpar detta allmänna råd.

Skatteskulder

(punkt 6.69)

I tabellen i kommentaren till punkt 3.15 framgår i den högra kolumnen vilka skulder som ska tas upp i företaget.

Leverantörsskulder

(punkterna 6.70 och 6.71)

Även om företaget redovisar enligt kontantmetoden löpande under året så måste det vid årets slut bokföra inkomna obetalda fakturor som Leverantörsskulder. Det leverantören har att fordra är beloppet inklusive mervärdesskatt. Leverantörsskulder ska därför tas upp inklusive mervärdesskatt. Vid bokslutstillfället finns även en fordran på mervärdesskatt på

avdragsgill ingående mervärdesskatt. Mervärdesskattedelen på leverantörsskulder mot-svaras i dessa fall av en fordran på mervärdesskatt på staten. Mervärdesskatt kommer därför inte att påverka företagets resultat. Detsamma gäller övriga poster nedan som föranleder mervärdesskatt som ännu inte har redovisats i mervärdesskattedeklaration.

- I posten Leverantörsskulder ska följande tas upp efter värdering enligt punkt 6.71.
- Fakturor som företaget har fått men inte betalat före räkenskapsårets slut.
 - Inköp som företaget normalt eller enligt god affärssed borde ha fått faktura på vid årets utgång.

Övriga skulder

(punkterna 6.72–6.75)

I posten Övriga skulder ska följande tas upp efter värdering enligt punkt 6.71.

- Förskott från kund överstigande 5 000 kronor, där leverans, delleverans eller utförande av tjänst inte påbörjats (förskottsinbetalad).
- Ränteutgifter, sammanlagt överstigande 5 000 kronor som är hänförliga till räkenskaps-året men som betalas nästa år (efterskottsutbetalas).
- Övriga utgifter (främst skadeståndsansättning) som beslutats under räkenskapsåret men ännu inte utbetalts (efterskottsutbetalas).
- Ränteinkomster, sammanlagt överstigande 5 000 kronor, som företaget fått utbetalt men som är hänförliga till nästa år (förskottsinbetalad).

Endast förskott över 5 000 kronor exklusive mervärdesskatt behöver tas upp som förskott om företaget inte börjat utföra tjänsten eller leverera varan. Prövningen ska ske post för post, dvs. för varje inbetalning eller faktura för sig. Det är således förskott där arbetet över huvud taget inte har påbörjats eller där leverans inte skett som ska tas upp som förskott. Har företagaren påbörjat arbetet ska det inte tas upp som förskott även om någon leverans eller prestation till kunden ännu inte har skett.

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

För varor innebär detta att det ska vara uppenbart att klart avgränsade delar kommer att levereras vid olika tidpunkter för att det ska vara fråga om delleveranser. Ersättningen för den delleveransen som ännu inte påbörjats ska uppgå till minst 5 000 kronor för att ett förskott ska behöva tas upp.

Vid tjänsteuppdrag kan det t.ex. vara fråga om betalningar som avser sådana tjänster som uppenbarligen utförs i lika delar under en längre period, som t.ex. vid hyresavtal. Det kan t.ex. vara en hyra som betalas för tre månader men där endast två månader har presterats på balansdagen. Överstiger ersättningen för den månad som återstår 5 000 kro-nor exklusive mervärdesskatt så ska den delen tas upp som ett förskott. Det ska dock vara uppenbart att det är delar av en prestation som inte har påbörjats.

Med denna definition av förskott och bestämmelsen att endast förskott på mer än 5 000 kronor behöver tas upp så borde det bli ganska sällsynt att förskott behöver tas upp.

Kommentarer till Kapitel 7 – Resultaträkningen

(punkterna 7.1–7.12)

Vad ska redovisas som intäkt?

(punkterna 7.1–7.6)

Reglerna för vad som ska redovisas som intäkt är de samma för företag som löpande bokför enligt kontantmetoden respektive faktureringsmetoden. Eftersom metoden att bokföra

exempelvis skickade fakturor är olika i respektive metod kommer intäkten att beräknas på olika sätt.

Intäkt vid försäljning av varor eller tjänster (kontantmetoden)

(punkt 7.1)

Punkt 7.1 är avgörande för vilka inkomster företaget ska redovisa som intäkter för räkenskapsåret.

Inbetalningar från kunder

Utgångspunkten för beräkningen är de inbetalningar till företaget under räkenskapsåret som avser försäljning av varor eller tjänster.

Dessa betalningar ska vara bokförda på försäljningskonton. Det första steget vid intäktsredovisningen är därför att kontrollera att den löpande bokföringen innehåller alla inbetalningar under året.

K1

Fakturerade kundfordringar

Till inbetalningarna ska företaget i nästa steg lägga till fakturerade men ännu ej betalda kundfordringar vid årets utgång avseende försäljning av varor och tjänster. När intäkten beräknas är det beloppet exklusive mervärdesskatt som ska användas. Det är inte bara de fordringar som företaget faktiskt har fakturerat som ska tas upp. Även sådana fordringar som utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerats ska tas med. Vid prövningen av vad som borde ha fakturerats utgår man från praxis inom branschen, om det finns någon affärsmässig sådan. Om företag i branschen normalt fakturerar en gång per månad men företaget ännu inte fakturerat ett arbete som utfördes för två månader sedan så ska den intäkten räknas med fastän företaget ännu inte har fakturerat. Normalt kan det inte anses affärsmässigt med en fördröjning av faktureringen med mer än tre månader från det att affärshändelsen inträffade. Även varor som har levererats och som företaget har fått en avräkningsnota på räknas som fakturerade eftersom avräkningsnota kan jämföras med en faktura. Ett exempel på när varor säljs mot avräkningsnota är en lantbrukares försäljning av betor. Inkomsten för dessa varor ska således räknas med.

Fakturerade kundfordringar (exklusive mervärdesskatt) vid årets ingång ska dras av vid beräkningen av årets intäkt. Betalningarna är bokförda som försäljning men då de ingår i föregående års intäkt måste de således dras av vid beräkningen av årets intäkt. I balansräkningen tas kundfordringar upp inklusive mervärdesskatt (se punkterna 6.57–6.58) men vid beräkningen av intäkten är det beloppet exklusive mervärdesskatt som ska användas. Fakturerad mervärdesskatt är ingen inkomst utan något som ska betalas till staten.

Förskott från kunder

Från inbetalningarna och de fakturerade fordringarna ska företaget dra av de förskott från kunder som överstiger 5 000 kronor exklusive mervärdesskatt som föreligger vid årets slut. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.72. Det som tidigare är bokfört som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna för att bokföras som förskott bokförs om till försäljning (eller noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därigenom i intäkten.

Pågående arbeten

I de regler som gäller för andra företag finns olika alternativ att redovisa s.k. pågående arbeten. Detta allmänna råd innebär att alla pågående arbeten redovisas som löpande räkning, alternativregeln. Det innebär att värdet av nedlagt arbete och material inte ska redovisas som intäkt förrän vid faktureringen.

Kontroll vid årets slut

Sammanfattningsvis kan man säga att företagets intäkt från försäljning av varor och tjänster för året räknas fram på följande sätt:

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

Alla belopp vid denna beräkning ska vara exklusive mervärdesskatt.

Intäkt vid försäljning av varor eller tjänster (faktureringsmetoden)

(punkt 7.1)

Företag som löpande bokför enligt faktureringsmetoden utgår från fakturerad försäljning vid beräkning av årets intäkt. Intäkten justeras i de fall det finns förskott från kund som överstiger 5 000 kronor om förskottet bokförts som försäljning. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.72 (se även kommentar till punkten). Intäkten ska även justeras med sådana fordringar som borde ha fakturerats.

Intäkt av offentliga stöd, försäkringsersättning, skadestånd m.m.

(punkt 7.2)

Det är endast stöd som utbetalas till verksamheten som ska bokföras. Stöd som den bokföringsskyldige erhåller som privatperson ska inte bokföras i verksamheten.

För vissa inkomster av offentliga stöd, skadeståndersättningar, försäkringsersättningar m.m. finns en tydlig tidpunkt som intäktsredovisningen kan knytas till. För offentliga stöd gäller att de ska intäktsredovisas när beslut har fattats. För sådana stöd som avser innevarande år eller som över huvud taget inte kan hänföras till någon tidsperiod gäller att hela intäkten ska tas det år beslutet fattas.

Det finns dock vissa offentliga stöd som uppenbarligen kan hänföras till flera år. Ett exempel på detta är verksamhetsstöd som avser flera år. Dessa ska fördelas på de år de avser. Men årliga stöd som betalas ut under löpande år ska inte periodiseras. Ett stöd som betalas ut i maj och som avser 12 månader ska alltså intäktsredovisas i sin helhet det år beslutet fattas. I vissa fall ska offentliga stöd påverka en tillgångs anskaffningsvärde. De ska i sådana fall inte intäktsredovisas.

Om det är uppenbart att inkomsten avser ett annat år än det år det utbetalas och det förenklade bokslutet för den perioden ännu inte färdigställts får det offentliga stödet, försäkringsersättningen eller skadeståndet redovisas som intäkt det år det avser istället för det år det utbetalas.

Enligt 6 kap. 7 § BFL ska årsbokslutet upprättas så snart det kan ske, dock senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. I praktiken kommer det förenklade årsbokslutet att upprättas senast i samband med deklarationen.

För en försäkringsersättning som försäkringsbolaget och företaget kommer överens om ska intäkten redovisas när överenskommelsen träffats och dokumenterats. Det ska vara fråga om en enskild överenskommelse. Att ett försäkringsföretag offentligt meddelat att en utbetalning kommer att göras till alla försäkrade företag innebär inte att intäktsredovisning ska ske.

Om det inte finns någon tydlig, enskild och dokumenterad överenskommelse eller något motsvarande beslut, ska intäkten redovisas när ersättningen betalas ut eller när företaget annars kan disponera medlen.

Intäkt vid försäljning av anläggningstillgångar

(punkterna 7.3 och 7.4)

Vid försäljning av byggnader, markanläggningar samt mark jämförs försäljningspriset med anskaffningsvärdet minskat med gjorda avskrivningar. Då försäljningen beskattas som inkomst av kapital kommer justering att behöva göras på sidan 2 på deklaraionsblanketten.

Vid försäljning av maskiner, inventarier samt förvärvade immateriella tillgångar minskas tillgångskontot med försäljningsinkomsten. En intäkt kommer endast att uppstå om värdet vid beskattningen överstiger saldot på kontot. Det innebär alltså att den intäkt som ska redovisas är nettot av årets avskrivning och realisationsvinst. Intäkten redovisas enligt principerna i punkt 7.1, dvs. när kunden fakturerats eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerats.

K1

Uttag av varor och tjänster i företaget

(punkt 7.5)

Vad som är ett uttag av vara eller tjänst framgår av punkt 3.17 (se även kommentar till punkten).

Ränteintäkt m.m.

(punkt 7.6)

Räntor som sammanlagt överstiger 5 000 kronor ska tas upp som intäkt det år de avser, dvs. det år som de tjänats in. Ränteinkomster på lägre belopp samt vinstutdelningar från kooperativa föreningar får tas upp som intäkt när de utbetalas eller finns tillgängliga.

Vad ska redovisas som kostnad?

(punkterna 7.7–7.12)

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

En utgift som ska hänföras till en tillgång enligt bestämmelserna i kapitel 6 ska dock inte redovisas som kostnad enligt punkt 7.7. För en utgift som ska tas upp som t.ex. en materiell anläggningstillgång gäller i första hand reglerna om materiella anläggningstillgångar. Punkt 7.7 ska alltså inte tillämpas på sådana utgifter.

Däremot kan punkt 7.7 få betydelse för utgifter som har nära samband med en materiell anläggningstillgång. Ett exempel kan illustrera hur reglerna om materiella anläggningstillgångar och reglerna i detta avsnitt samverkar. Ett företag betalar ett fraktföretag för att transportera en maskin som det köpt till sin fabrik. För att bestämma om utgifterna över huvud taget ska läggas till vid beräkningen av anskaffningsvärdet av maskinen (materiell anläggningstillgång) tillämpar företaget reglerna i avsnittet om materiella anläggningstillgångar. Om det visar sig att företaget inte behöver lägga utgiften till anskaffningsvärdet, går det över till att tillämpa punkt 7.7.

Allmänna kostnader i verksamheten (kontantmetoden)

(punkt 7.7)

Utbetalningar till leverantörer

Det första steget innebär att företagaren kontrollerar att den löpande bokföringen innehåller alla utbetalningar till leverantörer av varor, material och tjänster som gjorts under året. Utbetalningar till leverantörer av exempelvis en maskin ska alltså inte räknas med.

Obetalda fakturor från leverantörer

Det andra steget är att företagaren lägger till sådana inköp av varor, material och tjänster som han eller hon fått faktura på senast på balansdagen men ännu inte betalat. Det är beloppet exklusive avdragsgill mervärdesskatt som ska påverka kostnaden. Även varor som företaget har erhållit och lämnat en avräkningsnota på räknas som fakturerade eftersom avräkningsnota kan jämföras med en faktura. Utgiften för dessa ska således räknas med i leverantörsskuldena.

Även sådana leverantörsskulder som företaget utifrån affärsmässiga skäl borde ha erhållit en faktura på ska tas med (se vidare i kommentaren till punkt 7.1 angående motsvarande förhållande vad gäller kundfakturor som borde ha utställts).

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

Leverantörsskulden i balansräkningen tas upp inklusive mervärdesskatt.

Förskott till leverantörer

I det tredje steget minskar företagaren utbetalningarna med fordringar på leverantörer för utbetalade förskott. Det är endast förskott till leverantörer som överstiger 5 000 kronor exklusive avdragsgill mervärdesskatt som ska beaktas. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.59. Det som tidigare är bokfört som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna för att bokföras som förskott bokförs om till utgift (eller noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därigenom i kostnaden.

Förändring varulager

I det fjärde steget beaktar företagaren skillnaden mellan varulagrets värde vid årets utgång och årets ingång.

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

Den egentliga kostnaden för de varor som sålts kan avläsas först när varulagret inventerats och lagret vid årets slut jämförs med lagret vid årets början. Hur värderingen ska ske framgår av reglerna i varulageravsnittet. Resultateffekten av ett varuinköp är alltså en effekt av såväl de allmänna reglerna om periodisering av utgifter som av reglerna om redovisning av varulager (punkterna 6.45–6.55).

Kontroll vid årets slut

Sammanfattningsvis kan man säga att företagets kostnad för varor, material och tjänster för året räknas fram på följande sätt:

Årets utbetalningar till leverantörer avseende varor, material och tjänster

- + Fakturerade leverantörsskulder vid årets utgång avseende varor, material och tjänster
- Fakturerade leverantörsskulder vid årets ingång avseende varor, material och tjänster
- Förskott till leverantörer vid årets utgång avseende varor, material och tjänster
- + Förskott till leverantörer vid årets ingång avseende varor, material och tjänster
- Varulager vid årets utgång
- + Varulager vid årets ingång

Alla belopp vid denna beräkning ska vara exklusive avdragsgill mervärdesskatt.

Posterna Övriga externa kostnader och kostnader för Anställd personal beräknas på motsvarande sätt.

Allmänna kostnader i verksamheten (faktureringsmetoden)

(punkt 7.7)

Företag som löpande bokför enligt faktureringsmetoden utgår från respektive utgiftskonto vid beräkning av årets kostnad. För att beräkna varukostnaden justeras utgiften för varuinköp med förändringen i varulager. Utgifterna justeras i de fall det finns förskott till leverantörer som överstiger 5 000 kronor och som bokförts som utgift. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.59 (se även kommentar till punkten). Kostnaden ska även justeras med sådana leverantörsskulder som företaget utifrån affärsmässiga skäl borde ha erhållit en faktura på.

K1

Kostnad vid försäljning av anläggningstillgångar

(punkterna 7.8 och 7.9)

Vid försäljning av byggnader, markanläggningar samt mark jämförs försäljningspriset med anskaffningsvärdet minskat med gjorda avskrivningar. Då försäljningen beskattas som inkomst av kapital kommer justering att behöva göras på sidan 2 på deklarationsblanketten.

Vid försäljning av maskiner, inventarier samt förvärvade immateriella tillgångar minskas tillgångskontot med försäljningsinkomsten. I och med att avskrivningen enligt punkt 6.38 bestäms till skillnaden mellan värdet vid beskattningen och det bokförda värdet före årets avskrivning, ingår realisationsresultatet i avskrivningen.

Kostnad för skadeståndersättning m.m.

(punkt 7.10)

Kostnad för skadeståndersättning m.m. som företaget blir skyldigt att betala ska tas upp som kostnad när beslut har fattats t.ex. när en domstol har beslutat om skadeståndets storlek. En skadeståndersättning som företaget kommer överens om ska tas upp som kostnad när överenskommelsen träffats och dokumenterats.

Om det inte finns någon tydlig, enskild och dokumenterad överenskommelse eller något motsvarande beslut, ska kostnaden redovisas när ersättningen betalas ut.

Räntekostnad

(punkt 7.11)

Sammanlagda ej utbetalda räntor som överstiger 5 000 kronor ska tas upp som kostnad det år de avser. Ränteutgifter på lägre belopp får tas upp som kostnad när de betalas.

Kommentar till Kapitel 8 – Upplysningar om obeskattade reserver

(punkt 8.1)

Ett företag har möjlighet att göra avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond och ersättningsfond i deklarationen. Avsättningarna kan i många fall avse betydande belopp.

För att göra detta tydligt och ge ett bättre informationsmaterial ska företaget lämna upplysningar om sådana obeskattade vinster i det förenklade årsbokslutet.

Dessutom ska upplysning lämnas om saldot på skogs- och upphovsmannakonto samt om insatsemissioner och betalningsplan på skog.

C. Exempel

Exempel till Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i företaget

3-1 – En tillgång som används både i företaget och privat

<i>Förutsättningar</i>	En företagare som är byggnadsentreprenör köper en husvagn för 225 000 kronor (exkl. moms) för att använda den under de närmaste 5–10 åren för övernattnings vid arbete utanför verksamhetsorten. Företagaren utnyttjar husvagnen privat en vecka per år. Första året betalas en reparation med 2 000 (exkl. moms). Att hyra en husvagn i motsvarande skick (marknadsvärdet) skulle kosta 3 125 kr per vecka. Kostnaden för att utföra tjänsten, d.v.s. beskattningsunderlaget för moms, beräknas till 1 200 kr.
<i>Tänk så här</i>	Tillgången ska bokföras antingen helt eller inte alls i företaget (punkt 3.1). Den ska inte i allt väsentligt användas i företaget och den är inte heller någon "kärntillgång" i verksamheten. Företaget kan därför välja om husvagnen ska bokföras i företaget eller inte (punkt 3.3). Exemplet beskriver hur tillgången bokförs i företaget. Om företagaren bokför husvagnen i företaget så ska anskaffningsutgiften tas upp som en materiell anläggningstillgång i balansräkningen. Varje år görs avskrivning (punkt 6.37). Övriga löpande utgifter som kan hänföras till husvagnen dras av som kostnad i företaget. När företagaren använder husvagnen privat, behandlas detta som en uthyrning till utomstående (punkt 3.17). Inkomsten vid ett sådant uttag är marknadsvärdet av uthyrningen minskat med momsen för uttaget.

BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

<i>Bokför så här</i>	Inköp (betalas kontant)		
	Konto	Debet	Kredit
	Kassa		281 250
	Maskiner och inventarier	225 000	
	Ingående moms	56 250	
	Övriga löpande utgifter (betalas kontant)		
	Konto	Debet	Kredit
	Kassa		2 500
	Övriga utgifter	2 000	
	Ingående moms	500	
	Husvagnen nyttjas privat		
	Konto	Debet	Kredit
	Eget kapital	3 125	
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Uttagna varor och tjänster		2 825
	Utgående moms		300
	Avskrivningen beräknas och skrivs sedan i ruta R10. Värdet på husvagnen efter avskrivning skrivs i ruta B4. Det privata nyttjandet skrivs i ruta R3. Löpande utgifter skrivs i ruta R6. Exempel på liknande transaktioner finns i exempel till kapitel 6.		

K1

3-2 – Uttag till företagaren och företagarens make

<i>Förutsättningar</i>	En företagare tar ut 15 000 från företagets bankkonto i mars månad. Av dessa får hans hustru 5 000 i ersättning då hon hjälpt till vid en mäsas.		
<i>Tänk så här</i>	Uttaget ska bokföras som en minskning av eget kapital (punkt 3.9). En företagare kan inte få lön av företaget. Eftersom ersättning för arbete som utförs av make inte får dras av i enskild näringsverksamhet (60 kap. 3 § IL) bokförs också det som ett uttag (punkt 3.9).		
<i>Bokför så här</i>	Uttaget till företagaren och hustrun ska bokföras på följande sätt		
	Konto	Debet	Kredit
	Bank		15 000
	Eget kapital	15 000	

3-4 – Amortering och räntor på lån som delvis används privat

Förutsättningar	En företagare tar ett lån på 1 000 000. 15 % av lånet ska användas privat. Företagaren betalar en löpande amortering på 10 000 och räntor på 5 000, dvs. sammanlagt 15 000 från företagets bankkonto.																																						
Tänk så här	Den del av lånet ($1\,000\,000 \times 85\% = 850\,000$) och den del av amorteringen ($10\,000 \times 85\% = 8\,500$) som avser företaget ska bokföras i företaget (punkt 3.14). Räntorna på den del som avser företaget bokförs i företaget ($5\,000 \times 85\% = 4\,250$). Den del som används privat är inte en skuld eller en utgift (punkterna 3.13 och 3.19). Det innebär att den privata delen av lånet ($1\,000\,000 \times 15\% = 150\,000$) bokförs som egen insättning när lånet tas upp. När den delen av lånet tas ut för att användas privat bokförs det som en minskning av bankkontot och som eget uttag. Den privata delen av amorteringen ($10\,000 \times 15\% = 1\,500$) samt räntan ($5\,000 \times 15\% = 750$) bokförs som eget uttag.																																						
Bokför så här	När lånet tas upp (hela beloppet sätts in på företagets bankkonto) <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Lån</td><td></td><td>850 000</td></tr><tr><td>Eget kapital</td><td></td><td>150 000</td></tr><tr><td>Bankkonto</td><td>1 000 000</td><td></td></tr></table> När utbetalningen av den privata delen görs <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Eget kapital</td><td>150 000</td><td></td></tr><tr><td>Bankkonto</td><td></td><td>150 000</td></tr></table> Amortering och räntor <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Lån</td><td>8 500</td><td></td></tr><tr><td>Räntekostnad</td><td>4 250</td><td></td></tr><tr><td>Eget kapital</td><td>2 250</td><td></td></tr><tr><td>Bankkonto</td><td></td><td>15 000</td></tr></table>			Konto	Debet	Kredit	Lån		850 000	Eget kapital		150 000	Bankkonto	1 000 000		Konto	Debet	Kredit	Eget kapital	150 000		Bankkonto		150 000	Konto	Debet	Kredit	Lån	8 500		Räntekostnad	4 250		Eget kapital	2 250		Bankkonto		15 000
Konto	Debet	Kredit																																					
Lån		850 000																																					
Eget kapital		150 000																																					
Bankkonto	1 000 000																																						
Konto	Debet	Kredit																																					
Eget kapital	150 000																																						
Bankkonto		150 000																																					
Konto	Debet	Kredit																																					
Lån	8 500																																						
Räntekostnad	4 250																																						
Eget kapital	2 250																																						
Bankkonto		15 000																																					

K1

Exempel till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet

5-1 – Arbetsgång

<i>Förutsättningar</i>	En företagare har löpande bokfört affärshändelserna. Avstämningar har skett månadsvis. Förutom det gångna årets bokföring behöver han även föregående års bokslut (de uppgifter han behöver från öregående år finns även på den specifikation som skickas ut tillsammans med deklarationsblanketten). Det förenklade bokslutet upprättas på deklarationsblankettens kopia. Det består av balansräkning och resultaträkning.
<i>Tänk så här</i>	Vid bokslutet sker ett antal bokslutshändelser. <i>Kontantmetoden</i> För den som bokfört enligt kontantmetoden måste obetalda fakturor vid årets slut tas med. Detta görs tillsammans med övriga bokslutshändelser och dokumenteras på ett bokslutsunderlag där också beräkningar av årets intäkter och kostnader sker. <i>Faktureringsmetoden</i> Den som bokfört enligt faktureringsmetoden har löpande bokfört fakturor. Vid bokslutet bokförs de övriga bokslutshändelserna.

<i>Gör så här</i>	1. Bokslutsarbetet inleds med att företagaren stämmer av den löpande bokföringen. 2. Årets avskrivningar beräknas. Anläggningstillgångarnas värde (efter avskrivning och nedskrivning) vid årets slut förs in som bokfört värde i balansräkningen i rutorna B1–B5. Årets avskrivningar och nedskrivningar summeras och förs in i ruta R9 respektive R10. 3. Varulagret inventeras och värderas och förs in i ruta B6 om det uppgår till mer än 5 000. 4. Årets försäljning beräknas och förs in i ruta R1 respektive R2. Kundfordringarna (inkl. moms) vid årets slut skrivs i ruta B7. Eventuella förskott från kund över 5 000 skrivs i ruta B16. 5. Årets kostnad för varor, material och tjänster respektive övriga externa utgifter beräknas och förs in i ruta R5 respektive R6. Leverantörsskulder (inkl. moms) vid årets slut skrivs i ruta B15. Eventuella förskott till leverantörer över 5 000 skrivs i ruta B8. 6. Låneskulder skrivs in i ruta B13. 7. Skulden för moms samt skuld till Skatteverket som t.ex. avser anställd personal summeras och förs in i ruta B14 (i B9 om det är en fordran). 8. Kassa och bank förs in i ruta B9. 9. Årets bil- och bostadsförmån m.m. skrivs i ruta R3. 10. Årets ränteintäkt skrivs i ruta R4 (undantagsvis kan beloppet behöva justeras). 11. Årets kostnad för anställd personal skrivs i ruta R7. 12. Årets räntekostnad skrivs i ruta R8 (undantagsvis kan beloppet behöva justeras). 13. Företagets tillgångar (B1–B9) summeras. Företagets skulder (B13–B16) summeras. 14. Eget kapital beräknas som summa tillgångar minus summa skulder och förs in i ruta B10. 15. Uppllysning lämnas i rutorna U1–U4 om summan av periodiseringsfonder, expansionsfond, ersättningsfond samt summan av insatsemissioner, skogskonto, upphovsmannakonto, avbetalningsplan på skog o.dyl. vid årets slut. Årsbokslutet skrivs under och sparas i sju år tillsammans med bokföringen och bokslutsunderlagen.

K1

Exempel till Kapitel 6 – Balansräkningen

6-1 – Beräkning av anskaffningsvärde vid köp av materiell anläggningstillgång

<i>Förutsättningar</i>	En företagare som bedriver jordbruk köper en betgrepp till jordbruksföretaget. Inköpspriset är 50 000 (exkl. moms). För leveransen betalar han 500 (exkl. moms) till firman som fraktar hem den åt honom. Betgrepen levereras till gården den 1 december år 20xx. Betalning sker kontant vid leveransen.															
<i>Tänk så här</i>	Vid beräkning av anskaffningsvärdet bortser jordbrukaren från utgiften på 500 för leveransen, eftersom den är mindre än 5 000 och inte ingick i fakturabeloppet för betgrepen (punkt 6.33). Utgiften för leveransen debiteras i stället ett utgiftskonto.															
<i>Bokför så här</i>	Inköpet bokförs enligt följande: <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Inventarier</td><td>50 000</td><td></td></tr><tr><td>Övriga utgifter</td><td>500</td><td></td></tr><tr><td>Ingående moms</td><td>12 625</td><td></td></tr><tr><td>Kassa</td><td></td><td>63 125</td></tr></table> Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar (punkt 6.1): 1 betgrepp inköpt den 1 december 20xx för 50 000, uppskattad användningstid 10 år.	Konto	Debet	Kredit	Inventarier	50 000		Övriga utgifter	500		Ingående moms	12 625		Kassa		63 125
Konto	Debet	Kredit														
Inventarier	50 000															
Övriga utgifter	500															
Ingående moms	12 625															
Kassa		63 125														
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Se exempel 6-5.															

6-2 – Beräkning av anskaffningsvärde vid förvärv av fastighet

<i>Förutsättningar</i>	En företagare köper en fastighet den 1 januari för 9 miljoner kronor för att användas för konferensverksamhet. Lagfartsavgift betalas med 135 000 kronor. Taxeringsvärdet är 6 miljoner kronor, varav 4 miljoner kronor avser byggnader och 2 miljoner kronor mark.												
<i>Tänk så här</i>	Utgiften för lagfartsavgiften läggs till anskaffningsvärdet (9 000 000 + 135 000) = 9 135 000 (punkt 6.9). Anskaffningsvärdet för byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Anskaffningsvärdet för byggnaden är $9\,135\,000 \times 4/6 = 6\,090\,000$ och för marken $9\,135\,000 \times 2/6 = 3\,045\,000$.												
<i>Bokför så här</i>	Bokför enligt nedan: <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Byggnad</td><td>6 090 000</td><td></td></tr><tr><td>Mark</td><td>3 045 000</td><td></td></tr><tr><td>Bank</td><td></td><td>9 135 000</td></tr></table> Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar (punkt 6.1): 1 fastighet inköpt den 1 januari 20XX för 9 135 000. Anskaffningsvärde byggnad 6 090 000 Anskaffningsvärde mark 3 045 000	Konto	Debet	Kredit	Byggnad	6 090 000		Mark	3 045 000		Bank		9 135 000
Konto	Debet	Kredit											
Byggnad	6 090 000												
Mark	3 045 000												
Bank		9 135 000											
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Se exempel 6-7.												

K1

6-3 – Beräkning av anskaffningsvärde vid tillverkning av materiell anläggningstillgång

<i>Förutsättningar</i>	En företagare som innehar en hantverksbod låter tillverka butikshyllor till hantverksboden. Hon köper in material för 20 400 (exkl. moms), anlitar ett snickeriföretag som tillverkar hyllorna för 10 000 (exkl. moms) och lägger själv ned 2 timmars arbete för att montera upp hyllorna. Utgiften för leverans av materialet med båttransport från brädgården uppgår till 1 600 (exkl. moms).												
<i>Tänk så här</i>	I anskaffningsvärdet för hyllorna ingår: a) utgiften för material, 20 400, b) utgiften för snickeriföretagets arbete, 10 000 samt c) båttransporten, 1 600. Då utgifterna för snickaren samt båttransporten tillsammans uppgår till mer än 5 000 för denna inventarie ska de räknas in i anskaffningsvärdet (punkt 6.33). Det egna arbetet får inte räknas med i anskaffningsvärdet (punkt 6.32).												
<i>Bokför så här</i>	Bokför enligt nedan: <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Inventarier</td><td>32 000</td><td></td></tr><tr><td>Ingående moms</td><td>8 000</td><td></td></tr><tr><td>Bank</td><td></td><td>40 000</td></tr></table> Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar (punkt 6.1): Butikshyllor tillverkade den 25 maj 20xx för 32 000, uppskattad användningstid 10 år.	Konto	Debet	Kredit	Inventarier	32 000		Ingående moms	8 000		Bank		40 000
Konto	Debet	Kredit											
Inventarier	32 000												
Ingående moms	8 000												
Bank		40 000											

6-4 – Beräkning av anskaffningsvärde vid tillskjuten egendom

<i>Förutsättningar</i>	En företagare överför en bil till företaget. Han köpte bilen privat för 5 år sedan för 180 000. Bilen har ett marknadsvärde på 80 000 när den överförs.									
<i>Tänk så här</i>	Skattereglerna ska tillämpas och då blir anskaffningsvärdet lika med marknadsvärdet (punkt 6.35).									
<i>Bokför så här</i>	Bokför enligt nedan: <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Inventarier</td><td>80 000</td><td></td></tr><tr><td>Eget kapital</td><td></td><td>80 000</td></tr></table> Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar (punkt 6.1): 1 bil överförd till företaget från företagaren privat den 11 mars 20XX för 80 000, uppskattad användningstid 5 år.	Konto	Debet	Kredit	Inventarier	80 000		Eget kapital		80 000
Konto	Debet	Kredit								
Inventarier	80 000									
Eget kapital		80 000								

6-5 – Avskrivning av inventarie

<i>Förutsättningar</i>	Jordbrukaren i exempel 6-1 hade vid årets början inventarier för 175 000. Dessutom köper han den 1 december en betgrepp för 50 000.																	
<i>Tänk så här</i>	Årets avskrivning beräknas (punkt 6.37) enligt huvudregeln: <table><tr><td>IB</td><td></td><td>175 000</td></tr><tr><td>Inköp</td><td></td><td>+ 50 000</td></tr><tr><td>Årets avskrivningsunderlag</td><td></td><td>225 000</td></tr><tr><td>Avskrivning (30 % x 225 000)</td><td></td><td>- 67 500</td></tr><tr><td>Bokfört värde i BR</td><td></td><td>157 500</td></tr></table> Det är även tillåtet att använda kompletteringsregeln samt att göra en lägre avskrivning. Den som bokför enligt faktureringsmetoden bokför avskrivningen. Den som bokför enligt kontantmetoden beräknar värdet på bokslutsunderlaget och för sedan in avskrivningen respektive det bokförda värdet i det förenklade bokslutet (se nedan). I resultaträkningen redovisas även utgiften för transporten (se exempel 6-1).			IB		175 000	Inköp		+ 50 000	Årets avskrivningsunderlag		225 000	Avskrivning (30 % x 225 000)		- 67 500	Bokfört värde i BR		157 500
IB		175 000																
Inköp		+ 50 000																
Årets avskrivningsunderlag		225 000																
Avskrivning (30 % x 225 000)		- 67 500																
Bokfört värde i BR		157 500																
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	<table><tr><td colspan="3">Balansräkning</td></tr><tr><td>B4</td><td>Maskiner och inventarier</td><td>157 500</td></tr><tr><td colspan="3">Resultaträkning</td></tr><tr><td>R6</td><td>Övriga externa kostnader</td><td>500</td></tr><tr><td>R10</td><td>Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar</td><td>67 500</td></tr></table>			Balansräkning			B4	Maskiner och inventarier	157 500	Resultaträkning			R6	Övriga externa kostnader	500	R10	Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar	67 500
Balansräkning																		
B4	Maskiner och inventarier	157 500																
Resultaträkning																		
R6	Övriga externa kostnader	500																
R10	Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar	67 500																

K1

6-6 – Avskrivning av inventarier

Förutsättningar	Ett företag hade vid årets början inventarier för 7 000 kronor. Hur stor blir avskrivningen i år och nästa år?																										
Tänk så här	Årets avskrivning beräknas (punkt 6.37) enligt huvudregeln: År 1 <table><tr><td>IB</td><td>7 000</td><td></td></tr><tr><td>Inköp</td><td></td><td>0</td></tr><tr><td>Årets avskrivningsunderlag</td><td>7 000</td><td></td></tr><tr><td>Avskrivning (30 % x 7 000)</td><td>- 2 100</td><td></td></tr><tr><td>Bokfört värde i BR</td><td>4 900</td><td></td></tr></table> Det är även tillåtet att använda kompletteringsregeln samt att göra en lägre avskrivning. År 2 <table><tr><td>IB</td><td>4 900</td><td></td></tr><tr><td>Inköp</td><td></td><td>0</td></tr><tr><td>Årets avskrivningsunderlag</td><td>4 900</td><td></td></tr></table> Då årets avskrivningsunderlag understiger 5 000 behöver maskinen inte längre tas upp i balansräkningen (punkt 6.38). Maskinen tas bort från balansräkningen genom en avskrivning. År 1 och år 2 Den som bokför enligt faktureringsmetoden bokför avskrivningen. Den som bokför enligt kontantmetoden beräknar värdet på bokslutsunderlaget och för sedan in avskrivningen respektive debbokförda värdet i det förenklade bokslutet (se nedan).			IB	7 000		Inköp		0	Årets avskrivningsunderlag	7 000		Avskrivning (30 % x 7 000)	- 2 100		Bokfört värde i BR	4 900		IB	4 900		Inköp		0	Årets avskrivningsunderlag	4 900	
IB	7 000																										
Inköp		0																									
Årets avskrivningsunderlag	7 000																										
Avskrivning (30 % x 7 000)	- 2 100																										
Bokfört värde i BR	4 900																										
IB	4 900																										
Inköp		0																									
Årets avskrivningsunderlag	4 900																										
Redovisa så här i bokslutet	År 1 <table><tr><td colspan="3">Balansräkning</td></tr><tr><td>B4</td><td>Maskiner och inventarier</td><td>4 900</td></tr><tr><td colspan="3">Resultaträkning</td></tr><tr><td>R10</td><td>Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar</td><td>2 100</td></tr></table> År 2 <table><tr><td colspan="3">Balansräkning</td></tr><tr><td>B4</td><td>Maskiner och inventarier</td><td>0</td></tr><tr><td colspan="3">Resultaträkning</td></tr><tr><td>R10</td><td>Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar</td><td>4 900</td></tr></table>			Balansräkning			B4	Maskiner och inventarier	4 900	Resultaträkning			R10	Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar	2 100	Balansräkning			B4	Maskiner och inventarier	0	Resultaträkning			R10	Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar	4 900
Balansräkning																											
B4	Maskiner och inventarier	4 900																									
Resultaträkning																											
R10	Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar	2 100																									
Balansräkning																											
B4	Maskiner och inventarier	0																									
Resultaträkning																											
R10	Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar	4 900																									

6-7 – Avskrivning och avyttring av fastighet

<i>Förutsättningar</i>	Fastigheten i exempel 6-2 säljs i början av år 11. Fastighetens totala bokförda värde uppgår till 7 308 000 (se nedan). Fastigheten säljs för 12 miljoner kronor.																	
<i>Tänk så här</i>	Bokfört värde för byggnaden uppgår efter 10 år till 4 263 000 eftersom avskrivningar har skett med sammanlagt 1 827 000 (6 090 000 x 3 % x 10 år). Bokfört värde på marken uppgår till 3 045 000. Ingen avskrivning har skett på marken. Bokfört värde för fastigheten är 4 263 000 + 3 045 000 = 7 308 000. Vinsten vid avyttringen blir 4 692 000 (se punkt 6.16) (12 000 000 – 7 308 000). Fastigheten stryks ur förteckningen över anläggningstillgångar.																	
<i>Bokför så här</i>	Bokför enligt nedan: <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Bank</td><td>12 000 000</td><td></td></tr><tr><td>Byggnader</td><td></td><td>4 263 000</td></tr><tr><td>Mark</td><td></td><td>3 045 000</td></tr><tr><td>Momsfria intäkter</td><td></td><td>4 692 000</td></tr></table>			Konto	Debet	Kredit	Bank	12 000 000		Byggnader		4 263 000	Mark		3 045 000	Momsfria intäkter		4 692 000
Konto	Debet	Kredit																
Bank	12 000 000																	
Byggnader		4 263 000																
Mark		3 045 000																
Momsfria intäkter		4 692 000																

K1

6-8 – Avskrivning vid avyttring av inventarie

Förutsättningar	Inventariernas bokförda värde vid årets ingång är 175 000. Under året har en maskin köpts in för 32 000 (exkl. moms), och en annan maskin har sålts för 37 000 (exkl. moms). Hur stora avskrivningar kan företaget göra och hur bokförs avyttringen?																							
Tänk så här	Avskrivningen beräknas enligt huvudregeln: <table><tr><td>IB</td><td>175 000</td><td></td></tr><tr><td>Inköp</td><td>+ 32 000</td><td></td></tr><tr><td>Avyttrat</td><td>- 37 000</td><td></td></tr><tr><td>Årets avskrivningsunderlag</td><td>170 000</td><td></td></tr><tr><td>Avskrivning (30 % 170 000)</td><td>- 51 000</td><td></td></tr><tr><td>Bokfört värde i BR</td><td>119 000</td><td></td></tr></table> Även kompletteringsregeln får användas.			IB	175 000		Inköp	+ 32 000		Avyttrat	- 37 000		Årets avskrivningsunderlag	170 000		Avskrivning (30 % 170 000)	- 51 000		Bokfört värde i BR	119 000				
IB	175 000																							
Inköp	+ 32 000																							
Avyttrat	- 37 000																							
Årets avskrivningsunderlag	170 000																							
Avskrivning (30 % 170 000)	- 51 000																							
Bokfört värde i BR	119 000																							
Bokför så här	Inköp och försäljning bokförs enligt nedan: <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Inventarier</td><td>32 000</td><td></td></tr><tr><td>Ingående moms</td><td>8 000</td><td></td></tr><tr><td>Bank</td><td></td><td>40 000</td></tr><tr><td>Inventarier</td><td></td><td>37 000</td></tr><tr><td>Utgående moms</td><td></td><td>9 250</td></tr><tr><td>Bank</td><td>46 250</td><td></td></tr></table> Den som bokför enligt faktureringsmetoden bokför avskrivningen. Den som bokför enligt kontantmetoden beräknar värdet på bokslutsunderlaget och för sedan in avskrivningen respektive det bokförda värdet i det förenklade bokslutet (se nedan).			Konto	Debet	Kredit	Inventarier	32 000		Ingående moms	8 000		Bank		40 000	Inventarier		37 000	Utgående moms		9 250	Bank	46 250	
Konto	Debet	Kredit																						
Inventarier	32 000																							
Ingående moms	8 000																							
Bank		40 000																						
Inventarier		37 000																						
Utgående moms		9 250																						
Bank	46 250																							
Redovisa så här i bokslutet	<table><tr><th colspan="3">Balansräkning</th></tr><tr><td>B4</td><td>Maskiner och inventarier</td><td>119 000</td></tr><tr><th colspan="3">Resultaträkning</th></tr><tr><td>R10</td><td>Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar</td><td>51 000</td></tr></table>			Balansräkning			B4	Maskiner och inventarier	119 000	Resultaträkning			R10	Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar	51 000									
Balansräkning																								
B4	Maskiner och inventarier	119 000																						
Resultaträkning																								
R10	Avskrivningar och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar	51 000																						

6-9a – Varulager i detaljhandel

<i>Förutsättningar</i>	AL, som driver en klädbutik, har bl.a. 45 par byxor av samma slag och sort i lager den 31 december. Byxorna är inköpta vid olika tillfällen under året. Av fakturorna kan hon läsa ut följande inköpspriser (exkl. moms): <table><tr><td>Faktura</td><td>jan</td><td>245 kr</td></tr><tr><td>Faktura</td><td>juli</td><td>265 kr</td></tr><tr><td>Faktura</td><td>okt</td><td>230 kr</td></tr><tr><td>Faktura</td><td>dec</td><td>270 kr</td></tr></table>	Faktura	jan	245 kr	Faktura	juli	265 kr	Faktura	okt	230 kr	Faktura	dec	270 kr
Faktura	jan	245 kr											
Faktura	juli	265 kr											
Faktura	okt	230 kr											
Faktura	dec	270 kr											
<i>Tänk så här</i>	Vid värderingen väljer AL att använda förenklingsregeln och använda det inköpspris som framgår av fakturan från december för samtliga byxor (jfr punkt 6.51). Värdet för denna lagerpost blir således 270 kr x 45 st. = 12 150.												

6-9b – Värdering av lager som helhet

K1

Förutsättningar	När AL inventerat och beräknat anskaffningsvärdet för samtliga lagerposter ska hon värdera lagret som helhet.		
	Artikel	Antal	Anskaffningsvärde
	Byxor	45	12 150 kr
	Kjolar	30	8 550 kr
	Blusar	55	11 000 kr
	Summa		31 700 kr
Tänk så här	Avdrag får normalt göras med 3 % av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde (jfr punkt 6.53), dvs. 951 kronor (31 700 kr x 3 %). AL gör bedömningen att lagret som helhet inte är betydligt mindre värt än anskaffningsvärde minus 3 % (jfr punkt 6.54). AL får därför ta upp lagret till 30 749 kronor (31 700 – 951).		
Redovisa så här i bokslutet	Balansräkning		
	B6	Varulager	30 749

6-10 – Värdering av lager som minskat betydligt i värde

Förutsättningar	RS, som driver en järnaffär, har inventerat sitt lager. Han bedömer att värdenedgången på lagret är betydligt större än en schablonmässigt beräknad värdenedgång på 3 procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde och upprättar därför en lagervärdelista, där han sätter ett värde på varje post av tillgångar (jfr punkterna 6.54 och 6.55).				
Tänk så här	Vid värderingen anger han dels tillgångens anskaffningsvärde bestämt utifrån senast mottagna faktura och dels tillgångarnas verkliga värdenedgång.				
	Lagervärdelista				
	Artikel	Antal	Sammanlagt anskaffningsvärde	Verkligt värde	Verklig värdenedgång
	Kedjehjul A	40	4 800	2 300	2 500
	Kedjehjul B	11	460	0	460
	Kedjehjul C	23	2 300	1 760	540
	Kedjelås	60	540	540	0
	Nitlänk	140	2 800	2 665	135
	Låsbricka	1 000	2 000	2 000	0
	Stoppning	900	3 600	0	3 600
	Summa		16 500	9 265	7 235
	Sammanlagt anskaffningsvärde			16 500	
	Schablonmässigt beräknad värdenedgång (3 %)			−495	
	Värde med schablonavdrag			16 005	
	Sammanlagt anskaffningsvärde			16 500	
Verklig värdenedgång			−7 235		
Verkligt värde			9 265		
	Det verkliga värdet 9 265 kr är således betydligt lägre än värdet vid schablonmässig värdering, 16 005 kr. RS ska därför värdera lagret till verkligt värde, dvs. till 9 265 kronor.				
Redovisa så här i bokslutet	Balansräkning				
	B6	Varulager			9 265

Exempel till Kapitel 7 – Resultaträkningen

7-1a – Intäkt vid försäljning av varor – kontantmetoden

<i>Förutsättningar</i> <i>År 1</i>	En företagare som bokför enligt kontantmetoden har under sitt första verksamhetsår fått betalt med 54 000 (43 200 + moms 10 800) för fakturor hon skickat. Hon har dessutom skickat en faktura på 3 250 (2 600 + moms 650) som hon inte fått betalt för vid årsskiftet, men som hon bedömer att hon kommer få betalt för nästkommande år. Av de betalda fakturorna avser: a) 9 375 (7 500 + moms 1 875) arbete som hon har påbörjat före årsskiftet. b) 10 000 (8 000 + moms 2 000) en leverans som kommer att ske nästa år. Inget arbete har påbörjats. c) 5 000 (4 000 + moms 1 000) också en leverans som kommer att ske nästa år. Inget arbete har påbörjats.												
<i>Tänk så här</i> <i>År 1</i>	Årets intäkt beräknas som (punkt 7.1): <table><tr><td>Årets inbetalningar från kunder</td><td>43 200</td></tr><tr><td>+ Fakturerade kundfordringar vid årets utgång</td><td>2 600</td></tr><tr><td>– Fakturerade kundfordringar vid årets ingång</td><td></td></tr><tr><td>– Förskott från kunder vid årets utgång</td><td>- 8 000</td></tr><tr><td>+ Förskott från kunder vid årets ingång</td><td></td></tr><tr><td>Årets intäkt</td><td>37 800</td></tr></table> Fakturan på 3 250 (2 600 + moms 650) som skickats men som inte betalats vid årsskiftet ska ingå i intäkten. Enligt punkt 6.72 är en inbetalning ett förskott om leverans och tillverkning av vara respektive utförande av tjänst inte har påbörjats. Förskott över 5 000 (exkl. moms) ska dock inte ingå i årets försäljning. a) Beloppet som har erhållits för arbete som har påbörjats är inte ett förskott. Någon justering av årets försäljning ska därför inte göras. b) 10 000 (8 000 + moms 2 000) avser ett arbete som inte påbörjats och är därför ett förskott. Eftersom beloppet överstiger 5 000 ska det inte ingå i årets försäljning. c) 5 000 (4 000 + moms 1 000) avser ett arbete som inte påbörjats och är därför ett förskott. Ingen justering av intäkten görs eftersom beloppet exkl. moms understiger 5 000.	Årets inbetalningar från kunder	43 200	+ Fakturerade kundfordringar vid årets utgång	2 600	– Fakturerade kundfordringar vid årets ingång		– Förskott från kunder vid årets utgång	- 8 000	+ Förskott från kunder vid årets ingång		Årets intäkt	37 800
Årets inbetalningar från kunder	43 200												
+ Fakturerade kundfordringar vid årets utgång	2 600												
– Fakturerade kundfordringar vid årets ingång													
– Förskott från kunder vid årets utgång	- 8 000												
+ Förskott från kunder vid årets ingång													
Årets intäkt	37 800												
<i>Bokför så här</i> <i>År 1</i>	Inbetalningarna bokförs löpande på följande sätt: <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Bank</td><td>54 000</td><td></td></tr><tr><td>Försäljning</td><td></td><td>43 200</td></tr><tr><td>Utgående moms</td><td></td><td>10 800</td></tr></table> Vid bokslutet beräknas årets försäljning på ett bokslutsunderlag som också utgör bokföring. Även momsen på fakturan som var obetald vid årsskiftet skrivs på bokslutsunderlaget och räknas med i beräkningen av momsskulden.	Konto	Debet	Kredit	Bank	54 000		Försäljning		43 200	Utgående moms		10 800
Konto	Debet	Kredit											
Bank	54 000												
Försäljning		43 200											
Utgående moms		10 800											

K1

BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

<i>Redovisa så här i bokslutet</i> År 1	Balansräkning		
	B7	Kundfordringar	3 250
	B16	Övriga skulder	8 000
	Resultaträkning		
	R1	Försäljning och utfört arbete samt övriga momspliktiga intäkter	37 800
<i>Förutsättningar</i> År 2	År 2 slutför företagaren de uppdrag hon fått betalt för. Dessutom betalar kunden den obetalda fakturan. Hennes vidare uppdrag visas inte i exemplet.		
<i>Tänk så här</i> År 2	Betalning av fakturan på 3 250 (2 600 + moms 650) ska inte påverka detta års försäljning. Förskottet på 8 000 som räknades bort från det första årets försäljning ska dock påverka det andra årets försäljning. Det sker genom att förskott vid årets ingång tas med vid beräkning av årets intäkt (punkt 7.1).		
<i>Bokför så här</i> År 2	När fakturan på 3 250 betalas ska den bokföras som försäljning på vanligt sätt. En justering sker på bokslutsunderlaget. Även förskottet vid årets ingång (8 000) justeras på bokslutsunderlaget.		
<i>Redovisa så här i bokslutet</i> År 2	Balansräkning		
	B7	Kundfordringar	0
	B16	Övriga skulder	0
	Resultaträkning		
	R1	Försäljning och utfört arbete samt övriga momspliktiga intäkter	8 000

7-1b – Intäkt vid försäljning av varor – faktureringsmetoden

<i>Förutsättningar</i> År 1	Om företagaren i exempel 7-1a istället bokfört enligt faktureringsmetoden hade hon under sitt första verksamhetsår bokfört att hon skickat fakturor på sammanlagt 57 250 (45 800 + moms 11 450). Av fakturorna avser: 9 375 (7 500 + moms 1 875) arbete som hon har påbörjat före årsskiftet och 36 125 (26 300 + moms 6 575) utfört arbete. 10 000 (8 000 + moms 2 000) en leverans som kommer att ske nästa år. Inget arbete har påbörjats. 5 000 (4 000 + moms 1 000) också en leverans som kommer att ske nästa år. Inget arbete har påbörjats.

BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

Tänk så här
År 1

Årets försäljning är 45 800 – 8 000 = 37 800.

Enligt punkt 6.72 är en inbetalning ett förskott om leverans och tillverkning av vara respektive utförande av tjänst inte har påbörjats. Förskott över 5 000 (exkl. moms) ska dock inte ingå i årets försäljning.

a) Beloppet som har erhållits för arbete som har påbörjats är inte ett förskott. Någon justering av årets försäljning ska därför inte göras.

b) 10 000 (8 000 + moms 2 000) avser ett arbete som inte påbörjats och är därför ett förskott. Eftersom beloppet överstiger 5 000 ska det **inte** ingå i årets försäljning.

c) 5 000 (4 000 + moms 1 000) avser ett arbete som inte påbörjats och är därför ett förskott. Ingen justering görs av intäkten eftersom beloppet exkl. moms understiger 5 000.

Bokför så här
År 1

Under året

Som försäljning bokförs fakturor för avslutat och påbörjat arbete samt för förskott under 5 000 när de skickas:

Konto	Debet	Kredit
Kundfordringar	47 250	
Försäljning (a)		26 300
Utgående moms		6 575
Försäljning (a)		7 500
Utgående moms		1 875
Försäljning (c)		4 000
Utgående moms		1 000

Fakturorna för arbete som kommer att utföras nästa år b)

Konto	Debet	Kredit
Kundfordringar	10 000	
Förskott från kund (b)		8 000
Utgående moms		2 000

Samtliga fakturor bokförs på följande sätt när de betalas:

Konto	Debet	Kredit
Kundfordringar		54 000
Bank	54 000	

Redovisa så här i
bokslutet
År 1

Balansräkning		
B7	Kundfordringar	3 250
B16	Övriga skulder	8 000
Resultaträkning		
R1	Försäljning och utfört arbete samt övriga momspiktiga inkomster	37 800

K1

BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

<i>Förutsättningar</i> År 2	År 2 slutför företagen de uppdrag hon fått betalt för. Dessutom betalar kunden den obetalda fakturan. Hennes vidare uppdrag visas inte i exemplet.																	
<i>Tänk så här</i> År 2	Förskottet på 8 000 som räknades bort från det första årets försäljning ska påverka det andra årets försäljning. Det sker genom att förskott vid årets ingång tas med vid beräkning av årets intäkt (punkt 7.1).																	
<i>Bokför så här</i> År 2	Ingående balans på kontot förskott från kund är 8 000. Det bokförs om till försäljning när det inte längre är ett förskott.																	
	<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Förskott från kund</td><td>8 000</td><td></td></tr><tr><td>Försäljning</td><td></td><td>8 000</td></tr></table>	Konto	Debet	Kredit	Förskott från kund	8 000		Försäljning		8 000								
Konto	Debet	Kredit																
Förskott från kund	8 000																	
Försäljning		8 000																
<i>Redovisa så här i bokslutet</i> År 2	<table><tr><th colspan="3">Balansräkning</th></tr><tr><td>B7</td><td>Kundfordringar</td><td>0</td></tr><tr><td>B16</td><td>Övriga skulder</td><td>0</td></tr><tr><th colspan="3">Resultaträkning</th></tr><tr><td>R1</td><td>Försäljning och utfört arbete samt övriga momspliktiga inkomster</td><td>8 000</td></tr></table>			Balansräkning			B7	Kundfordringar	0	B16	Övriga skulder	0	Resultaträkning			R1	Försäljning och utfört arbete samt övriga momspliktiga inkomster	8 000
Balansräkning																		
B7	Kundfordringar	0																
B16	Övriga skulder	0																
Resultaträkning																		
R1	Försäljning och utfört arbete samt övriga momspliktiga inkomster	8 000																

7-2 – Intäkter av offentliga stöd, skadeståndersättning, försäkringsersättning m.m.

Förutsättningar	En företagare får i november ett beslut om ett gårdsstöd från EU på 25 000. Pengarna kommer att betalas till henne i februari nästa år.		
Tänk så här	Ett offentligt stöd ska tas upp som intäkt det år beslut fattats (punkt 7.2) och ska därmed påverka resultatet år 1. Stödet ska således inte påverka resultatet det år det betalas ut. Fordran på stödet hamnar i balansräkningen i ruta B8 (Övriga fordringar).		
Redovisa så här i bokslutet	År 1		
	Balansräkning		
	B8	Övriga fordringar	25 000
	Resultaträkning		
	R2	Momsfria intäkter	25 000
	År 2		
	Balansräkning		
	B8	Övriga fordringar	0
	Resultaträkning		
	R2	Momsfria intäkter	0

7-3a – *Kostnad för försäljning av varor, andra tillgångar eller tjänster (kontantmetoden)*

Förutsättningar	En företagare som bokför enligt kontantmetoden har betalt 72 000 (57 600 + moms 14 400) till sina leverantörer. Av betalningarna avser 50 000 varor (40 000 + moms 10 000) och 22 000 övriga utgifter (17 600 + moms 4 400). Före årsskiftet har han dessutom mottagit en faktura för varor på 20 000 (16 000 + moms 4 000) som avser räkenskapsåret men som han inte betalat före räkenskapsårets slut. Inga leverantörsskulder fanns vid årets början. Vid årets slut har han varor till ett värde av 7 000 (exkl. moms) i lager. Vid årets början var lagret värderat till 0. I utbetalningarna till leverantörerna avser en betalning på 3 000 (2 400 + moms 600) en hyra för januari nästa år. I februari året efter räkenskapsåret (innan han gjort bokslutet) kommer en telefonräkning avseende år 1 på 10 000 (8 000 + moms 2 000).																												
Tänk så här	Varukostnaden beräknas som (punkt 7.7): <table border="0"> <tr> <td>Årets utbetalningar till leverantörer</td><td>40 000</td></tr> <tr> <td>+ Leverantörsskulder vid årets utgång</td><td>16 000</td></tr> <tr> <td>– Leverantörsskulder vid årets ingång</td><td></td></tr> <tr> <td>– Förskott till leverantörer vid årets utgång</td><td></td></tr> <tr> <td>+ Förskott till leverantörer vid årets ingång</td><td></td></tr> <tr> <td>+ Varulager vid årets ingång</td><td></td></tr> <tr> <td>– Varulager vid årets utgång</td><td>- 7 000</td></tr> <tr> <td>Årets kostnad</td><td>49 000</td></tr> </table> Fakturor som erhållits men som inte betalats vid årsskiftet ska ingå i kostnaden. De varor som finns i lager vid årets slut ska reducera varukostnaden då värdet uppgår till mer än 5 000. Kostnaden för övriga externa utgifter beräknas som (punkt 7.7): <table border="0"> <tr> <td>Årets utbetalningar till leverantörer</td><td>17 600</td></tr> <tr> <td>+ Leverantörsskulder vid årets utgång</td><td></td></tr> <tr> <td>– Leverantörsskulder vid årets ingång</td><td></td></tr> <tr> <td>– Förskott till leverantörer vid årets utgång</td><td></td></tr> <tr> <td>+ Förskott till leverantörer vid årets ingång</td><td></td></tr> <tr> <td>Årets kostnad</td><td>17 600</td></tr> </table> Utbetalningen som avser hyra år 2 tas inte upp som ett förskott eftersom beloppet är mindre än 5 000. Då det endast är betalningar och fakturor som erhållits under räkenskapsåret som utgör kostnad ska ingen justering för telefonräkningen ske.	Årets utbetalningar till leverantörer	40 000	+ Leverantörsskulder vid årets utgång	16 000	– Leverantörsskulder vid årets ingång		– Förskott till leverantörer vid årets utgång		+ Förskott till leverantörer vid årets ingång		+ Varulager vid årets ingång		– Varulager vid årets utgång	- 7 000	Årets kostnad	49 000	Årets utbetalningar till leverantörer	17 600	+ Leverantörsskulder vid årets utgång		– Leverantörsskulder vid årets ingång		– Förskott till leverantörer vid årets utgång		+ Förskott till leverantörer vid årets ingång		Årets kostnad	17 600
Årets utbetalningar till leverantörer	40 000																												
+ Leverantörsskulder vid årets utgång	16 000																												
– Leverantörsskulder vid årets ingång																													
– Förskott till leverantörer vid årets utgång																													
+ Förskott till leverantörer vid årets ingång																													
+ Varulager vid årets ingång																													
– Varulager vid årets utgång	- 7 000																												
Årets kostnad	49 000																												
Årets utbetalningar till leverantörer	17 600																												
+ Leverantörsskulder vid årets utgång																													
– Leverantörsskulder vid årets ingång																													
– Förskott till leverantörer vid årets utgång																													
+ Förskott till leverantörer vid årets ingång																													
Årets kostnad	17 600																												

K1

BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

<i>Bokför så här</i>	Utbetalningarna bokförs löpande på följande sätt:		
	Konto	Debet	Kredit
	Bank		72 000
	Varuköps	40 000	
	Övriga utgifter	17 600	
	Ingående moms	14 400	
Vid bokslutet beräknas årets kostnader på ett bokslutsunderlag som också utgör bokföring. Även den ingående momsen på fakturan som var obetald vid årsskiftet skrivs på bokslutsunderlaget och dras på samma sätt som annan ingående moms av vid beräkningen av momsskulden.			
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Balansräkning		
	B6	Varulager	7 000
	B15	Leverantörsskulder	20 000
	Resultaträkning		
	R5	Varor, material och tjänster	49 000
	R6	Övriga externa kostnader	17 600

7-3b – Kostnad för försäljning av varor, andra tillgångar eller tjänster (faktureringsmetoden)

<i>Förutsättningar</i>	Om företagaren i exempel 7-3a istället hade bokfört enligt faktureringsmetoden hade han bokfört fakturor på 92 000 (73 600 + moms 18 400) från sina leverantörer. Av fakturorna avser 70 000 varor (56 000 + moms 14 000) och 22 000 övriga utgifter (17 600 + moms 4 400). En faktura på 20 000 är obetald vid årets utgång. Vid årets slut har han varor till ett värde av 7 000 (exkl. moms) i lager. I utbetalningarna till leverantörerna avser en betalning på 3 000 (2 400 + moms 600) en hyra för januari nästa år. I februari året efter räkenskapsåret (innan han gjort bokslutet) kommer en telefonräkning avseende år 1 på 10 000 (8 000 + moms 2 000).
<i>Tänk så här</i>	<u>Varukostnaden beräknas som (punkt 7.7)</u> Kostnaden för varor är bokförda inköp (56 000) minus varor som finns kvar i lager (7 000) dvs. 49 000. De varor som finns i lager vid årets slut ska reducera varukostnaden om värdet uppgår till mer än 5 000 (punkt 6.47). <u>Kostnaden för övriga externa utgifter beräknas som (punkt 7.7)</u> Kostnaden för övriga externa utgifter är 17 600 (bokförda inköp). Utbetalningen som avser hyra år 2 tas inte upp som ett förskott eftersom beloppet är mindre än 5 000 (punkt 6.59). Det är endast fakturor som erhållits eller borde ha erhållits under räkenskapsåret som utgör kostnad (punkt 7.7). Ingen justering ska därför ske för telefonräkningen som kommer i februari året efter räkenskaps-året.

BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

<i>Bokför så här</i>	Fakturorna bokförs löpande på följande sätt:		
	Konto	Debet	Kredit
	Leverantörsskuld		92 000
	Varuinköp	56 000	
	Övriga utgifter	17 600	
	Ingående moms	18 400	
	Konto	Debet	Kredit
	Leverantörsskuld	72 000	
	Bank		72 000
	Vid årets slut bokförs lagret på följande sätt:		
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Konto	Debet	Kredit
	Lager	7 000	
	Förändring lager		7 000
	Balansräkning		
	B6	Varulager	7 000
	B15	Leverantörsskulder	20 000
	Resultaträkning		
	R5	Varor, material och tjänster	49 000
	R6	Övriga externa kostnader	17 600

K1

7-4 – Räntekostnad

<i>Förutsättningar</i>	En företagare har ett lån i sin enskilda näringsverksamhet. I mars år 2 betalar hon tillbaka lånet och betalar samtidigt en ränta på 24 000. Av det utbetalda beloppet avser 16 000 kronor år 1.		
<i>Tänk så här</i>	Enligt punkt 7.11 ska ränteutgift redovisas som kostnad den period den avser då den överstiger 5 000. I bokslutet år 1 kommer företagaren ha en skuld på 16 000. Den skrivs i ruta B16 (Övriga skulder).		
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	År 1		
	Balansräkning		
	B16	Övriga skulder	16 000
	Resultaträkning		
	R8	Räntekostnader m.m.	16 000
	År 2		
	Balansräkning		
	B16	Övriga skulder	0
	Resultaträkning		
	R8	Räntekostnader m.m.	8 000

7-5 – Kostnad för skadeståndersättning m.m.

<i>Förutsättningar</i>	En företagare döms i december att betala ett skadestånd på 40 000 avseende ett kontraktsbrott i hans enskilda näringsverksamhet. Skadeståndet betalas först efter räkenskapsårets utgång.		
<i>Tänk så här</i>	Eftersom beslut fattats om skadeståndet ska det belasta räkenskapsårets resultat (punkt 7.11). I bokslutet år 1 kommer företagaren ha en skuld på 40 000. Den skrivs i ruta B16 (Övriga skulder).		
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Balansräkning		
	B16	Övriga skulder	40 000
	Resultaträkning		
	R6	Övriga externa kostnader	40 000

Bilaga 1 – Upphävd. (BFNAR 2013:3).

Bilaga 2 – Förenklat årsbokslut

Förenklat årsbokslut
Enskilda näringsidkare

Namn			Person-/organisationsnummer
Räkenskapsår	Fr.o.m.	T.o.m.	Bokföringsnämndens regler för förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1) och broschyr hittar du på www.bfn.se
Verksamhetens art			

Fyll i det förenklade årsbokslutet på www.skatteverket.se**Balansräkning**
Anläggningstillgångar

B1	Immateriella anläggningstillgångar	Kronor
B2	Byggnader och markanläggningar	
B3	Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av	
B4	Maskiner och inventarier	
B5	Övriga anläggningstillgångar	

Omsättningstillgångar

B6	Varulager	
B7	Kundfordringar	
B8	Övriga fordringar	
B9	Kassa och bank	
Summa tillgångar		=

Eget kapital

B10	Eget kapital	Kronor

Obeskattade reserver

B11	Obeskattade reserver ingår i eget kapital. Upplysningar lämnar du i rutorna U1-U4

Avsättningar

B12	Du får inte göra avsättningar i det förenklade årsbokslutet

Skulder

B13	Låneskulder	
B14	Skatteskulder	
B15	Leverantörsskulder	
B16	Övriga skulder	
Summa skulder och eget kapital		=

Resultaträkning
Intäkter

R1	Försäljning och utfört arbete samt övriga momspliktiga intäkter	+
R2	Momsfria intäkter	+
R3	Bil- och bostadsförmån m.m.	+
R4	Räntointäkter m.m.	+

Avskrivningar

R9	Av- och nedskrivningar av byggnader och markanläggningar	-
R10	Av- och nedskrivningar av maskiner och inventarier och immateriella tillgångar	-

Årets resultat

R11	Bokfört resultat	=

Kostnader

R5	Varor, material och tjänster	-
R6	Övriga externa kostnader	-
R7	Anställd personal	-
R8	Räntekostnader m.m.	-

U1	Periodiseringsfonder	=
U2	Expansionsfond	=
U3	Ersättningsfond	=
U4	Insatsemission, skogskonto, upphovsmannakonto, avbetalningsplan på skog o.dyl.	=

Underskrift

enligt bokföringslagen och Bokföringsnämndens regler för förenklat årsbokslut

Namnteckning

Spara detta årsbokslut i 7 år tillsammans med bokföringen och bokslutsunderlagen.

(BFNAR 2013:3)

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar m.fl. som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

Vägledning

Uppdaterad 2024-12-13

Innehåll

Inledning 625

A. Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2010:1) 626

Kapitel 1 – Tillämpning 626

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet? 626

Vilka andra regler ska följas? 627

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet? 627

Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas? 627

Kapitel 2 – Definitioner 627

Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i föreningen 627

Tillgångar 627

Skulder 628

Inkomster 628

Utgifter 628

Kapitel 4 – Löpande bokföring 629

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden 629

Kontantmetoden 629

Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet 630

Det förenklade årsbokslutets utformning 630

Kapitel 6 – Balansräkningen 630

Förteckning över anläggningstillgångar 630

Immateriella anläggningstillgångar 630

Byggnader och markanläggningar 631

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av 632

Maskiner och inventarier 633

Varulager 635

Kundfordringar 636

Övriga fordringar 636

Finansiella placeringar 637

Kassa och bank 637

Eget kapital och obeskattade reserver 637

Avsättningar 637

Låneskulder 638

Leverantörsskulder 638

Skatteskulder 638

Övriga skulder 638

Kapitel 7 – Resultaträkningen 639

Intäkter 639

Kostnader 640

K1

B. Kommentarer 642

Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning 642

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet? 642

Vilka andra regler ska följas? 643

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet? 643

Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas? 643

Kommentarer till Kapitel 2 – Definitioner 644

Bidrag 644

Villkorade bidrag 644

Erhållna gåvor 644

Anskaffningsvärde 645

Kommentarer till Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i föreningen 645

Tillgångar 645

Skulder 645

Inkomster 645

Utgifter 646

Kommentarer till Kapitel 4 – Löpande bokföring 647

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden 647

Kontantmetoden 647

Kommentarer till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet 648

Det förenklade årsbokslutets utformning 648

Kommentarer till Kapitel 6 – Balansräkningen 649

Förteckning över anläggningstillgångar 649

Immateriella anläggningstillgångar 650

Byggnader och markanläggningar 650

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av 652

Maskiner och inventarier 653

Varulager 655

Kundfordringar 657

Övriga fordringar 657

Finansiella placeringar 658

Kassa och bank 659

Eget kapital och obeskattade reserver 659

Avsättningar 660

Leverantörsskulder 660

Skatteskulder 661

Övriga skulder 661

Kommentarer till Kapitel 7 – Resultaträkningen 662

Intäkter 662

Kostnader 666

C. Exempel 670

Exempel till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet 671

5-1 – Förslag på arbetsgång 671

5-2 – Exempel på förenklat årsbokslut 672

Exempel till Kapitel 6 – Balansräkningen 675

6-1 – Köp av fastighet med taxeringsvärde 675

6-2 – Köp av fastighet som saknar taxeringsvärde 676

6-3 – Köp av inventarie 677

6-4 – Inventarie som erhållits i gåva 677

6-5 – Avskrivning av fastighet 678

6-6 – Avskrivning av inventarie	678
6-7 – Avyttring av fastighet	679
6-8 – Avyttring av inventarie	679
6-9 – Värdering av varulager utifrån senast mottagen faktura	680
6-10 – Värdering av varulager – först-in-först-ut-principen	680
6-11 – Värdering av lager som helhet	680
6-12 – Värdering av lager som minskat betydligt i värde	681
6-13 – Finansiella placeringar – värdering vid värdeuppgång	681
6-14 – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet	682
6-15 – Finansiella placeringar – beräkning av anskaffningsvärde vid delavyttring	683
6-16 – Eget kapital – reserverade medel för specifika ändamål	684
6-17 – Skatteskulder	685
6-18 – Skatteskuld vid balansdag 30 april	686
Exempel till Kapitel 7 – Resultaträkningen	687
7-1 – Intäkt av medlemsavgift som faktureras och betalats i förskott	687
7-2 – Medlemsavgifter som till viss del avser riksorganisation	687
7-3 – Intäkt av gåva i form av fastighet	688
7-4 – Intäkt av bidrag	688
7-5 – Positiv förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande	689
7-6 – Negativ förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande	689
7-7 – Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som bokförts löpande	690
7-8 – Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som inte bokförts löpande	691
7-9a – Övriga verksamhetsintäkter – kontantmetoden	692
7-9b – Övriga verksamhetsintäkter – faktureringsmetoden	693
7-10a – Försäljningskostnader och övriga externa kostnader (kontantmetoden)	695
7-10b – Försäljningskostnader och övriga externa kostnader (faktureringsmetoden)	696
7-11 – Kostnad för personal (kontantmetoden)	698
7-12 – Omvärdering av finansiella placeringar – värdepappersportfölj	699
Bilaga 1 – Upphävd. (BFNAR 2013:4).	699
Bilaga 2 – Förenklat årsbokslut	699
Resultaträkning	699
Balansräkning	700

Inledning

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

Vägledningen innehåller lagregler, BFN:s allmänna råd (BFNAR 2010:1), kommentarer till reglerna samt exempel. Vägledningen är när det gäller reglerna för det förenklade

årsbokslutet, kapitel 5–8, strukturerad utifrån uppställningsformen för det förenklade årsbokslutet (se bilaga 2).

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

I vägledningen finns alla de bestämmelser som gäller för ett förenklad årsbokslut samlade. I vissa fall finns dock hänvisningar till andra regler, t.ex. finns i punkt 2.4 hänvisning till mervärdesskattelagen (2023:200). Om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet som finns i vägledningen eller i sådan normgivning som det hänvisas till, ska föreningen söka vägledning i de principer som det allmänna rådet ger uttryck för.

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

I BFN:s vägledning om bokföring finns regler om löpande bokföring, verifikationer, arkivering m.m. För föreningar som bokför enligt kontantmetoden finns det även regler i kapitel 4 som rör löpande bokföring.

A. Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2010:1)

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?

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

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

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

6 kap. 3 § BFL

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

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

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

I denna lag betyder

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

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

Vilka andra regler ska följas?

- 1.3 Föreningar som tillämpar detta allmänna råd ska också följa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring. (BFNAR 2013:4).

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

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

K1

Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas?

4 kap. 3 § BFL

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

Vid upprättandet av öppningsbalansräkningen gäller 6 kap. 4 § andra stycket eller, om företaget är ett sådant företag som avses i 6 kap. 3 § andra stycket andra meningen, 6 kap. 6 § i tillämpliga delar. Lag (210:1514).

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

Kapitel 2 – Definitioner

- 2.1 *Bidrag* är likvida medel som en förening får från en bidragsgivare som är ett offentligrättsligt organ.
- 2.2 *Villkorade bidrag* är bidrag som förenats med villkor som innebär återbetalningsskyldighet om villkoret inte uppfylls.
- 2.3 *Erhållna gåvor* är tillgångar, med undantag för bidrag enligt punkt 2.1, som utan krav på ekonomisk motprestation lämnas till en förening från en givare. Som erhållna gåvor räknas även förvärv genom testamente.
- 2.4 *Anskaffningsvärde* beräknas exklusive ingående mervärdesskatt som föreningen får dra av enligt mervärdesskattelagen (2023:200). (BFNAR 2024:6).

Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i föreningen

Tillgångar

- 3.1 En förening ska bokföra tillgångar som den äger.

Medel som föreningen tagit emot för annans räkning ska också bokföras som tillgång. (BFNAR 2013:4).

3.2 Upphävd. (BFNAR 2013:4).

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

Skulder

3.4 En förening ska bokföra samtliga skulder.

En skuld som är tvistig ska bokföras om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot föreningen ska däremot inte bokföras.

Inkomster

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

3.6 Föreningens inkomster ska bokföras enligt följande:

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

Utgifter

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

3.8 Föreningens utgifter ska bokföras enligt följande:

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

Kapitel 4 – Löpande bokföring

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden

K1

- 4.1 En förening som bokför enligt kontantmetoden ska utöver bestämmelserna i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring tillämpa detta kapitel. Föreningar som tillämpar faktureringsmetoden ska inte tillämpa detta kapitel. (BFNAR 2013:4).

*Kontantmetoden***5 kap. 2 § tredje stycket BFL**

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Lag (2010:1514).

Vad innebär kontantmetoden?

- 4.2 Kontantmetoden innebär att en förening löpande under året bokför de affärshändelser som avser
- inbetalningar till och utbetalningar från föreningen (betalningshändelser), och
 - erhållna och lämnade gåvor med undantag av erhållna gåvor för vilka 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) tillämpas.

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

- 4.3 Upphävd. (BFNAR 2013:4).
- 4.4 Upphävd. (BFNAR 2013:4).
- 4.5 Upphävd. (BFNAR 2013:4).
- 4.6 Upphävd. (BFNAR 2013:4).
- 4.7 Upphävd. (BFNAR 2013:4).
- 4.8 Upphävd. (BFNAR 2013:4).

Bokslutshändelser vid årets slut

5 kap. 2 § tredje stycket andra meningen BFL

Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Lag (2010:1514).

5 kap. 3 § BFL

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

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

Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet

Det förenklade årsbokslutets utformning

6 kap. 6 § BFL

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

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

- 5.1 Resultaträkningen och balansräkningen ska upprättas enligt uppställningsformen i bilaga 2.
Benämningen av posterna och summeringsraderna i uppställningsformen får anpassas om det bättre beskriver postens eller summeringsradens innehåll.
- 5.2 Jämförelsetal ska lämnas till varje post och summeringsrad i resultaträkningen och balansräkningen.
- 5.3 Det förenklade årsbokslutet får innehålla tilläggsupplysningar till resultaträkningen och balansräkningen.

Kapitel 6 – Balansräkningen

Förteckning över anläggningstillgångar

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

Immateriella anläggningstillgångar

Immateriella anläggningstillgångar som ska tas upp i balansräkningen

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

Beräkning av bokfört värde, anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar

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

Byggnader och markanläggningar

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

Byggnader och markanläggningar som ska tas upp i balansräkningen

Huvudregeln

- 6.5 En byggnad ska tas upp i balansräkningen när föreningen har fått tillträde till byggnaden eller, om den är egentillverkad, när den har färdigställts. Har byggnaden erhållits i gåva ska den istället tas upp när gåvan överlämnats till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt.
En markanläggning ska tas upp i balansräkningen när den har färdigställts.
För en påbörjad men ej färdigställd egentillverkad byggnad eller markanläggning gäller punkt 6.21.

K1

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

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

Bokfört värde för byggnader och markanläggningar

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

Anskaffningsvärdet för byggnader och markanläggningar

Köp av byggnad

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

Egentillverkning av byggnad och markanläggning

- 6.9 Vid egentillverkning av en ny byggnad är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra byggnaden. Detsamma gäller vid om- och tillbyggnad.
6.10 Vid egentillverkning av en markanläggning är anskaffningsvärdet utgiften för att anskaffa eller förbättra anläggningen.

Övriga förvärv av byggnad

- 6.11 Vid övriga förvärv (gåva och byte) av byggnad är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället.
För en byggnad med taxeringsvärde är verkligt värde detsamma som taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

- För en byggnad som saknar taxeringsvärde är verkligt värde detsamma som
- a) försäljningsvärdet, eller
 - b) om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet.

Bidrag som hänför sig till byggnad och markanläggning

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

Avskrivningar av byggnader och markanläggningar

- 6.13 Byggnader och markanläggningar ska skrivas av över den tid föreningen avser att nyttja tillgången (nyttjandeperioden).
Nyttjandeperioden för en byggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag för byggnader.
Nyttjandeperioden för en markanläggning får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
 - b) 20 år för övriga markanläggningar.
- 6.14 Avskrivning ska påbörjas det år byggnaden eller markanläggningen tas i bruk. När det gäller byggnad får avskrivning påbörjas första året den tas upp som byggnad i balansräkningen även om den inte tagits i bruk.
Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret.
Avskrivning behöver inte göras det år byggnaden eller markanläggningen avyttras.

Utrangeringar och avyttringar av byggnader och markanläggningar

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

Nedskrivningar av byggnader och markanläggningar

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

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

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

Mark som ska tas upp i balansräkningen

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

Anskaffningsvärdet för mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

Köp av mark

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

Övriga förvärv av mark

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

Andra tillgångar som inte får skrivas av

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

Bidrag som hänför sig till mark

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

K1

Avskrivningar av mark

6.23 Mark ska inte skrivas av.

Avyttringar av mark

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

Nedskrivningar av mark

6.25 Nedskrivning av mark sker enligt punkt 6.16.

Maskiner och inventarier

Maskiner och inventarier som ska tas upp i balansräkningen

Huvudregel

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

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

6.27 En maskin eller en inventarie med ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för mervärdesskatt som inte ska dras av enligt mervärdesskattelagen (2023:200) behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad i sin helhet samma år den förvärvas. (BFNAR 2024:6).

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

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

Bokfört värde för maskiner och inventarier

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

Anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier

Köp av maskiner och inventarier

- 6.30 Vid köp av en maskin eller en inventarie är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som direkt kan hänföras till tillgången ska räknas in om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kronor per maskin eller inventarie.

Egentillverkning av maskiner och inventarier

- 6.31 Vid egentillverkning av en maskin eller en inventarie är anskaffningsvärdet utgiften för material plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som kan hänföras direkt till tillgången ska räknas in om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kronor per maskin eller inventarie.

Övriga förvärv av maskiner och inventarier

- 6.32 Vid övriga förvärv (gåva och byte) av maskiner och inventarier är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. Verkligt värde är detsamma som
- a) försäljningsvärdet, eller
 - b) om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet.

Bidrag som hänför sig till maskiner och inventarier

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

Avskrivningar av maskiner och inventarier

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

Nyttjandeperioden får bestämmas till fem år.

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

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

Avskrivning behöver inte göras det år maskinen eller inventarien avyttras.

Utrangeringar och avyttringar av maskiner och inventarier

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

Nedskrivningar av maskiner och inventarier

- 6.37 Om det klart framgår att värdet på en maskin eller en inventarie på balansdagen betydligt understiger dess bokförda värde i balansräkningen, ska tillgångens återstående ekonomiska värde i föreningen uppskattas. Tillgången ska skrivas ned till det belopp som dess återstående ekonomiska värde i föreningen kan uppskattas till.

Om skälen för nedskrivningen inte längre finns ska nedskrivningen återföras.

Varulager

Varulager som ska tas upp i balansräkningen

Huvudregel

- 6.38 En vara ska tas upp som varulager hos köparen när varan har levererats. Varan anses levererad när den har kommit till köparen.
Varor som förvärvats genom gåva och som med stöd av 5 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) inte har bokförts löpande ska tas upp om de finns kvar på balansdagen. (BFNAR 2013:4).
- 6.39 En vara ska inte längre tas upp hos säljaren när varan har avsänts till köparen.

Ett lager med ett oväsentligt värde behöver inte tas upp

- 6.40 Ett lager som har ett sammanlagt värde som uppgår till högst 5 000 kronor behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad.

K1

Värdering av varulager

Beräkning av anskaffningsvärdet för varulagret (för varje sorts vara)

- 6.41 För köpta varor är anskaffningsvärdet varans inköpspris plus andra utgifter som framgår av fakturan.
Utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som är direkt hänförliga till förvärvet får ingå i anskaffningsvärdet.
- 6.42 För egentillverkade varor är anskaffningsvärdet inköpspriset för material.
Andra utgifter som inte ingår i fakturorna för materialet men som är hänförliga till tillverkningen får ingå i anskaffningsvärdet.
- 6.43 Anskaffningsvärdet får beräknas med utgångspunkt från det pris som anges på den senast mottagna fakturan för den sorts vara som ska värderas, om fakturabeloppet motsvarar ett normalpris.
Anskaffningsvärdet ska i annat fall beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip.
- 6.44 Vid övriga förvärv (gåva och byte) av varor är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. Verkligt värde är detsamma som
a) försäljningsvärdet, eller
b) för varor som föreningen har för avsikt att skänka bort, försäkringsvärdet.

Värdering av varulagret (lagret som helhet)

- 6.45 Om det klart framgår att värdet på lagret som helhet på balansdagen betydligt understiger det sammanlagda anskaffningsvärdet, ska värdenedgången beräknas och varulagret tas upp till anskaffningsvärdet minskat med värdenedgången.
- 6.46 När värdenedgången beräknas ska lagret värderas post för post. Det är tillåtet att värdera lagret kollektivt för homogena varugrupper eller då en individuell värdering är svår att motivera med hänsyn till kostnaderna.
- 6.47 En förening får, om inte punkt 6.45 tillämpats, göra avdrag för en schablonmässigt beräknad värdenedgång med tre procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde från varornas sammanlagda anskaffningsvärde.

Kundfordringar

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

Värdering av kundfordringar

- 6.49 En förening ska ta upp sina kundfordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling inklusive mervärdesskatt. Fordringarna får dock inte tas upp till högre belopp än som på balansdagen kan förväntas komma att betalas.
- 6.50 Om det har fattats beslut om konkurs, ackord eller annat förhållande efter balansdagen men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att betalas.

Övriga fordringar

- 6.51 Ett utbetalat eller fakturerat belopp är ett förskott om
- a) leveransen eller tjänsten inte har påbörjats, eller
 - b) en delleverans eller delprestation uppenbarligen inte har påbörjats.

En första förhöjd leasingavgift är ett förskott.

Förskott till leverantörer som uppgår till mer än 5 000 kronor exklusive avdragsgill mervärdesskatt ska tas upp som övriga fordringar.

- 6.52 Ränteinkomster som hänför sig till räkenskapsåret men som föreningen inte fått utbetalda ska tas upp som övriga fordringar om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kronor.
- 6.53 Om ett bidrag redovisas som intäkt i enlighet med punkt 7.3 b ska de medel som hänför sig till räkenskapsåret men som inte betalats ut tas upp som övriga fordringar om det finns ett beslut och dokumentation om beloppets storlek innan det förenklade årsbokslutet har färdigställts.
- 6.54 Föreningens skattefordringar är fordringar på balansdagen som avser inkomstskatt, fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader, mervärdesskatt samt lagstadgade arbetsgivaravgifter och preliminärskatt för anställda.
- Föreningens skattefordringar ska tas upp som övriga fordringar.

Värdering av övriga fordringar

- 6.55 En förening ska ta upp övriga fordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling exklusive avdragsgill ingående mervärdesskatt. Fordran får dock inte tas upp till högre belopp än värdet av den prestation som på balansdagen kan förväntas tillfalla föreningen.
- 6.56 Om det har fattats beslut om konkurs, ackord eller annat förhållande efter balansdagen men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att tillfalla föreningen.

Finansiella placeringar

Finansiella placeringar som ska tas upp i balansräkningen

- 6.57 Finansiella placeringar ska tas upp i balansräkningen när äganderätten har övergått.
- 6.58 En värdepappersportfölj är en finansiell placering även om förändringar inom portföljen görs under räkenskapsåret.

Anskaffningsvärde för finansiella placeringar

Köp av finansiella placeringar

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

Övriga förvärv av finansiella placeringar

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

K1

Gemensamma regler

- 6.61 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. Detsamma gäller andra delägarätter samt fordringsrätter.
- 6.62 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.

Värdering av finansiella placeringar

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

Avyttringar av finansiella placeringar

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

Kassa och bank

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

Eget kapital och obeskattade reserver

- 6.66 Eget kapital utgörs av skillnaden mellan föreningens tillgångar och summan av föreningens skulder och obeskattade reserver.
- 6.67 Reserverade medel för specifika ändamål är en del av eget kapital. Reservering av medel ska inte påverka resultaträkningen.

Avsättningar

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

Låneskulder

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

Leverantörsskulder

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

Värdering av leverantörsskulder

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

Skatteskulder

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

Övriga skulder

- 6.73 Ett mottaget eller fakturerat belopp är ett förskott om
- a) leveransen eller tjänsten inte har påbörjats, eller
 - b) en delleverans eller delprestation uppenbarligen inte har påbörjats.

Förskott från medlemmar och kunder som uppgår till mer än 5 000 kronor exklusive eventuell mervärdesskatt ska tas upp som övriga skulder.

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

- 6.74 Obetalda ersättningar till anställda och andra som hänför sig till räkenskapsåret samt obetalda lagstadgade arbetsgivaravgifter på sådana ersättningar ska tas upp som övriga skulder om föreningen erhållit uppgift eller borde ha erhållit uppgift om dem och de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kronor per person.
- 6.75 Ränteutgifter som hänför sig till räkenskapsåret men som föreningen inte betalat ska tas upp som övriga skulder om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kronor.
- 6.76 Om ett bidrag redovisas som intäkt i enlighet med punkt 7.3 b ska den del av bidraget som betalats till föreningen och som hänför sig till kommande räkenskapsår tas upp som övrig skuld.
- 6.77 Villkorade bidrag som enligt punkt 7.4 inte får redovisas som intäkt, ska tas upp som övriga skulder det räkenskapsår som bidragen utbetalas till föreningen.

Värdering av övriga skulder

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

Kapitel 7 – Resultaträkningen

Intäkter

Intäkt av medlemsavgift

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

Intäkt av gåva

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

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

Om det i föreningens varulager ingår erhållna gåvor som inte bokförts löpande och värdet enligt punkterna 6.41–6.47 på denna del av varulagret är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång ska skillnaden redovisas som intäkt. (BFNAR 2013:4).

K1

Intäkt av bidrag

- 7.3 En förening får, om inte annat följer av punkterna 6.12, 6.22, 6.33 och 7.4, redovisa ett bidrag som intäkt
- a) det räkenskapsår bidraget betalas till föreningen, eller
 - b) det eller de räkenskapsår bidraget hänför sig till.

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

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

Övriga verksamhetsintäkter

- 7.5 Övriga verksamhetsintäkter är summan av följande:

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

Försäljningsintäkter

- 7.6 Försäljningsintäkter är summan av följande:

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

- c) skillnaden mellan föreningens skulder, exklusive mervärdesskatt, vid räkenskapsårets ingång och utgång till medlemmar och kunder för förskott enligt punkt 6.73 med anledning av försäljningsinkomster som avser varor och tjänster.

Intäkt av försäkringsersättning, skadestånd m.m.

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

Intäkt vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar

- 7.8 Intäkt vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar redovisas för
 - a) byggnader och markanläggningar enligt punkt 6.15,
 - b) mark enligt punkt 6.24,
 - c) maskiner, inventarier och förvärvade immateriella anläggningstillgångar enligt punkt 6.36, och
 - d) finansiella placeringar enligt punkt 6.64.

Ränteintäkt

- 7.9 En förening får redovisa ränteinkomst som intäkt det räkenskapsår som räntan erhålls eller beloppet hålls tillgängligt för föreningens räkning. Om de sammanlagda ej inbetalda räntorna överstiger 5 000 kronor ska de dock redovisas som intäkt det räkenskapsår de avser.

Utdelning

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

Intäkt till följd av omvärdering av finansiella placeringar

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

Kostnader

Allmänna kostnader i verksamheten

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

Ingår det i varulagret gåvor som inte bokförts löpande och har värdet på denna del av varulagret ökat ska skillnaden för denna del istället redovisas som intäkt enligt punkt 7.2 tredje stycket. (BFNAR 2013:4).

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

Kostnad vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar

K1

- 7.14 Kostnad vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar redovisas för
- a) byggnader och markanläggningar enligt punkt 6.15,
 - b) mark enligt punkt 6.24,
 - c) maskiner, inventarier och förvärvade immateriella anläggningstillgångar enligt punkt 6.36, och
 - d) finansiella placeringar enligt punkt 6.64.

Kostnad för skadestånd m.m.

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

Räntekostnad

- 7.16 En förening får redovisa ränteutgifter som kostnad det räkenskapsår som räntan betalas. Om de sammanlagda ej utbetalda räntorna överstiger 5 000 kronor ska de dock redovisas som kostnad det räkenskapsår de avser.

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

- 7.17 Kostnad för avskrivning och nedskrivning av anläggningstillgångar redovisas för
- a) immateriella tillgångar enligt punkt 6.3,
 - b) byggnader och markanläggningar enligt punkterna 6.13 och 6.14 respektive 6.16,
 - c) mark enligt punkt 6.23 respektive 6.25, och
 - d) maskiner och inventarier enligt punkterna 6.34 och 6.35 respektive 6.37.
- 7.18 Kostnad till följd av utrangering av anläggningstillgångar redovisas för
- a) byggnader och markanläggningar enligt punkt 6.15, och
 - b) maskiner och inventarier enligt punkt 6.36.
- 7.19 Kostnad till följd av omvärdering av finansiella placeringar är skillnaden mellan den finansiella placeringens värde på balansdagen enligt punkt 6.63 och dess bokförda värde, om värdet enligt punkt 6.63 är lägre.

Skatt

- 7.20 Föreningens skattekostnad är summan av
- a) beräknad skatt på räkenskapsårets överskott, och
 - b) justering av tidigare räkenskapsårs redovisade inkomstskatt.

BFNAR 2010:1

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

BFNAR 2013:4

Detta allmänna råd ska tillämpas för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2013 men får tillämpas för räkenskapsår som inleds tidigare.

BFNAR 2024:6

Detta allmänna råd gäller från och med den 13 december 2024 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2024.

B. Kommentarer

Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning

(punkterna 1.1–1.5)

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?

(punkterna 1.1 och 1.2)

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

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

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

En förening som bedriver flera verksamheter får tillämpa det allmänna rådet endast om det tillämpas på samtliga verksamheter. Detta gäller även om en verksamhet drivs gemensamt med någon annan. Gränsvärdet för nettoomsättningen och beloppsgränsen 5 000 kronor i punkterna 6.40, 6.52 och 6.75 gäller för föreningens samtliga verksamheter totalt.

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

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

I det allmänna rådet finns inga särskilda regler för föreningar med skattepliktig verksamhet. I en allmännyttig förening kan en del av föreningens verksamhet vara skattepliktig, t.ex. serveringsverksamhet riktad till allmänheten. I en förening som inte är allmännyttig är all verksamhet skattepliktig med undantag för den verksamhet som finansieras med medlemsavgifter. Mer information om skattskyldighet för föreningar finns i Skatteverkets broschyr Skatteregler för ideella föreningar och stiftelser (SKV 324).

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

K1

Vilka andra regler ska följas?

(punkt 1.3)

Utöver det allmänna rådet ska reglerna om löpande bokföring, verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation samt systemdokumentation och behandlingshistorik i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring följas.

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

(punkt 1.4)

Om en fråga inte alls är reglerad i det allmänna rådet och det inte heller finns någon hänvisning i det allmänna rådet till någon annan normgivning, får frågan lösas inom ramen för de allmänna principerna som det allmänna rådet ger uttryck för. Andra vägledning, rekommendationer eller specifika uttalanden är inte avsedda att tillämpas vid sidan av det allmänna rådet. Om föreningen t.ex. leasar tillgångar ska hyresutgiften för leasing hanteras enligt bestämmelserna om allmänna kostnader i verksamheten enligt punkt 7.12 och inte enligt annan normgivning som reglerar leasing.

Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas?

(punkt 1.5)

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

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

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

och där bokföringsskyldigheten har inträtt under året, ska använda värdena i de räkenskaper som finns för föregående år.

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

Följande korrigeringar kan behöva göras:

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

Kommentarer till Kapitel 2 – Definitioner

(punkterna 2.1–2.4)

Bidrag

(punkt 2.1)

Bidrag är i det allmänna rådet likvida medel som en förening får från en bidragsgivare som är ett offentligtorgan. Med ett offentligtorgan menas en stat (t.ex. olika statliga myndigheter och Allmänna arvsfonden), en kommun eller ett landsting, men också internationella subjekt som Europeiska unionen och Förenta nationerna. Även organisationer som satts i myndighets ställe omfattas av begreppet offentligtorgan i det allmänna rådet. Om en förening i en lag har tilldelats en myndighetsutövande funktion när det gäller fördelning av statsanslag till andra föreningar anses den därför vara ett offentligtorgan i detta sammanhang. Om ett bidrag lämnas av annan än ett offentligtorgan eller avser annat än likvida medel är det en erhållen gåva enligt det allmänna rådets definitioner.

Villkorade bidrag

(punkt 2.2)

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

Erhållna gåvor

(punkt 2.3)

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

Anskaffningsvärde

(punkt 2.4)

Anskaffningsvärdet beräknas exklusive den ingående mervärdesskatt som föreningen får dra av. Det kan vara hela eller en del av mervärdesskatten. I mervärdesskattelagen (2023:200), ML, finns regler om när ingående mervärdesskatt ska dras av.

Kommentarer till Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i föreningen

(punkterna 3.1–3.8)

Tillgångar

(punkterna 3.1 och 3.3)

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

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

K1

Skulder

(punkt 3.4)

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

Inkomster

(punkterna 3.5 och 3.6)

Som inkomst ska endast det som föreningen får för egen räkning tas upp. Sådant som föreningen uppbär för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt, är inte inkomst. Sådana medel tas istället upp som skuld. Det innebär att om föreningen agerar huvudman för annan eller på annat sätt har en juridiskt bindande skyldighet att lämna erhållna medel direkt vidare till annan ska dessa medel tas upp som övriga skulder. Så kan vara fallet bl.a. i lotteriverksamhet. Det är inte ovanligt att en förening sköter ett lotteri för en annan förenings räkning (dvs. fungerar som mellanman för den andra föreningen). Så kan också vara fallet om en lokalförening tar in medlemsavgift till t.ex. riksorganisationen, se exempel 7-2.

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

Inkomst av medlemsavgift

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

Inkomst av gåva och bidrag

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

Övrig verksamhetsinkomst

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

Inkomst vid försäljning

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

Inkomst av skadestånd, försäkringsersättning m.m.

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

Ränteinkomst och utdelning

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

Utgifter

(punkterna 3.7 och 3.8)

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

Allmänna utgifter i verksamheten

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

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

Utgift för skadestånd m.m.

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

Ränteutgift

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

Kommentarer till Kapitel 4 – Löpande bokföring

(punkterna 4.1–4.9)

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden

(punkt 4.1)

Det allmänna rådet bygger på kontantmetoden. Dock kan en förening välja mellan att tillämpa kontantmetoden och faktureringsmetoden i den löpande bokföringen. En förening som väljer att bokföra enligt kontantmetoden ska utöver Bokföringsnämndens allmänna råd (2013:2) om bokföring tillämpa punkterna 4.2 och 4.9. Föreningar som bokför enligt faktureringsmetoden ska bara tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring och inte punkterna 4.2 och 4.9.

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

K1

Kontantmetoden

(punkterna 4.2 och 4.9)

Vad innebär kontantmetoden?

(punkt 4.2)

Kontantmetoden innebär att föreningen under löpande år bara bokför föreningens betalningshändelser, dvs. in- och utbetalningar. I exemplet ovan innebär det att den skuld som uppstår till leverantören när föreningen köper varor och får faktura inte leder till någon bokföringsåtgärd utan det är först när föreningen betalar leverantören som inköpet bokförs.

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

Även erhållna och lämnade gåvor ska bokföras löpande. Detta gäller dock inte om BFL:s regel om undantag från löpande bokföring för erhållna gåvor med svårbestämt men lågt marknadsvärde (5 kap. 1 § andra stycket BFL) tillämpas. Se kapitel 2 i Bokföringsnämndens vägledning om bokföring.

Bokslutshändelser vid årets slut

(punkt 4.9)

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

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

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

Vad är bokslutshändelser?

Utgångspunkten i kontantmetoden är att föreningens löpande bokföring bara innehåller in- och utbetalningar samt lämnade och vissa erhållna gåvor när räkenskapsåret löpt ut. Vad som ska bokföras utöver detta bestäms av intäkt- och kostnadsreglerna i kapitel 7 (resul-

taträkningen) och reglerna i kapitel 6 om vad som ska tas upp som en tillgång och skuld i föreningen (balansräkningen).

Hur bokförs bokslutshändelser?

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

- a) hur avskrivningar beräknats,
- b) hur varulagret värderats (vilka poster som ingår och till vilket värde), se exempel 6-11,
- c) vilka kundfordringar som finns respektive belopp,
- d) hur finansiella placeringar värderats (vilka placeringar som ingår och till vilket värde), se exempel 7-12,
- e) vilka leverantörsskulder som finns respektive belopp,
- f) vilka övriga fordringar och skulder (bl.a. till leverantörer och till kunder) som finns respektive belopp, och
- g) hur föreningens intäkter respektive kostnader beräknats, se exempel 7-9a, 7-10a och 7-11.

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

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

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

Kommentarer till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet

(punkterna 5.1–5.3)

Det förenklade årsbokslutets utformning

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

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

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

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

Benämningen av posterna och summeringsraderna i uppställningsformen för det förenklade årsbokslutet får anpassas om det bättre beskriver deras innehåll. Det är t.ex. lämpligt att anpassa summeringsraden Årets över-/underskott till aktuellt förhållande. Posten Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar kan ändras

till t.ex. Avskrivningar av inventarier om föreningen inte har gjort några nedskrivningar och inte heller har immateriella anläggningstillgångar eller byggnader och mark. Benämningen av rubrikerna får däremot inte ändras.

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

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

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

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

K1

Datering och underskrift

Enligt BFL, som hänvisar till 2 kap. 7 § ÄRL, ska det förenklade årsbokslutet

- dateras den dag då styrelsen bestämde det förenklade årsbokslutets slutliga innehåll,
- skrivas under av samtliga styrelseledamöter, och
- innehålla uppgift om vilket datum respektive styrelseledamot har skrivit under.

Dateringen och underskriften ska göras på det förenklade årsbokslutet och inte bara på föreningens verksamhetsberättelse.

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

Arkivering

Det förenklade årsbokslutet ska sparas i sju år tillsammans med bokföringen och bokslutsunderlagen. Regler om arkivering finns i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

Kommentarer till Kapitel 6 – Balansräkningen

(punkterna 6.1–6.78)

Förteckning över anläggningstillgångar

(punkt 6.1)

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

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

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

Immateriella anläggningstillgångar

(punkterna 6.2 och 6.3)

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

Immateriella anläggningstillgångar som ska tas upp i balansräkningen

(punkt 6.2)

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

Beräkning av bokfört värde, anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar

(punkt 6.3)

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

Byggnader och markanläggningar

(punkterna 6.4–6.16)

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

Byggnader och markanläggningar som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.5 och 6.6)

Huvudregel

(punkt 6.5)

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

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

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

(punkt 6.6)

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

Bokfört värde för byggnader och markanläggningar

(punkt 6.7)

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

K1

Anskaffningsvärdet för byggnader och markanläggningar

(punkterna 6.8–6.12)

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

Får föreningen byggnad och mark i gåva är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. En fastighets taxeringsvärde anses vara 75 procent av det verkliga värdet. Det verkliga värdet för byggnad och mark med taxeringsvärde ska därför bestämmas till taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 (100/75).

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

Avskrivningar av byggnader och markanläggningar

(punkterna 6.13 och 6.14)

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

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om procentsatser för värdeminskningsavdrag för byggnader i näringsverksamhet². Dessa får även tillämpas i det förenklade årsbokslutet.

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

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

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

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

Utrangeringar och avyttringar av byggnader och markanläggningar

(punkt 6.15)

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

Nedskrivningar av byggnader och markanläggningar

(punkt 6.16)

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

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

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

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

(punkterna 6.17–6.25)

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

Mark som ska tas upp i balansräkningen

(punkt 6.18)

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

Beräkning av anskaffningsvärde, avyttringar, avskrivningar och nedskrivningar

(punkterna 6.19–6.25)

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

ningsvärde, avyttring och nedskrivning är desamma som för byggnad och markanläggning respektive maskiner och inventarier.

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

Maskiner och inventarier

(punkterna 6.26–6.37)

Maskiner och inventarier som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.26–6.28)

Huvudregel

(punkt 6.26)

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

K1

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

(punkt 6.27)

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

Det innebär, om prisbasbeloppet är 42 000 kronor och mervärdesskatten 25 %, att beloppsgränsen för inventarier av mindre värde blir 26 249 kronor ($20\,999 + 5\,250$) i en förening som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. I en förening som endast har rätt till avdrag för 50 % av mervärdesskatten blir beloppsgränsen 23 624 kronor ($20\,999 + 2\,625$) och i en förening med full avdragsrätt blir den 20 999 kronor.

För anskaffningar bestående av flera inventarier ska prövningen avse inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde om inventarierna har ett naturligt samband (exempelvis 10 stolar å 3 500 kronor till ett konferensrum). Motsvarande gäller anskaffning av olika inventarier som kan anses vara ett led i en större inventarieinvestering.

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

(punkt 6.28)

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

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

Bokfört värde för maskiner och inventarier

(punkt 6.29)

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

Anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier

(punkterna 6.30–6.33)

Köp av maskiner och inventarier

(punkt 6.30)

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

Andra externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet och som direkt kan hänföras till tillgången, t.ex. utgifter för iordningställande av en plats eller ett område för uppförande eller installation av tillgången, leverans och hantering, installation och konsulttjänster, ska tas med i anskaffningsvärdet om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kronor per maskin eller inventarie. Utgifterna får räknas in i anskaffningsvärdet även om de inte överstiger 5 000 kronor. Om föreningen köper en maskin för 20 000 kronor och betalar en fristående transportfirma 8 000 kronor för leveransen, ska utgiften för leveransen ingå i anskaffningsvärdet, som alltså blir 28 000 kronor. Uppgår istället utgiften för leveransen till 4 000 kronor får, men behöver inte, utgiften ingå i anskaffningsvärdet. Utgiften är beloppet exklusive avdragsgill mervärdesskatt.

En förening som köper maskiner eller inventarier till en skattepliktig verksamhet kan behöva räkna in externa utgifter som understiger 5 000 kronor i anskaffningsvärdet för att få överensstämmelse med reglerna i inkomstskattelagen.

Egentillverkning av maskiner och inventarier

(punkt 6.31)

Principen för beräkning av anskaffningsvärdet på egentillverkade maskiner och inventarier är densamma som för köpta tillgångar. Anskaffningsvärdet är som huvudregel utgiften för materialet, dvs. det belopp som anges på fakturan för materialet. Andra externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som kan hänföras till tillgången ska räknas med om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kronor för att få inventarien färdigställd. Utgifterna får räknas in i anskaffningsvärdet även om de inte överstiger 5 000 kronor. Utgiften är beloppet exklusive avdragsgill mervärdesskatt.

En förening som tillverkar maskiner eller inventarier i en skattepliktig verksamhet kan behöva räkna in externa utgifter som understiger 5 000 kronor i anskaffningsvärdet för att få överensstämmelse med reglerna i inkomstskattelagen.

Övriga förvärv av maskiner och inventarier

(punkt 6.32)

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

Avskrivningar av maskiner och inventarier

(punkterna 6.34 och 6.35)

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

Utrangeringar och avyttringar av maskiner och inventarier

(punkt 6.36)

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

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

K1

Nedskrivningar av maskiner och inventarier

(punkt 6.37)

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

Varulager

(punkterna 6.38–6.47)

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

Varulager som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.38–6.40)

Huvudregel

(punkterna 6.38 och 6.39)

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

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

Under året kan varuinköp löpande bokföras som utgift. Varor som erhålls i gåva och som har ett svårbestämt men lågt värde och som föreningen avser att sälja vidare, skänka bort eller utränga behöver inte bokföras löpande, se 5 kap. 1 § andra stycket BFL och punkt 2.14 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring. Bokförs

sådana gåvor inte löpande under räkenskapsåret, ska de gåvor som finns kvar på balansdagen tas upp som varulager.

Ett lager med ett oväsentligt värde behöver inte tas upp

(punkt 6.40)

Ett lager med ett sammanlagt värde på högst 5 000 kronor behöver inte tas upp i balansräkningen. En förening som tillämpar denna regel på varulager i en skattepliktig verksamhet kan behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen.

Värdering av varulager

(punkterna 6.41–6.47)

Beräkning av anskaffningsvärdet för varulagret (för varje sorts vara)

(punkterna 6.41–6.44)

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

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

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

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

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

Om BFL:s regel om undantag från löpande bokföring för erhållna gåvor med svårbestämt men lågt marknadsvärde (5 kap. 1 § andra stycket BFL) har tillämpats ska, enligt punkt 6.38 andra stycket, endast de varor som finns kvar på balansdagen tas upp och värderas. Även för dessa varor är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället, dvs. när de togs emot. Normalt förändras dock inte värdet mellan gåvotillfället och balansdagen.

Värdering av varulagret (lagret som helhet)

(punkterna 6.45–6.47)

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

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

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

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

Kundfordringar

(punkterna 6.48–6.50)

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

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

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

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

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

Värdering av kundfordringar

(punkterna 6.49 och 6.50)

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

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

I 8 kap. 16 § ML och 7 kap. 43 och 48 §§ ML finns regler om hur mervärdesskatt hanteras vid kundförluster.

Övriga fordringar

(punkterna 6.51–6.56)

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

K1

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

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

- Förskott till leverantör, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, överstigande 5 000 kronor, där leverans, delleverans eller utförande av tjänst inte påbörjats (förskottsutbetalad).
- Första förhöjd leasingavgift, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, överstigande 5 000 kronor (förskottsutbetalad).
- Ränteinkomster, sammanlagt överstigande 5 000 kronor, som är hänförliga till räkenskapsåret men som föreningen får först nästa år (efterskottsinsbetalas).
- Ränteutgifter, sammanlagt överstigande 5 000 kronor, som föreningen har betalat under räkenskapsåret men som är hänförliga till nästa år (förskottsutbetalad).
- Bidrag som redovisas som intäkt men ännu inte utbetalats (efterskottsinsbetalas).
- Skattefordran avseende t.ex. mervärdesskatt samt för mycket inbetald arbetsgivaravgift och preliminärskatt för anställda.

Bedömningen av om ett förskott uppgår till 5 000 kronor eller mer ska göras utifrån hur normala affärsmässiga transaktioner redovisas. Att konstruera faktureringen med enda avsikt att understiga gränsvärdet för förskott är inte förenligt med god redovisningssed. Delas faktureringen eller betalningen av en varuleverans eller tjänst upp på flera fakturor eller delbetalningar ska delbeloppen summeras när 5 000-kronorsgränsen bedöms.

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

Förskott, ränteinkomster och ränteutgifter får tas upp även om de inte överstiger 5 000 kronor. Detta kan t.ex. vara aktuellt i en förening som har förskott eller räntor i en skattepliktig verksamhet.

Finansiella placeringar

(punkterna 6.57–6.64)

Finansiella placeringar som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.57 och 6.58)

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

Anskaffningsvärde för finansiella placeringar

(punkterna 6.59–6.62)

Köp av finansiella placeringar

(punkt 6.59)

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

Övriga förvärv av finansiella placeringar

(punkt 6.60)

Vid förvärv genom gåva är anskaffningsvärdet verkligt värde vid förvärvstillfället.

Gemensamma regler

(punkterna 6.61 och 6.62)

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

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

K1

Värdering av finansiella placeringar

(punkt 6.63)

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

Avyttringar av finansiella placeringar

(punkt 6.64)

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

Kassa och bank

(punkt 6.65)

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

Eget kapital och obeskattade reserver

(punkterna 6.66 och 6.67)

Eget kapital

(punkterna 6.66 och 6.67)

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

Reserverade medel för specifika ändamål är en del av eget kapital. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen eftersom resultaträkningen bara ska innehålla intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret. En reservering för framtida utgifter är inte en kostnad som hör till räkenskapsåret. Kostnaderna för ändamålet redovisas

i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därmed det årets över- eller underskott. Se exempel 6-16.

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

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

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

Obeskattade reserver

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

Avsättningar

(punkt 6.68)

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

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

Leverantörsskulder

(punkterna 6.70 och 6.71)

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

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

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

Skatteskulder

(punkt 6.72)

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

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

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

K1

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

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

Övriga skulder

(punkterna 6.73–6.78)

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

- Förskott från medlem och kund överstigande 5 000 kronor, där leverans, delleverans eller utförande av tjänst inte påbörjats (förskottsinbetald).
- Ersättning till anställd eller annan, samt därtill hörande kostnader, överstigande 5 000 kronor per person som är hänförlig till räkenskapsåret men som betalas nästa år (efterskottsutbetalas).
- Ränteutgifter, sammanlagt överstigande 5 000 kronor som är hänförliga till räkenskapsåret men som betalas nästa år (efterskottsutbetalas).
- Bidrag som föreningen fått utbetalda men som är hänförliga till kommande räkenskapsår (förskottsinbetald).
- Villkorade bidrag som inte får redovisas som intäkt.
- Ränteinkomster, sammanlagt överstigande 5 000 kronor, som föreningen fått utbetalda men som är hänförliga till nästa räkenskapsår (förskottsinbetald).

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

Endast förskott över 5 000 kronor exklusive mervärdesskatt behöver tas upp som förskott om föreningen inte börjat utföra en tjänst eller leverera en vara. Prövningen ska göras post för post, dvs. för varje inbetalning eller faktura för sig. Det är således förskott där arbetet över huvud taget inte har påbörjats eller där leverans inte skett som ska tas upp som förskott. Har föreningen påbörjat ett arbete ska det inte tas upp som förskott även om någon leverans eller prestation till kunden ännu inte har skett.

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

Med denna definition av förskott och bestämmelsen att endast förskott på mer än 5 000 kronor behöver tas upp borde det bli ganska sällsynt att förskott behöver tas upp.

Ett exempel på när det kan vara aktuellt att ta upp förskott från kund är vid uthyrning av lokal. Betalningen avser en tjänst som utförs i lika delar under en längre period. Det kan t.ex. vara en hyra som betalas för tre månader men där endast två månader har presterats på balansdagen. Överstiger ersättningen för den månad som återstår 5 000 kronor exklusive mervärdesskatt ska den delen tas upp som ett förskott.

Även obetalda ersättningar till anställda och andra som erhåller någon form av arvode ska tas upp som övriga skulder om ersättningen, tillsammans med de lagstadgade arbetsgivaravgifter som hör till ersättningen, uppgår till mer än 5 000 kronor per person.

Förskott, ersättningar till anställda och andra, ränteutgifter och ränteinkomster får tas upp även om de inte överstiger 5 000 kronor. Detta kan t.ex. vara aktuellt i en förening som har förskott, ersättningar till anställda eller räntor i en skattepliktig verksamhet.

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

Kommentarer till Kapitel 7 – Resultaträkningen

(punkterna 7.1–7.20)

Intäkter

(punkterna 7.1–7.11)

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

Intäkt av medlemsavgift

(punkt 7.1)

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

Intäkt av gåva

(punkt 7.2)

Definitionen av erhållna gåvor finns i punkt 2.3.

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

Erhållna gåvor som har ett svårbestämt men lågt värde och som föreningen avser att sälja vidare, skänka bort eller slänga behöver inte bokföras när de tas emot. De gåvor som finns kvar på balansdagen ska däremot tas upp (se punkt 6.38 andra stycket). Om värdet på ett lager av sådana gåvor är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång, till följd av att föreningen fått fler nya varor än den sålt, redovisas skillnaden mellan lagrets värde vid räkenskapsårets utgång och ingång som intäkt av gåva. I annat fall redovisas skillnaden som kostnad. Detta gäller endast den del av varulagret som avser erhållna gåvor som inte bokförts löpande. Se vidare i kommentaren till punkt 7.12 under rubriken Förändring varulager och i exempel 7-5 och 7-6.

Intäkt av bidrag

(punkterna 7.3 och 7.4)

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

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

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

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

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

K1

Övriga verksamhetsintäkter (kontantmetoden)

(punkt 7.5)

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

Inbetalningar från medlemmar och kunder

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

Fakturerade kundfordringar

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

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

Förskott från medlemmar och kunder

Från inbetalningarna och de fakturerade fordringarna ska föreningen dra av de förskott från medlemmar och kunder som överstiger 5 000 kronor exklusive eventuell mervärdesskatt som föreligger vid räkenskapsårets slut. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.73. Det

som tidigare räkenskapsår bokförts som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna för att bokföras som förskott bokförs om till försäljning (eller noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därigenom i intäkten.

Kontroll vid räkenskapsårets slut

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

Årets inbetalningar från medlemmar och kunder som avser övriga verksamhetsinkomster

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

Alla belopp vid denna beräkning ska vara exklusive eventuell mervärdesskatt.

Övriga verksamhetsintäkter (faktureringsmetoden)

(punkt 7.5)

Föreningar som löpande bokför enligt faktureringsmetoden utgår från vad som fakturerats vid beräkning av räkenskapsårets intäkt. Intäkten justeras i de fall det finns förskott från medlem eller kund som överstiger 5 000 kronor om förskottet bokförts som övrig verksamhetsinkomst. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.73 (se även kommentar till punkten). Intäkten ska även justeras för sådana fordringar som borde ha fakturerats.

Försäljningsintäkter (kontantmetoden)

(punkt 7.6)

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

Inbetalningar från medlemmar och kunder

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

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

Fakturerade kundfordringar

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

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

Förskott från medlemmar och kunder

Från inbetalningarna och de fakturerade fordringarna ska föreningen dra av de förskott från medlemmar och kunder som överstiger 5 000 kronor exklusive eventuell mervärdesskatt som föreligger vid räkenskapsårets slut. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.73. Det som tidigare räkenskapsår bokförts som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna för att bokföras som förskott bokförs om till försäljning (eller noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därigenom i intäkten.

Kontroll vid räkenskapsårets slut

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

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

Alla belopp vid denna beräkning ska vara exklusive eventuell mervärdesskatt.

Försäljningsintäkter (faktureringsmetoden)

(punkt 7.6)

Föreningar som löpande bokför enligt faktureringsmetoden utgår från fakturerad försäljning vid beräkning av räkenskapsårets intäkt. Intäkten justeras i de fall det finns förskott från medlem eller kund som överstiger 5 000 kronor om förskottet bokförts som försäljning. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.73 (se även kommentar till punkten). Intäkten ska även justeras för sådana fordringar som borde ha fakturerats.

Intäkt av försäkringsersättning, skadestånd m.m.

(punkt 7.7)

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

Intäkt vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar

(punkt 7.8)

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

K1

Ränteintäkt

(punkt 7.9)

Räntor som sammanlagt överstiger 5 000 kronor ska tas upp som intäkt det räkenskapsår de avser, dvs. det år som de tjänats in. Ränteinkomster på lägre belopp får tas upp som intäkt när de utbetalas eller finns tillgängliga. En förening som inte är allmännyttig och därmed oinskränkt skattskyldig kan behöva ta upp samtliga ränteinkomster det år de avser.

Utdelning

(punkt 7.10)

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

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

Intäkt till följd av omvärdering av finansiella placeringar

(punkt 7.11)

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

Kostnader

(punkterna 7.12–7.20)

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

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

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

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

(punkt 7.12)

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

Utbetalningar till leverantörer m.fl.

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

Erhållna gåvor i form av varor som har bokförts löpande

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

Obetalda fakturor från leverantörer

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

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

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

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

Förskott till leverantörer

I det tredje steget minskar föreningen utbetalningarna med fordringar på leverantörer för utbetalade förskott. Det är endast förskott till leverantörer som överstiger 5 000 kronor exklusive avdragsgill mervärdesskatt som ska beaktas. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.51. Det som tidigare räkenskapsår bokförts som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna för att bokföras som förskott bokförs om till utgift (eller noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därigenom i kostnaden.

Förändring varulager

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

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

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

K1

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

Tillämpar föreningen BFL:s regel om undantag från löpande bokföring för erhållna gåvor med svårbestämt men lågt värde (5 kap. 1 § andra stycket BFL) bokförs inte varorna när de erhålls. Det är bara de varor som finns kvar på balansdagen som tas upp som varulager (se punkt 6.38 andra stycket). Lagret vid räkenskapsårets slut jämförs med lagret vid räkenskapsårets början. Är värdet på lagret lägre vid räkenskapsårets slut än vid räkenskapsårets början beaktas skillnaden vid beräkningen av kostnaden för föreningens verksamhet. Har värdet på lagret ökat, till följd av att föreningen fått fler nya varor än den sålt, ska skillnaden istället redovisas som intäkt av gåva. Se exempel 7-5.

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

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

Kontroll vid räkenskapsårets slut

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

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

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

Allmänna kostnader i verksamheten (kontantmetoden) – kostnader för personal
(punkt 7.13)

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

Utbetalningar

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

Skulder avseende ersättningar till anställda och andra

Det andra steget är att föreningen lägger till sådana utgifter för ersättningar m.m. som den fått eller borde ha fått uppgift om senast på balansdagen men ännu inte betalat. Det är endast utgifter som överstiger 5 000 kronor per person som behöver beaktas (se punkt 6.74).

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

Skulder avseende arbetsgivaravgifter m.m.

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

Obetalda fakturor från och förskott till leverantörer

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

Allmänna kostnader i verksamheten (faktureringsmetoden)

(punkterna 7.12 och 7.13)

Föreningar som löpande bokför enligt faktureringsmetoden utgår från respektive utgiftskonto vid beräkning av räkenskapsårets kostnad. För att beräkna varukostnaden justeras utgiften för varuinköp med förändringen i varulager. Kostnaden justeras i de fall det finns förskott till leverantörer som överstiger 5 000 kronor och som bokförts som utgift. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.51 (se även kommentar till punkten). Kostnaden ska även justeras med sådana leverantörsskulder som föreningen utifrån affärsmässiga skäl borde ha erhållit faktura på.

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

Kostnad vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar

(punkt 7.14)

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

K1

Kostnad för skadestånd m.m.

(punkt 7.15)

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

Räntekostnad

(punkt 7.16)

Sammanlagda ej utbetalda räntor som överstiger 5 000 kronor ska tas upp som kostnad det räkenskapsår de avser. Ränteutgifter på lägre belopp får tas upp som kostnad när de betalas. En förening som inte är allmännyttig och därmed oinskränkt skattskyldig kan behöva ta upp samtliga ränteutgifter det år de avser.

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

(punkterna 7.17–7.19)

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

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

Bokslutsdispositioner

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

Skatt

(punkt 7.20)

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

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

C. Exempel

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

Exempel till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet

5-1 – Förslag på arbetsgång

<i>Förutsättningar</i>	En förening har löpande bokfört sina affärshändelser. Avstämningar har skett månadsvis. Förutom det gångna räkenskapsårets bokföring behöver föreningen föregående års bokslut för att bestämma över- eller underskott och ställning. Föreningens verksamhet är inte skattepliktig.
<i>Tänk så här</i>	I samband med bokslutet bokförs ett antal bokslutshändelser, dvs. sådana affärshändelser som är nödvändiga för att bestämma föreningens över- eller underskott och ställning. <i>Kontantmetoden</i> En förening som bokfört enligt kontantmetoden har löpande under året endast bokfört betalningar. I bokslutet måste därför fakturor, arbetsgivaravgifter samt i vissa fall löner och ersättningar som är obetalda vid årets slut läggas till. Dessa kan dokumenteras tillsammans med övriga bokslutshändelser (t.ex. avskrivningar) på bokslutsunderlag där också beräkningar av årets intäkter och kostnader görs. <i>Faktureringsmetoden</i> En förening som bokfört enligt faktureringsmetoden har löpande bokfört uppkomna affärshändelser, t.ex. fakturor. Vid bokslutet bokförs därför endast övriga bokslutshändelser, t.ex. avskrivningar.
<i>Se exempel 6-5 och 6-6</i>	1. Räkenskapsårets avskrivningar beräknas. Tillgångarnas värde (efter avskrivning och nedskrivning) vid räkenskapsårets slut förs in som bokfört värde i balansräkningens poster Immateriella anläggningstillgångar, Byggnader och mark samt Inventarier. Årets avskrivningar och nedskrivningar summeras och förs in i posten Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar i resultaträkningen.
<i>Se exempel 6-9 till 6-12</i>	2. Varulagret inventeras och värderas och förs in i balansräkningens post Varulager om det uppgår till mer än 5 000 kr. (Ett lager som understiger 5 000 kr får, men behöver inte, tas upp, se punkt 6.40.)
<i>Se exempel 7-1, 7-4, 7-9 och 6-7</i>	3. Räkenskapsårets intäkter av medlemsavgifter, gåvor och bidrag, övriga verksamhetsintäkter, försäljningsintäkter samt övriga intäkter beräknas och förs in i respektive post i resultaträkningen. Bidrag som hänför sig till räkenskapsåret men som inte betalats ut förs in i balansräkningens post Övriga fordringar och bidrag som betalats till föreningen och som hänför sig till kommande räkenskapsår förs in i balansräkningens post Övriga skulder. Kundfordringarna vid årets slut förs in i balansräkningens post Kundfordringar och eventuella förskott från kund över 5 000 kr i posten Övriga skulder.
<i>Se exempel 7-10, 7-11 och 6-8</i>	4. Räkenskapsårets verksamhetskostnader, försäljningskostnader, övriga externa kostnader, personalkostnader samt övriga kostnader beräknas och förs in i respektive post i resultaträkningen. Leverantörsskulder vid räkenskapsårets slut förs in i balansräkningens post Leverantörsskulder och eventuella förskott till leverantörer över 5 000 kr i posten Övriga fordringar. Obetalda ersättningar till anställda och andra över 5 000 kr tas upp i balansräkningens post Övriga skulder.
<i>Se exempel 6-13 och 6-14</i>	5. Låneskulder förs in i balansräkningens post Låneskulder. 6. Kassa och bank förs in i balansräkningens post Kassa och bank. 7. Finansiella placeringar värderas och förs in i balansräkningens post Finansiella placeringar.

K1

Se exempel 7-12	8. Räkenskapsårets intäkt från försäljning av finansiella placeringar, ränteutäkt, utdelning samt intäkt till följd av omvärdering av finansiella placeringar beräknas, summeras och förs in i resultaträkningens post Finansiella intäkter.
Se exempel 6-17 och 6-18	9. Räkenskapsårets kostnad för försäljning av finansiella placeringar, räntekostnad samt kostnad till följd av omvärdering av finansiella placeringar summeras och förs in i resultaträkningens post Finansiella kostnader.
Se exempel 6-17 och 6-18	10. Skatteskulden avseende arbetsgivaravgifter och innehållen preliminärskatt beräknas och förs in i balansräkningens post Skatteskulder (Övriga fordringar om det är en fordran).
Se exempel 5-2	11. Föregående räkenskapsårs eget kapital förs in i balansräkningens post Balanserat över-/underskott.
Se exempel 5-2	12. Räkenskapsårets över- eller underskott, dvs. skillnaden mellan föreningens intäkter och kostnader beräknas och förs in i resultaträkningen och i balansräkningens post Årets över- /underskott i Eget kapital.
Se exempel 5-2	13. Föreningens tillgångar summeras. Föreningens skulder och eget kapital summeras.
Se exempel 5-2	14. Eventuella tilläggsupplysningar lämnas till resultat- och balansräkningen.
Det förenklade årsbokslutet ska dateras och skrivas under av samtliga styrelseleda möter och sparas i sju år tillsammans med bokföringen och bokslutsunderlagen.	

5-2 – Exempel på förenklat årsbokslut

Förutsättningar	Det förenklade årsbokslutet ska innehålla en resultaträkning och en balansräkning med jämförelsetal till varje post och summeringsrad. Benämningen av posterna och summeringsraderna får anpassas om det bättre beskriver deras innehåll. Årsbokslutet får innehålla tilläggsupplysningar till resultat- och balansräkningen. (Se kapitel 5.) Föreningen har anpassat resultaträkningens post Av- och nedskrivningar av immateriella och materiella anläggningstillgångar. Poster där föreningen inte har något att redovisa, varken i år eller föregående år, har inte tagits med. Det förenklade årsbokslutet behöver inte innehålla några tilläggsupplysningar. För att förtydliga vissa poster har föreningen ändå valt att lämna tilläggsupplysningar i noter anpassade till föreningens verksamhet.																							
	Föreningen Bygdens Vänner Förenklad årsbokslut för räkenskapsåret 20X2-01-01–20X2-12-31 <table><tr><td>Resultaträkning</td><td>20X2-01-01– 20X2-12-31</td><td>20X1-01-01– 20X1-12-31</td></tr><tr><td>Intäkter</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Medlemsavgifter</td><td>210 000</td><td>205 000</td></tr><tr><td>Gåvor och bidrag</td><td>Not 1</td><td>25 000</td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsintäkter</td><td>11 000</td><td>8 500</td></tr><tr><td>Försäljningsintäkter</td><td>–</td><td>2 000</td></tr><tr><td>Summa intäkter</td><td>234 000</td><td>240 500</td></tr></table>			Resultaträkning	20X2-01-01– 20X2-12-31	20X1-01-01– 20X1-12-31	Intäkter			Medlemsavgifter	210 000	205 000	Gåvor och bidrag	Not 1	25 000	Övriga verksamhetsintäkter	11 000	8 500	Försäljningsintäkter	–	2 000	Summa intäkter	234 000	240 500
Resultaträkning	20X2-01-01– 20X2-12-31	20X1-01-01– 20X1-12-31																						
Intäkter																								
Medlemsavgifter	210 000	205 000																						
Gåvor och bidrag	Not 1	25 000																						
Övriga verksamhetsintäkter	11 000	8 500																						
Försäljningsintäkter	–	2 000																						
Summa intäkter	234 000	240 500																						

Kostnader			
Verksamhetskostnader	Not 2	- 205 000	- 98 100
Försäljningskostnader		–	- 1 000
Övriga externa kostnader	Not 3	- 52 600	- 50 000
Avskrivningar av inventarier		- 4 400	- 4 400
Summa kostnader		- 262 000	- 153 500
Verksamhetens över-/underskott			
		- 28 000	87 000
Finansiella intäkter		5 000	5 000
Årets över-/underskott		- 23 000	92 000
Balansräkning			
		20X2-12-31	20X1-12-31
Tillgångar			
Inventarier		7 600	12 000
Finansiella placeringar	Not 4	250 000	250 000
Kassa och bank		155 000	175 000
Summa tillgångar		412 600	437 000
Eget kapital			
	Not 5		
Balanserade överskott		430 000	338 000
Årets över-/underskott		- 23 000	92 000
Summa eget kapital		407 000	430 000
Skulder			
Leverantörsskulder		5 600	7 000
Summa skulder		5 600	7 000
Summa eget kapital och skulder		412 600	437 000

K1

Noter		
Not 1 Gåvor och bidrag	20X2	20X1
<u>Gåvor</u>		
Stipendiefonden	13 000	10 000
Medlemsverksamheten	–	5 000
	13 000	15 000
<u>Bidrag</u>		
Kommunala bidrag	–	10 000
	–	10 000
Not 2 Verksamhetskostnader	20X2	20X1
Medlemstidning	37 000	34 000
Medlemsverksamhet	72 000	64 100
Utdelade stipendier	96 000	–
	205 000	98 100
Not 3 Övriga externa kostnader	20X2	20X1
Hyra	15 000	15 000
Annonser	11 000	12 000
Diverse administration	26 600	23 000
	52 600	50 000
Not 4 Finansiella placeringar	20X2	20X1
Blandfonden Z2	250 000	250 000
	250 000	250 000
Not 5 Ändamålsbestämda medel inom eget kapital		
I eget kapital ingår ändamålsbestämda medel med 192 000 kr (275 000 kr) avsedda att utdelas som stipendier till personer som verkar förtjänstfullt inom föreningens verksamhetsområde.		
Stipendiefonden	20X2	20X1
Ingående balans	275 000	218 000
Tillkommande gåvor	13 000	10 000
Enligt stadgarna omförda medel	–	47 000
Årets användning	- 96 000	–
Utgående balans	192 000	275 000

Beslutat 20XX-XX-XX	
Anna Andersson ordförande 20XX-XX-XX	Bertil Bengtsson sekreterare 20XX-XX-XX
Cecilia Carlsson kassör 20XX-XX-XX	Daniel Davidsson ledamot 20XX-XX-XX

K1

Exempel till Kapitel 6 – Balansräkningen

6-1 – Köp av fastighet med taxeringsvärde

Förutsättningar	En förening köper den 1 mars en fastighet för 9 miljoner kr till sin museiverksamhet. Lagfartsavgiften uppgår till 135 000 kr. Fastighetens taxeringsvärde vid tidpunkten för köpet är 6 miljoner kr, varav 4 miljoner kr avser byggnader och 2 miljoner kr mark. Föreningen har en förteckning över sina anläggningstillgångar (se punkt 6.1).												
Tänk så här	Utgiften för lagfartsavgiften ska ingå i anskaffningsvärdet som därför är 9 135 000 kr (9 000 000 + 135 000) (se punkt 6.8). Anskaffningsvärdet för byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Anskaffningsvärdet för byggnaden är 6 090 000 kr (9 135 000 × 4/6) och för marken 3 045 000 kr (9 135 000 × 2/6).												
Bokför så här	<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Byggnad</td><td>6 090 000</td><td></td></tr><tr><td>Mark</td><td>3 045 000</td><td></td></tr><tr><td>Bank</td><td></td><td>9 135 000</td></tr></table> Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar: Fastigheten ABC 1:2 inköpt den 1 mars 20XX för 9 135 000 kr. Anskaffningsvärde byggnad 6 090 000 kr. Anskaffningsvärde mark 3 045 000 kr. Nyttjandeperiod 60 år.	Konto	Debet	Kredit	Byggnad	6 090 000		Mark	3 045 000		Bank		9 135 000
Konto	Debet	Kredit											
Byggnad	6 090 000												
Mark	3 045 000												
Bank		9 135 000											
Redovisa så här i bokslutet	Se exempel 6-5.												

6-2 – Köp av fastighet som saknar taxeringsvärde

Förutsättningar	En förening köper den 1 mars en fastighet för 8 900 000 kr till sin museiverksamhet. Lagfartsavgiften uppgår till 100 000 kr. Fastigheten saknar taxeringsvärde vid tidpunkten för köpet. Föreningen har en förteckning över sina anläggningstillgångar (se punkt 6.1).														
Tänk så här	Utgiften för lagfartsavgiften ska ingå i anskaffningsvärdet som därför är 9 000 000 kr (8 900 000 + 100 000) (se punkt 6.8). Anskaffningsvärdet för byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Eftersom fastigheten saknar taxeringsvärde får fördelningen mellan byggnad och mark göras på annan skälig grund. Föreningen gör en fiktiv beräkning av taxeringsvärdet med hjälp av Skatteverkets e-tjänst Beräkna taxeringsvärde. Med utgångspunkt i detta fiktiva taxeringsvärde kan 2/3, 6 000 000 kr, av det totala anskaffningsvärdet hänföras till byggnaden och 1/3, 3 000 000 kr, till marken.														
Bokför så här	<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Byggnad</td><td>6 000 000</td><td></td></tr><tr><td>Mark</td><td>3 000 000</td><td></td></tr><tr><td>Bank</td><td></td><td>9 000 000</td></tr></table> Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar: Fastigheten DEF 2:2 inköpt den 1 mars 20XX för 9 000 000 kr. Anskaffningsvärde byggnad 6 000 000 kr. Anskaffningsvärde mark 3 000 000 kr. Nyttjandeperiod 60 år.			Konto	Debet	Kredit	Byggnad	6 000 000		Mark	3 000 000		Bank		9 000 000
Konto	Debet	Kredit													
Byggnad	6 000 000														
Mark	3 000 000														
Bank		9 000 000													
Redovisa så här i bokslutet	Se exempel 6-5.														

6-3 – Köp av inventarie

Förutsättningar	En idrottsförening köper den 1 april 20XX en åkgräsklippare. Inköpspriset är 62 500 kr. För leveransen betalar föreningen 625 kr till firmen som fraktar den till föreningen. Åkgräsklipparen levereras den 15 april år 20XX och fraktkostnaden betalas kontant vid leveransen. Föreningen uppskattar att den kommer att använda gräsklipparen under 10 år men tillämpar förenklingsregeln i punkt 6.34 vilket innebär att nyttjandeperioden bestäms till 5 år. Föreningen har en förteckning över sina anläggningstillgångar (se punkt 6.1). Föreningens verksamhet är inte skattepliktig.																		
Tänk så här	Vid beräkning av anskaffningsvärdet bortser föreningen från utgiften på 625 kr för leveransen, eftersom den understiger 5 000 kr och inte ingick i fakturabeloppet för gräsklipparen (se punkt 6.30). Utgiften för leveransen debiteras i stället ett utgiftskonto.																		
Bokför så här	Betalning av åkgräsklipparen <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Inventarier</td><td>62 500</td><td></td></tr><tr><td>Bank</td><td></td><td>62 500</td></tr></table> Betalning av frakt <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Övriga utgifter</td><td>625</td><td></td></tr><tr><td>Kassa</td><td></td><td>625</td></tr></table> Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar: 1 gräsklippare inköpt den 1 april 20XX för 62 500 kr, nyttjandeperiod 5 år.	Konto	Debet	Kredit	Inventarier	62 500		Bank		62 500	Konto	Debet	Kredit	Övriga utgifter	625		Kassa		625
Konto	Debet	Kredit																	
Inventarier	62 500																		
Bank		62 500																	
Konto	Debet	Kredit																	
Övriga utgifter	625																		
Kassa		625																	
Redovisa så här i bokslutet	Se exempel 6-6.																		

K1

6-4 – Inventarie som erhållits i gåva

<i>Förutsättningar</i>	En körförening får en flygel i gåva från körens vänförening. Flygelns marknadsvärde är 80 000 kr. Föreningen har en förteckning över sina anläggningstillgångar (se punkt 6.1).									
<i>Tänk så här</i>	Anskaffningsvärdet för gåvan är det verkliga värdet vid gåvotillfället (se punkt 6.32), i detta fall försäljningsvärdet eftersom det finns en fungerande marknad för flyglar.									
<i>Bokför så här</i>	<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Inventarier</td><td>80 000</td><td></td></tr><tr><td>Gåvor</td><td></td><td>80 000</td></tr></table> Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar: 1 flygel erhållen i gåva den 11 mars 20XX, anskaffningsvärde 80 000 kr, nyttjandeperiod 30 år.	Konto	Debet	Kredit	Inventarier	80 000		Gåvor		80 000
Konto	Debet	Kredit								
Inventarier	80 000									
Gåvor		80 000								

6-5 – Avskrivning av fastighet

<i>Förutsättningar</i>	Föreningen i exempel 6-1 köpte den 1 mars en fastighet. Anskaffningsvärdet för fastigheten fördelades med 6 090 000 kr på byggnad och 3 045 000 kr på mark. Föreningen skriver av byggnaden över nyttjandeperioden 60 år.								
<i>Tänk så här</i>	Räkenskapsårets avskrivning får beräknas till 1/60 även om byggnaden varit i bruk endast en del av året (se punkt 6.14). Avskrivningen beräknas till 101 500 kr (6 090 000/60). Marken får inte skrivas av (se punkt 6.23). Bokfört värde på byggnad och mark vid räkenskapsårets utgång är 9 033 500 kr (6 090 000 – 101 500 + 3 045 000).								
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	<table> <tr> <td>Balansräkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Byggnader och mark</td><td>9 033 500</td></tr> <tr> <td>Resultaträkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Avskrivningar av materiellaanläggningstillgångar</td><td>– 101 500</td></tr> </table>	Balansräkning		Byggnader och mark	9 033 500	Resultaträkning		Avskrivningar av materiellaanläggningstillgångar	– 101 500
Balansräkning									
Byggnader och mark	9 033 500								
Resultaträkning									
Avskrivningar av materiellaanläggningstillgångar	– 101 500								

6-6 – Avskrivning av inventarie

<i>Förutsättningar</i>	Idrottsföreningen i exempel 6-3 köpte den 1 april en gräsklippare för 62 500 kr. Föreningen tillämpar förenklingsregeln i punkt 6.34 och skriver av gräsklipparen på fem år.										
<i>Tänk så här</i>	Räkenskapsårets avskrivning får beräknas till 1/5 även om tillgången varit i bruk endast en del av året (se punkt 6.35). Avskrivningen beräknas till 12 500 kr (62 500/5). Bokfört värde vid räkenskapsårets utgång är 50 000 kr (62 500 – 12 500). I resultaträkningen redovisas även utgiften för transporten (se exempel 6-3).										
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	<table> <tr> <td>Balansräkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Inventarier</td><td>50 000</td></tr> <tr> <td>Resultaträkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>– 625</td></tr> <tr> <td>Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar</td><td>– 12 500</td></tr> </table>	Balansräkning		Inventarier	50 000	Resultaträkning		Övriga externa kostnader	– 625	Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar	– 12 500
Balansräkning											
Inventarier	50 000										
Resultaträkning											
Övriga externa kostnader	– 625										
Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar	– 12 500										

6-7 – Avyttring av fastighet

<i>Förutsättningar</i>	Fastigheten i exempel 6-5 säljs i början av år 11. Fastighetens totala bokförda värde uppgår till 8 120 000 kr (se nedan). Fastigheten säljs för 12 miljoner kr.																				
<i>Tänk så här</i>	Bokfört värde för byggnaden uppgår efter 10 år till 5 075 000 kr eftersom avskrivningar har skett med sammanlagt 1 015 000 kr (6 090 000/60 × 10 år). Bokfört värde på marken uppgår till 3 045 000 kr. Ingen avskrivning har gjorts. Bokfört värde för fastigheten är 8 120 000 kr (5 075 000 + 3 045 000). Vinsten vid avyttringen blir 3 880 000 kr (12 000 000 – 8 120 000) (se punkt 6.15). Fastigheten stryks i förteckningen över anläggningstillgångar.																				
<i>Bokför så här</i>	<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Bank</td><td>12 000 000</td><td></td></tr><tr><td>Byggnader</td><td></td><td>6 090 000</td></tr><tr><td>Ackumulerade avskrivningar</td><td>1 015 000</td><td></td></tr><tr><td>Mark</td><td></td><td>3 045 000</td></tr><tr><td>Övriga inkomster</td><td></td><td>3 880 000</td></tr></table>	Konto	Debet	Kredit	Bank	12 000 000		Byggnader		6 090 000	Ackumulerade avskrivningar	1 015 000		Mark		3 045 000	Övriga inkomster		3 880 000		
Konto	Debet	Kredit																			
Bank	12 000 000																				
Byggnader		6 090 000																			
Ackumulerade avskrivningar	1 015 000																				
Mark		3 045 000																			
Övriga inkomster		3 880 000																			
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Resultaträkning Övriga intäkter	3 880 000																			

K1

6-8 – Avyttring av inventarie

Förutsättningar	Under räkenskapsåret har en inventarie sålts för 27 000 kr. Inventariens bokförda värde vid räkenskapsårets ingång var 34 000 kr (anskaffningsvärdet 85 000 kr minus ackumulerade avskrivningar 51 000 kr). Föreningen väljer att inte göra någon avskrivning under avyttringsåret (se punkt 6.35).		
Tänk så här	Eftersom försäljningsinkomsten är lägre än det bokförda värdet, ska föreningen redovisa en kostnad (se punkt 6.36). Kostnaden uppgår till 7 000 kr (34 000 – 27 000). Inventarien stryks i förteckningen över anläggningstillgångar.		
Bokför så här	Konto	Debet	Kredit
	Inventarier		85 000
	Ackumulerad avskrivning	51 000	
	Bank	27 000	
	Övriga utgifter	7 000	
Redovisa så här i bokslutet	Resultaträkning Övriga kostnader		– 7 000

6-9 – Värdering av varulager utifrån senast mottagen faktura

<i>Förutsättningar</i>	Musikföreningen A Capella säljer noter, notställ och böcker till medlemmarna. Den 31 december finns i lagret bl.a. 45 notställ av samma slag och sort. Notstäl- len är inköpta vid två olika tillfällen under räkenskapsåret. Av fakturorna framgår följande inköpspriser per styck inkl. moms. Föreningen är inte skattskyldig till inkomstskatt. Faktura jan 280 kr Faktura dec 270 kr
<i>Tänk så här</i>	Vid värderingen väljer föreningen att tillämpa förenklingsregeln och använder det inköpspris som framgår av fakturan från december för samtliga notställ (se punkt 6.43). Värdet för denna lagerpost blir 12 150 kr (270 kr × 45 st).

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

<i>Förutsättningar</i>	En förening har en butik där den säljer kläder. Den 31 december finns i lagret bl.a. 45 tröjor av samma slag och sort. Tröjorna är inköpta vid flera olika tillfällen under räkenskapsåret. Av fakturorna framgår följande inköpspriser per styck (exkl. moms). Faktura jan 40 st 275 kr Faktura aug 40 st 280 kr Faktura dec 40 st 270 kr
<i>Tänk så här</i>	Vid värderingen tillämpar föreningen först-in-först-ut-principen (se punkt 6.43 andra stycket). Värdet för denna lagerpost blir 12 200 kr (270 kr × 40 st + 280 kr × 5 st).

6-11 – Värdering av lager som helhet

<i>Förutsättningar</i>	När musikföreningen A Capella har inventerat och beräknat anskaffningsvärdet för samtliga lagerposter ska lagret som helhet värderas. Föreningen har förtecknat följande på bokslutsunderlaget för varulagret: <table><tr><td>Artikel</td><td>Antal</td><td>Anskaffningsvärde per enhet</td><td>Totalt anskaffnings- värde</td></tr><tr><td>Notställ</td><td>45</td><td>270 kr</td><td>12 150 kr</td></tr><tr><td>Noter</td><td>90</td><td>95 kr</td><td>8 550 kr</td></tr><tr><td>Böcker</td><td>110</td><td>100 kr</td><td>11 000 kr</td></tr><tr><td>Summa</td><td></td><td></td><td>31 700 kr</td></tr></table>	Artikel	Antal	Anskaffningsvärde per enhet	Totalt anskaffnings- värde	Notställ	45	270 kr	12 150 kr	Noter	90	95 kr	8 550 kr	Böcker	110	100 kr	11 000 kr	Summa			31 700 kr
Artikel	Antal	Anskaffningsvärde per enhet	Totalt anskaffnings- värde																		
Notställ	45	270 kr	12 150 kr																		
Noter	90	95 kr	8 550 kr																		
Böcker	110	100 kr	11 000 kr																		
Summa			31 700 kr																		
<i>Tänk så här</i>	Föreningen gör bedömningen att värdet på lagret som helhet inte understiger det bokförda värdet (se punkt 6.45). Någon värdenedgång behöver därför inte beräknas. Föreningen väljer att inte göra schablonmässigt avdrag med 3 % av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde (se punkt 6.47) och tar därför upp lagret till 31 700 kr.																				
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	<table><tr><td>Balansräkning</td><td></td></tr><tr><td>Varulager</td><td>31 700</td></tr></table>	Balansräkning		Varulager	31 700																
Balansräkning																					
Varulager	31 700																				

6-12 – Värdering av lager som minskat betydligt i värde

<i>Förutsättningar</i>	En supporterförening som driver en butik med souvenirer har inventerat sitt lager. Föreningen bedömer att värdet på lagret som helhet betydligt understiger lagrets sammanlagda anskaffningsvärde och upprättar därför en lagervärdelista där varje vara värderas (se punkterna 6.45 och 6.46).				
<i>Tänk så här</i>	Vid värderingen anger föreningen dels tillgångens anskaffningsvärde bestämt utifrån den senast mottagna fakturan, dels tillgångarnas värdenedgång.				
	Artikel	Antal	Sammanlagt anskaffningsvärde	Verkligt värde	Värdenedgång
	Matchtröja, barnstorlek	100	4 800	2 300	2 500
	Halsduk, barn	11	460	0	460
	Matchtröja, vuxenstorlek	23	2 300	1 760	540
	Mugg	60	540	1 080	0
	Keps	140	2 800	4 000	0
	Penna	1 000	2 000	3 000	0
	Nyckelring	900	3 600	0	3 600
	Summa		16 500		7 100
	Sammanlagt anskaffningsvärde			16 500	
	Värdenedgång			- 7 100	
	Verkligt värde			9 400	
<i>Redovisa så här bokslutet</i>	Balansräkning Varulager 9 400 Resultaträkning Försäljningskostnader - 7 100				

K1

6-13 – Finansiella placeringar – värdering vid värdeuppgång

<i>Förutsättningar</i>	En förening har köpt 100 aktier i det noterade företaget XYZ AB för 90 kr/aktie. Courtage i samband med köpet var 200 kr. På balansdagen har aktierna gått upp i värde och betalkursen är då 110 kr/aktie.	
<i>Tänk så här</i>	Anskaffningsvärdet vid köp av finansiella placeringar är inköpspriset plus andra utgifter för förvärvet (se punkt 6.59), 9 200 kr (100 st × 90 kr + 200 kr). I bokslutet ska aktierna tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet, 9 200 kr och verkligt värde på balansdagen, 11 000 kr (100 st × 110 kr) (se punkt 6.63).	
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Balansräkning Finansiella placeringar 9 200	

6-14 – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet

Förutsättningar	En förening äger aktier i flera olika företag för att sprida riskerna och ser därför innehavet som en värdepappersportfölj:		
		Anskaffningsvärde per enhet	Värde 31/12
	Aktie 1	50 000	10 000
	Aktie 2	50 000	80 000
	Aktie 3	50 000	40 000
	Summa värdepappersportfölj	150 000	130 000
Tänk så här	Finansiella placeringar ska värderas var och en för sig utom en värdepappersportfölj som ska ses som en tillgång (se punkt 6.58). Det innebär att jämförelsen mellan anskaffningsvärdet och verkligt värde på balansdagen ska göras för portföljen som helhet, inte för varje enskilt aktieslag. Värdepappersportföljen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde på balansdagen, 130 000 kr.		
Redovisa så här i bokslutet	Balansräkning		
	Finansiella placeringar		130 000
	Hur kostnad eller intäkt till följd av omvärdering ska redovisas framgår av exempel 7-12.		

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

<i>Förutsättningar</i>	En förening köper aktier i det noterade företaget DEF AB. Köpen görs vid tre olika tillfällen enligt följande: 500 aktier köps år 1 för 23 kr/aktie 2 000 aktier köps år 2 för 27 kr/aktie 1 000 aktier köps år 3 för 29 kr/aktie År 5 säljs 1 500 aktier för 35 kr/aktie, totalt 52 500 kr. Betalkursen på balansdagen är 33 kr. Aktierna är bokförda till anskaffningsvärdet.																							
<i>Tänk så här</i>	Anskaffningsvärdet för aktier av samma slag och sort ska beräknas enligt genomsnittsmetoden (se punkt 6.61). Den vinst eller förlust som ska redovisas i resultaträkningen beräknas med utgångspunkt i det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna. Före försäljningen har föreningen totalt 3 500 aktier i DEF AB (500 + 2 000 + 1 000). Anskaffningsvärdet beräknas på följande sätt: <table><tr><td>Tidpunkt</td><td>Antal aktier</td><td>Pris</td><td>Totalt anskaffningsvärde</td></tr><tr><td>År 1</td><td>500</td><td>23</td><td>11 500</td></tr><tr><td>År 2</td><td>2 000</td><td>27</td><td>54 000</td></tr><tr><td>År 3</td><td>1 000</td><td>29</td><td>29 000</td></tr><tr><td>Totalt</td><td>3 500</td><td></td><td>94 500</td></tr></table> Genomsnittligt anskaffningsvärde per aktie är 27 kr (94 500/3 500). Vinsten vid försäljningen blir 8 kr (35 – 27) per aktie eller totalt 12 000 kr (8 × 1 500). Det bokförda värdet på aktierna minskas med de sålda aktiernas genomsnittliga anskaffningsvärde 40 500 kr (27 kr × 1 500).				Tidpunkt	Antal aktier	Pris	Totalt anskaffningsvärde	År 1	500	23	11 500	År 2	2 000	27	54 000	År 3	1 000	29	29 000	Totalt	3 500		94 500
Tidpunkt	Antal aktier	Pris	Totalt anskaffningsvärde																					
År 1	500	23	11 500																					
År 2	2 000	27	54 000																					
År 3	1 000	29	29 000																					
Totalt	3 500		94 500																					
<i>Bokför så här</i>	<table><tr><td>Konto</td><td>Debet</td><td>Kredit</td></tr><tr><td>Bank</td><td>52 500</td><td></td></tr><tr><td>Finansiella inkomster</td><td></td><td>12 000</td></tr><tr><td>Finansiella placeringar</td><td></td><td>40 500</td></tr></table>				Konto	Debet	Kredit	Bank	52 500		Finansiella inkomster		12 000	Finansiella placeringar		40 500								
Konto	Debet	Kredit																						
Bank	52 500																							
Finansiella inkomster		12 000																						
Finansiella placeringar		40 500																						

K1

6-16 – Eget kapital – reserverade medel för specifika ändamål

Förutsättningar	En förening har tidigare räkenskapsår fått gåvor som ska användas till ett årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar. Föreningen har vid räkenskapsårets ingång ett balanserat överskott (inklusive föregående års överskott) på 700 000 kr varav 500 000 kr är gåvor som ännu inte använts. Årets läger kostade 100 000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen fått ytterligare 200 000 kr till samma ändamål. Räkenskapsårets överskott uppgår till 125 000 kr.																												
Tänk så här	Reserverade medel för specifika ändamål, s.k. ändamålsbestämda medel, är en del av eget kapital. Reservering av medel ska inte påverka resultaträkningen (se punkt 6.67). Erhållna gåvor och kostnader för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de erhålls respektive uppstår. Utgifterna för årets läger bokförs som löpande utgifter och årets erhållna gåva som inkomst. De redovisas i resultaträkningen och påverkar räkenskapsårets överskott och därmed eget kapital. Om föreningen vill särredovisa ändamålsbestämda medel görs det i en not till eget kapital. Noten utformas så att den passar föreningens informationsbehov.																												
Bokför så här	Årets läger <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Verksamhetsutgifter</td><td>100 000</td><td></td></tr><tr><td>Bank</td><td></td><td>100 000</td></tr></table> Årets gåva <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Gåvor</td><td></td><td>200 000</td></tr><tr><td>Bank</td><td>200 000</td><td></td></tr></table>			Konto	Debet	Kredit	Verksamhetsutgifter	100 000		Bank		100 000	Konto	Debet	Kredit	Gåvor		200 000	Bank	200 000									
Konto	Debet	Kredit																											
Verksamhetsutgifter	100 000																												
Bank		100 000																											
Konto	Debet	Kredit																											
Gåvor		200 000																											
Bank	200 000																												
Redovisa så här i bokslutet	Balansräkning <table><tr><td><u>Eget kapital</u></td><td>Not 1</td><td></td></tr><tr><td>Balanserat överskott</td><td></td><td>700 000</td></tr><tr><td>Årets överskott</td><td></td><td>125 000</td></tr><tr><td>Resultaträkning</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Gåvor och bidrag</td><td></td><td>200 000</td></tr><tr><td>Verksamhetskostnader</td><td></td><td>- 100 000</td></tr></table> Not 1 Ändamålsbestämda medel inom eget kapital I eget kapital ingår ändamålsbestämda medel med 600 000 kr avsedda för föreningens årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar. <table><tr><td>Belopp vid årets ingång</td><td>500 000</td></tr><tr><td>Tillkommande gåvor</td><td>200 000</td></tr><tr><td>Årets användning</td><td>- 100 000</td></tr><tr><td>Belopp vid årets utgång</td><td>600 000</td></tr></table>			<u>Eget kapital</u>	Not 1		Balanserat överskott		700 000	Årets överskott		125 000	Resultaträkning			Gåvor och bidrag		200 000	Verksamhetskostnader		- 100 000	Belopp vid årets ingång	500 000	Tillkommande gåvor	200 000	Årets användning	- 100 000	Belopp vid årets utgång	600 000
<u>Eget kapital</u>	Not 1																												
Balanserat överskott		700 000																											
Årets överskott		125 000																											
Resultaträkning																													
Gåvor och bidrag		200 000																											
Verksamhetskostnader		- 100 000																											
Belopp vid årets ingång	500 000																												
Tillkommande gåvor	200 000																												
Årets användning	- 100 000																												
Belopp vid årets utgång	600 000																												

6-17 – Skatteskulder

<i>Förutsättningar</i>	En skattskyldig förening har betalat in 11/12 av F-skatten på 24 000 kr, dvs. 22 000 kr. Beräknad inkomstskatt är 13 000 kr. Beräknad särskild löneskatt på tjänstepensionsförsäkringspremier är 4 000 kr och fastighetsskatt 9 000 kr. F-skatten ska täcka den beräknade inkomstskatten, den särskilda löneskatten samt fastighetsskatten. Föreningen betalar inte någon avkastningsskatt. Mervärdesskatt deklarerar i skattedeklarationen. I bokslutet har föreningen en mervärdesskatteskuld för fjärde kvartalet på 15 000 kr och skulder avseende lagstadgade arbetsgivaravgifter och preliminärskatt för anställda på 10 000 kr respektive 8 000 kr.	
<i>Tänk så här</i>	Enligt punkt 6.72 ska följande poster (för innevarande och tidigare räkenskapsår) ingå i skatteskulden:	
	Beräknad och/eller fastställd inkomstskatt (a)	13 000
	Beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande (b)	9 000
	Beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader (c)	4 000
	Beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt	0
	Inbetald F-skatt	- 22 000
	<i>Beräknad skatteskuld – skatter som deklarerar i inkomstdeklarationen</i>	<i>= 4 000</i>
	Mervärdesskatt som deklarerar i skattedeklarationen	15 000
	Lagstadgade arbetsgivaravgifter (d)	10 000
	Innehållen preliminärskatt för anställda	8 000
	Skatteskuld (e)	37 000
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Balansräkning	
	Skatteskuld (e)	37 000
	Resultaträkning	
	Övriga externa kostnader (b)	- 9 000
	Personalkostnader (c) + (d)	- 14 000
	Skatt (a)	- 13 000

K1

6-18 – Skatteskuld vid balansdag 30 april

<i>Förutsättningar</i>	En skattskyldig förening ska upprätta ett förenklat årsbokslut för räkenskapsåret 1 maj år 3–30 april år 4. Föreningen betalar 1 000 kr i månaden i F-skatt avseende taxering år 5. Betalningarna sker under perioden februari år 4 till januari år 5. Vid bokslutet 30 april år 4 beräknar föreningen den statliga inkomstskatten till 13 000 kr. Föregående räkenskapsår, bokslutet 30 april år 3, beräknade föreningen den statliga inkomstskatten till 16 000 kr. Föreningen betalade F-skatt med 1 000 kr per månad från februari år 3 till januari år 4. Föreningen betalar inte fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader eller avkastningsskatt. Föreningen är inte mervärdesskattskyldig och har inte betalat några löner eller ersättningar.																				
<i>Tänk så här</i>	Inkomstdeklarationen för räkenskapsåret 1 maj år 2–30 april år 3 ska lämnas i början av maj år 4 varför föreningen inte har fått någon fastställd taxering avseende detta räkenskapsår. Inkomstdeklarationen för räkenskapsåret 1 maj år 3–30 april år 4 ska lämnas i början av maj år 5. Föreningens skatteskuld beräknas enligt följande (se punkt 6.72). <table> <tr> <td>Taxering år 4 (balansdag 30 april år 3)</td><td></td></tr> <tr> <td> Beräknad inkomstskatt</td><td>16 000</td></tr> <tr> <td> Inbetald F-skatt ($12 \times 1\,000$)</td><td>- 12 000</td></tr> <tr> <td> Beräknad skuld</td><td>= 4 000</td></tr> <tr> <td>Taxering år 5 (balansdag 30 april år 4)</td><td></td></tr> <tr> <td> Beräknad inkomstskatt</td><td>13 000</td></tr> <tr> <td> Inbetald F-skatt ($3 \times 1\,000$)*</td><td>- 3 000</td></tr> <tr> <td> Beräknad skuld</td><td>= 10 000</td></tr> <tr> <td> * Betalningar i februari, mars och april</td><td></td></tr> <tr> <td>Total skatteskuld 30 april år 4 blir 14 000 kr (4 000 + 10 000).</td><td></td></tr> </table>	Taxering år 4 (balansdag 30 april år 3)		Beräknad inkomstskatt	16 000	Inbetald F-skatt ($12 \times 1\,000$)	- 12 000	Beräknad skuld	= 4 000	Taxering år 5 (balansdag 30 april år 4)		Beräknad inkomstskatt	13 000	Inbetald F-skatt ($3 \times 1\,000$)*	- 3 000	Beräknad skuld	= 10 000	* Betalningar i februari, mars och april		Total skatteskuld 30 april år 4 blir 14 000 kr (4 000 + 10 000).	
Taxering år 4 (balansdag 30 april år 3)																					
Beräknad inkomstskatt	16 000																				
Inbetald F-skatt ($12 \times 1\,000$)	- 12 000																				
Beräknad skuld	= 4 000																				
Taxering år 5 (balansdag 30 april år 4)																					
Beräknad inkomstskatt	13 000																				
Inbetald F-skatt ($3 \times 1\,000$)*	- 3 000																				
Beräknad skuld	= 10 000																				
* Betalningar i februari, mars och april																					
Total skatteskuld 30 april år 4 blir 14 000 kr (4 000 + 10 000).																					
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	<table> <tr> <td>Bokslut 30 april år 4</td><td></td></tr> <tr> <td>Balansräkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Skatteskuld</td><td>14 000</td></tr> <tr> <td>Resultaträkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Skatt</td><td>- 13 000</td></tr> </table>	Bokslut 30 april år 4		Balansräkning		Skatteskuld	14 000	Resultaträkning		Skatt	- 13 000										
Bokslut 30 april år 4																					
Balansräkning																					
Skatteskuld	14 000																				
Resultaträkning																					
Skatt	- 13 000																				

Exempel till Kapitel 7 – Resultaträkningen

7-1 – Intäkt av medlemsavgift som faktureras och betalats i förskott

Förutsättningar	En förening som fakturerar sina medlemsavgifter, skickar i november år 1 ut fakturor på medlemsavgifter för år 2. Totalt faktureras 25 000 kr. På balansdagen har 20 000 kr inbetalats.											
Tänk så här	En förening ska redovisa en medlemsavgift som intäkt när medlemsavgiften betalas till föreningen (se punkt 7.1). De inbetalda medlemsavgifterna, 20 000 kr, redovisas som intäkt år 1. Fakturerade medlemsavgifter ska inte tas upp som kundfordringar (se punkt 6.48). De obetalda medlemsavgifterna ska därför inte tas upp som en fordran i bokslutet år 1.											
Bokför så här	<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Bank</td><td>20 000</td><td></td></tr><tr><td>Medlemsavgifter</td><td></td><td>20 000</td></tr></table>	Konto	Debet	Kredit	Bank	20 000		Medlemsavgifter		20 000		
Konto	Debet	Kredit										
Bank	20 000											
Medlemsavgifter		20 000										
Redovisa så här i bokslutet	<table><tr><td>År 1</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Resultaträkning</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Medlemsavgifter</td><td></td><td>20 000</td></tr></table>			År 1			Resultaträkning			Medlemsavgifter		20 000
År 1												
Resultaträkning												
Medlemsavgifter		20 000										

K1

7-2 – Medlemsavgifter som till viss del avser riksorganisation

<i>Förutsättningar</i>	I medlemsavgiften till en lokalförening ingår även medlemsavgift till riksorganisationen. Under räkenskapsåret har föreningen fått in 60 000 kr i medlemsavgifter, varav 15 000 kr avser riksorganisationen.														
<i>Tänk så här</i>	Inkomst är endast det som föreningen tar emot för egen räkning (se punkt 3.5). Av inbetalda medlemsavgifter ska 15 000 kr betalas vidare till riksorganisationen. Föreningen redovisar därför 45 000 kr som inkomst. Den del som ska betalas vidare till riksorganisationen tas upp som övrig skuld. Medlemsavgifterna redovisas som intäkt när medlemsavgiften betalas till föreningen (se punkt 7.1).														
<i>Bokför så här</i>	<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Medlemsavgifter</td><td></td><td>45 000</td></tr><tr><td>Övriga skulder</td><td></td><td>15 000</td></tr><tr><td>Bank</td><td>60 000</td><td></td></tr></table>			Konto	Debet	Kredit	Medlemsavgifter		45 000	Övriga skulder		15 000	Bank	60 000	
Konto	Debet	Kredit													
Medlemsavgifter		45 000													
Övriga skulder		15 000													
Bank	60 000														

7-3 – Intäkt av gåva i form av fastighet

<i>Förutsättningar</i>	En förening har genom testamente fått en fastighet. Fastighetens taxeringsvärde vid gåvotillfället är 1 250 000 kr varav 750 000 kr avser byggnad och 500 000 kr mark. Fastigheten ska användas i föreningens verksamhet. Föreningen har en förteckning över sina anläggningstillgångar (se punkt 6.1).												
<i>Tänk så här</i>	Förvärv genom testamente räknas som gåva (se punkt 2.3). Intäkt av gåva ska motsvara tillgångens anskaffningsvärde (se punkt 7.2). Anskaffningsvärdet för byggnad och mark är vid gåva det verkliga värdet vid gåvotillfället. För byggnad och mark med taxeringsvärde är verkligt värde detsamma som taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 (se punkt 6.11). Anskaffningsvärdet för byggnad respektive mark beräknas separat eftersom avskrivningar inte ska göra på marken. Anskaffningsvärdet för byggnaden blir 997 500 kr ($750\,000 \times 1,33$) och marken 665 000 kr ($500\,000 \times 1,33$). I resultaträkningen redovisar föreningen en intäkt av gåva på 1 662 500 kr ($997\,500 + 665\,000$) det räkenskapsår föreningen blir ägare till fastigheten (se punkt 7.2). Vid samma tidpunkt redovisas värdet på byggnaden och marken i balansräkningen (se punkt 6.5).												
<i>Bokför så här</i>	Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar: <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Gåvor</td><td></td><td>1 662 500</td></tr><tr><td>Byggnad</td><td>997 500</td><td></td></tr><tr><td>Mark</td><td>665 000</td><td></td></tr></table> Fastigheten ABC 1:3 erhållen i gåva den 1 februari 20XX värderad till 1 662 500 kr. Anskaffningsvärde byggnad 997 500 kr. Anskaffningsvärde mark 665 000 kr. Nyttjandeperiod 75 år.	Konto	Debet	Kredit	Gåvor		1 662 500	Byggnad	997 500		Mark	665 000	
Konto	Debet	Kredit											
Gåvor		1 662 500											
Byggnad	997 500												
Mark	665 000												

7-4 – Intäkt av bidrag

<i>Förutsättningar</i>	En förening får i september år 1 ett kommunalt bidrag på 25 000 kr för ett projekt som ska pågå från 1 oktober år 1 till 31 mars år 2.								
<i>Tänk så här</i>	Föreningen får välja att redovisa bidraget som intäkt det räkenskapsår bidraget betalas till föreningen eller det eller de räkenskapsår det hänförs till (se punkt 7.3). Föreningen väljer att redovisa bidraget som intäkt det räkenskapsår det hänförs till, dvs. 12 500 kr ($25\,000 \times 3/6$) år 1 och 12 500 kr år 2. Den del som hänförs till år 2 tas upp som övrig skuld (se punkt 6.76).								
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	<table> <tr> <td>Balansräkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Övriga skulder</td><td>12 500</td></tr> <tr> <td>Resultaträkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Gåvor och bidrag</td><td>12 500</td></tr> </table>	Balansräkning		Övriga skulder	12 500	Resultaträkning		Gåvor och bidrag	12 500
Balansräkning									
Övriga skulder	12 500								
Resultaträkning									
Gåvor och bidrag	12 500								

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

Förutsättningar	En förening säljer begagnade kläder, böcker och porslin, skänkta av privatpersoner, för att få in pengar till sin verksamhet. Föreningen bokför inte gåvorna löpande med stöd av 5 kap. 1 § BFL (se punkt 3.2). De varor som finns kvar på balansdagen tas upp till försäljningsvärdet vid förvärvstillfället (se punkt 6.44). Vid föregående års utgång togs varulagret upp till 32 000 kr och vid årets utgång till 40 000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen sålt varor för 273 000 kr.										
Tänk så här	Eftersom varulagrets värde är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång ska varulagerförändringen redovisas som intäkt av gåva (se punkt 7.2 tredje stycket). <table><tr><td>Varulager vid räkenskapsårets utgång</td><td>40 000</td></tr><tr><td>Varulager vid räkenskapsårets ingång</td><td><u>- 32 000</u></td></tr><tr><td>Intäkt av gåva</td><td>8 000</td></tr></table>	Varulager vid räkenskapsårets utgång	40 000	Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>- 32 000</u>	Intäkt av gåva	8 000				
Varulager vid räkenskapsårets utgång	40 000										
Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>- 32 000</u>										
Intäkt av gåva	8 000										
Redovisa så här i bokslutet	<table><tr><td>Balansräkning</td><td></td></tr><tr><td>Varulager</td><td>40 000</td></tr><tr><td>Resultaträkning</td><td></td></tr><tr><td>Gåvor och bidrag</td><td>8 000</td></tr><tr><td>Försäljningsintäkter</td><td>273 000</td></tr></table>	Balansräkning		Varulager	40 000	Resultaträkning		Gåvor och bidrag	8 000	Försäljningsintäkter	273 000
Balansräkning											
Varulager	40 000										
Resultaträkning											
Gåvor och bidrag	8 000										
Försäljningsintäkter	273 000										

K1

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

<i>Förutsättningar</i>	Föreningen i exempel 7-5 tar följande räkenskapsår upp varulagret till 35 000 kr vid årets utgång. Året innan togs lagret upp till 40 000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen sålt varor för 296 000 kr.	
<i>Tänk så här</i>	Eftersom varulagrets värde är lägre vid räkenskapsårets utgång än ingång, ska varulagerförändringen redovisas som en kostnad (se punkt 7.12).	
	Varulager vid räkenskapsårets utgång	35 000
	Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>- 40 000</u>
	Årets varukostnad	- 5 000
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Balansräkning	
	Varulager	35 000
	Resultaträkning	
	Försäljningsintäkter	296 000
	Försäljningskostnader	- 5 000

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

<i>Förutsättningar</i>	En förening säljer begagnade kläder, böcker och porslin, skänkta av privatpersoner, för att få in pengar till sin verksamhet. Ibland köper föreningen också in varor. Gåvorna bokförs löpande. Anskaffningsvärdet för de varor som föreningen fått i gåva har beräknats till försäljningsvärdet, 20 000 kr (se punkt 6.44). Föreningen har även köpt in varor för 5 000 kr. Vid räkenskapsårets ingång togs varulagret upp till 15 000 kr och vid räkenskapsårets utgång till 18 000 kr. Föreningen har varken vid räkenskapsårets utgång eller ingång några obetalda fakturor eller förskott avseende varuinköp.										
<i>Tänk så här</i>	Föreningens varukostnad beräknas enligt följande (se punkt 7.12): <table> <tr> <td>Årets utbetalning till leverantörer</td><td>5 000</td></tr> <tr> <td>+ Årets erhållna gåvor</td><td>20 000</td></tr> <tr> <td>- Varulager vid räkenskapsårets utgång</td><td>- 18 000</td></tr> <tr> <td>+ Varulager vid räkenskapsårets ingång</td><td><u>15 000</u></td></tr> <tr> <td>Årets varukostnad</td><td>22 000</td></tr> </table>	Årets utbetalning till leverantörer	5 000	+ Årets erhållna gåvor	20 000	- Varulager vid räkenskapsårets utgång	- 18 000	+ Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>15 000</u>	Årets varukostnad	22 000
Årets utbetalning till leverantörer	5 000										
+ Årets erhållna gåvor	20 000										
- Varulager vid räkenskapsårets utgång	- 18 000										
+ Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>15 000</u>										
Årets varukostnad	22 000										
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	<table> <tr> <td>Balansräkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Varulager</td><td>18 000</td></tr> <tr> <td>Resultaträkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Gåvor och bidrag</td><td>20 000</td></tr> <tr> <td>Försäljningskostnader</td><td>- 22 000</td></tr> </table>	Balansräkning		Varulager	18 000	Resultaträkning		Gåvor och bidrag	20 000	Försäljningskostnader	- 22 000
Balansräkning											
Varulager	18 000										
Resultaträkning											
Gåvor och bidrag	20 000										
Försäljningskostnader	- 22 000										

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

Förutsättningar	En förening säljer begagnade kläder, böcker och porslin för att få in pengar till sin verksamhet. Försäljningen avser både varor som skänkts av privatpersoner och inköpta varor. Gåvorna bokförs inte löpande med stöd av 5 kap. 1 § BFL. De varor som finns kvar på balansdagen tas upp till försäljningsvärdet vid förvärvstillfället (se punkt 6.44). Föreningen har köpt in varor för 15 000 kr och sålt varor för 47 000 kr. Lagret av köpta varor togs vid föregående års utgång upp till 5 000 kr och lagret av varor som erhållits i gåva till 8 000 kr. Vid årets utgång tas lagret av köpta varor upp till 8 000 kr och lagret av varor som erhållits i gåva till 10 000 kr. Föreningen har varken vid räkenskapsårets utgång eller ingång några obetalda fakturor eller förskott avseende varuinköp.														
Tänk så här	Eftersom förändring av varulager avseende varor som erhållits i gåva i vissa fall ska redovisas som intäkt av gåva (se punkt 7.2 tredje stycket), måste separata beräkningar göras för det inköpta varulagret respektive det varulager som erhållits i gåva. Föreningens varukostnad för köpta varor beräknas enligt följande (se punkt 7.12): <table><tr><td>Årets utbetalningar till leverantörer</td><td>15 000</td></tr><tr><td>– Varulager vid räkenskapsårets utgång</td><td>- 8 000</td></tr><tr><td>+ Varulager vid räkenskapsårets ingång</td><td><u>5 000</u></td></tr><tr><td>Årets varukostnad</td><td>12 000</td></tr></table> För de varor som föreningen fått i gåva görs en jämförelse mellan varulagret vid räkenskapsårets utgång och ingång. Eftersom varulagrets värde är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång ska varulagerförändringen redovisas som en intäkt av gåva (se punkt 7.2 tredje stycket). <table><tr><td>Varulager vid räkenskapsårets utgång</td><td>10 000</td></tr><tr><td>Varulager vid räkenskapsårets ingång</td><td><u>- 8 000</u></td></tr><tr><td>Intäkt av gåva</td><td>2 000</td></tr></table> Det totala varulagret vid räkenskapsårets utgång uppgår till 18 000 kr (8 000 + 10 000).	Årets utbetalningar till leverantörer	15 000	– Varulager vid räkenskapsårets utgång	- 8 000	+ Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>5 000</u>	Årets varukostnad	12 000	Varulager vid räkenskapsårets utgång	10 000	Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>- 8 000</u>	Intäkt av gåva	2 000
Årets utbetalningar till leverantörer	15 000														
– Varulager vid räkenskapsårets utgång	- 8 000														
+ Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>5 000</u>														
Årets varukostnad	12 000														
Varulager vid räkenskapsårets utgång	10 000														
Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>- 8 000</u>														
Intäkt av gåva	2 000														
Redovisa så här i bokslutet	<table><tr><td>Balansräkning</td><td></td></tr><tr><td>Varulager</td><td>18 000</td></tr><tr><td>Resultaträkning</td><td></td></tr><tr><td>Försäljningsintäkter</td><td>47 000</td></tr><tr><td>Gåvor och bidrag</td><td>2 000</td></tr><tr><td>Försäljningskostnader</td><td>- 12 000</td></tr></table>	Balansräkning		Varulager	18 000	Resultaträkning		Försäljningsintäkter	47 000	Gåvor och bidrag	2 000	Försäljningskostnader	- 12 000		
Balansräkning															
Varulager	18 000														
Resultaträkning															
Försäljningsintäkter	47 000														
Gåvor och bidrag	2 000														
Försäljningskostnader	- 12 000														

7-9a – Övriga verksamhetsintäkter – kontantmetoden

<i>Förutsättningar</i> År 1	En förening bokför enligt kontantmetoden och upprättar bokslut med hjälp av bokslutsunderlag. Föreningen har under sitt första räkenskapsår fått betalt med 540 000 kr för fakturor avseende deltagaravgifter. Föreningen har dessutom skickat en faktura på 3 000 kr som inte betalats före räkenskapsårets utgång, men som föreningen bedömer kommer att betalas nästkommande år. Av de betalda fakturorna avser: a) 60 000 kr (10 fakturor á 6 000 kr) en aktivitet som har påbörjats före räkenskapsårets utgång. b) 36 000 kr (6 fakturor á 6 000 kr) en aktivitet som kommer att hållas nästa räkenskapsår. c) 24 000 kr (8 fakturor á 3 000 kr) också en aktivitet som kommer att hållas nästa räkenskapsår.												
<i>Tänk så här</i> År 1	Räkenskapsårets intäkt beräknas på ett bokslutsunderlag som också utgör bokföring enligt följande (se punkt 7.5): <table><tr><td>Årets inbetalningar från kunder</td><td>540 000</td></tr><tr><td>+ Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets utgång</td><td>3 000</td></tr><tr><td>– Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets ingång</td><td>0</td></tr><tr><td>– Förskott från medlemmar vid räkenskapsårets utgång (b)</td><td>– 36 000</td></tr><tr><td>+ Förskott från medlemmar vid räkenskapsårets ingång</td><td><u>0</u></td></tr><tr><td>Årets intäkt</td><td>507 000</td></tr></table> Fakturan på 3 000 kr som skickats men som inte betalats vid räkenskapsårets utgång ska ingå i intäkten. Enligt punkt 6.73 är en inbetalning ett förskott om tjänsten inte har påbörjats. Förskott över 5 000 kr per faktura ska inte ingå i intäkten. a) Beloppen som har erhållits för aktiviteter som har påbörjats är inte förskott. Någon justering av räkenskapsårets intäkt ska därför inte göras. b) 36 000 kr avser en aktivitet som inte påbörjats och är därför förskott. Eftersom beloppet per faktura överstiger 5 000 kr ska de inte ingå i räkenskapsårets intäkt. c) 24 000 kr avser en aktivitet som inte påbörjats och är därför förskott. Ingen justering görs av intäkten eftersom beloppet per faktura understiger 5 000 kr.	Årets inbetalningar från kunder	540 000	+ Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets utgång	3 000	– Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets ingång	0	– Förskott från medlemmar vid räkenskapsårets utgång (b)	– 36 000	+ Förskott från medlemmar vid räkenskapsårets ingång	<u>0</u>	Årets intäkt	507 000
Årets inbetalningar från kunder	540 000												
+ Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets utgång	3 000												
– Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets ingång	0												
– Förskott från medlemmar vid räkenskapsårets utgång (b)	– 36 000												
+ Förskott från medlemmar vid räkenskapsårets ingång	<u>0</u>												
Årets intäkt	507 000												
<i>Bokför så här</i> År 1	<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Bank</td><td>540 000</td><td></td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsinkomster</td><td></td><td>540 000</td></tr></table>	Konto	Debet	Kredit	Bank	540 000		Övriga verksamhetsinkomster		540 000			
Konto	Debet	Kredit											
Bank	540 000												
Övriga verksamhetsinkomster		540 000											
<i>Redovisa så här i bokslutet</i> År 1	<table><tr><td>Balansräkning</td><td></td></tr><tr><td>Kundfordringar</td><td>3 000</td></tr><tr><td>Övriga skulder</td><td>36 000</td></tr><tr><td>Resultaträkning</td><td></td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsintäkter</td><td>507 000</td></tr></table>	Balansräkning		Kundfordringar	3 000	Övriga skulder	36 000	Resultaträkning		Övriga verksamhetsintäkter	507 000		
Balansräkning													
Kundfordringar	3 000												
Övriga skulder	36 000												
Resultaträkning													
Övriga verksamhetsintäkter	507 000												
<i>Förutsättningar</i> År 2	År 2 genomför föreningen de aktiviteter den fått betalt för. Dessutom betalas den obetalda fakturan. Föreningens vidare verksamhet visas inte i exemplet.												

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar m.fl. som upprättar förenklad årsbokslut (K1)

<i>Tänk så här</i> År 2	Betalning av fakturan på 3 000 kr ska inte påverka detta räkenskapsårs intäkter. Förskotten på 36 000 kr som räknades bort från intäkterna år 1 ska påverka intäkterna år 2. Det sker genom att förskott vid räkenskapsårets ingång tas med vid beräkning av årets intäkt (se punkt 7.5).										
<i>Bokför så här</i> År 2	När fakturan på 3 000 kr betalas ska den bokföras som inkomst på vanligt sätt. En justering sker sedan i bokslutet på bokslutsunderlaget. Även förskotten vid räkenskapsårets ingång, 36 000 kr, justeras på bokslutsunderlaget.										
<i>Redovisa så här i bokslutet</i> År 2	<table> <tr> <td>Balansräkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Kundfordringar</td><td>0</td></tr> <tr> <td>Övriga skulder</td><td>0</td></tr> <tr> <td>Resultaträkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Övriga verksamhetsintäkter</td><td>36 000</td></tr> </table>	Balansräkning		Kundfordringar	0	Övriga skulder	0	Resultaträkning		Övriga verksamhetsintäkter	36 000
Balansräkning											
Kundfordringar	0										
Övriga skulder	0										
Resultaträkning											
Övriga verksamhetsintäkter	36 000										

7-9b – Övriga verksamhetsintäkter – faktureringsmetoden

K1

<i>Förutsättningar</i> <i>År 1</i>	Om föreningen i exempel 7-9a istället bokfört enligt faktureringsmetoden hade föreningen under sitt första räkenskapsår bokfört att den skickat fakturor på sammanlagt 543 000 kr (540 000 + 3 000). Av fakturorna avser: a) 60 000 kr (10 fakturor á 6 000 kr) en aktivitet som har påbörjats före räkenskapsårets utgång och 423 000 kr aktiviteter som är genomförda och avslutade. b) 36 000 kr (6 fakturor á 6 000 kr) en aktivitet som kommer att hållas nästa räkenskapsår. c) 24 000 kr (8 fakturor á 3 000 kr) också en aktivitet som kommer att hållas nästa räkenskapsår.															
<i>Tänk så här</i> <i>År 1</i>	Enligt punkt 6.73 är en inbetalning ett förskott om tjänsten inte har påbörjats. Förskott över 5 000 kr ska inte ingå i räkenskapsårets intäkt. a) Beloppen som har erhållits för aktiviteter som har påbörjats är inte förskott. Någon justering av räkenskapsårets intäkt ska därför inte göras. b) 36 000 kr avser en aktivitet som inte påbörjats och är därför förskott. Eftersom beloppet per faktura överstiger 5 000 kr ska de inte ingå i räkenskapsårets intäkt. c) 24 000 kr avser en aktivitet som inte påbörjats och är därför förskott. Ingen justering görs av intäkten eftersom beloppet per faktura understiger 5 000 kr. Räkenskapsårets intäkt är 507 000 kr (543 000 – 36 000).															
<i>Bokför så här</i> <i>År 1</i>	Fakturor för genomförda och påbörjade aktiviteter samt för förskott under 5 000 kr bokförs som övriga verksamhetsinkomster när de skickas: <table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Kundfordringar</td><td>507 000</td><td></td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsinkomster (a)</td><td></td><td>60 000</td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsinkomster (b)</td><td></td><td>423 000</td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsinkomster (c)</td><td></td><td>24 000</td></tr></table>	Konto	Debet	Kredit	Kundfordringar	507 000		Övriga verksamhetsinkomster (a)		60 000	Övriga verksamhetsinkomster (b)		423 000	Övriga verksamhetsinkomster (c)		24 000
Konto	Debet	Kredit														
Kundfordringar	507 000															
Övriga verksamhetsinkomster (a)		60 000														
Övriga verksamhetsinkomster (b)		423 000														
Övriga verksamhetsinkomster (c)		24 000														

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar m.fl. som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

	Fakturorna för aktiviteter som kommer att genomföras kommande räkenskapsår bokförs som förskott:													
	<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Kundfordringar</td><td>36 000</td><td></td></tr><tr><td>Förskott från medlemmar (b)</td><td></td><td>36 000</td></tr></table>	Konto	Debet	Kredit	Kundfordringar	36 000		Förskott från medlemmar (b)		36 000				
Konto	Debet	Kredit												
Kundfordringar	36 000													
Förskott från medlemmar (b)		36 000												
	Samtliga fakturor bokförs på följande sätt när de betalas:													
	<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Kundfordringar</td><td></td><td>540 000</td></tr><tr><td>Bank</td><td>540 000</td><td></td></tr></table>	Konto	Debet	Kredit	Kundfordringar		540 000	Bank	540 000					
Konto	Debet	Kredit												
Kundfordringar		540 000												
Bank	540 000													
Redovisa så här i bokslutet År 1	<table><tr><td>Balansräkning</td><td></td></tr><tr><td>Kundfordringar</td><td>3 000</td></tr><tr><td>Övriga skulder</td><td>36 000</td></tr><tr><td>Resultaträkning</td><td></td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsintäkter</td><td>507 000</td></tr></table>	Balansräkning		Kundfordringar	3 000	Övriga skulder	36 000	Resultaträkning		Övriga verksamhetsintäkter	507 000			
Balansräkning														
Kundfordringar	3 000													
Övriga skulder	36 000													
Resultaträkning														
Övriga verksamhetsintäkter	507 000													
Förutsättningar År 2	År 2 genomför föreningen de aktiviteter den fått betalt för. Dessutom betalas den obetalda fakturan. Föreningens vidare verksamhet visas inte i exemplet.													
Tänk så här År 2	Förskotten på 36 000 kr som räknades bort från intäkterna år 1 ska påverka intäkterna år 2. Det sker genom att förskott vid räkenskapsårets ingång tas med vid beräkning av årets intäkt (se punkt 7.5).													
Bokför så här År 2	<table><tr><td>Ingående balans på kontot förskott från medlemmar är 36 000 kr. De bokförs om till övriga verksamhetsinkomster när de inte längre är förskott.</td><td></td></tr><tr><td><table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Förskott från medlemmar</td><td>36 000</td><td></td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsinkomster</td><td></td><td>36 000</td></tr></table></td><td></td></tr></table>	Ingående balans på kontot förskott från medlemmar är 36 000 kr. De bokförs om till övriga verksamhetsinkomster när de inte längre är förskott.		<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Förskott från medlemmar</td><td>36 000</td><td></td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsinkomster</td><td></td><td>36 000</td></tr></table>	Konto	Debet	Kredit	Förskott från medlemmar	36 000		Övriga verksamhetsinkomster		36 000	
Ingående balans på kontot förskott från medlemmar är 36 000 kr. De bokförs om till övriga verksamhetsinkomster när de inte längre är förskott.														
<table><tr><th>Konto</th><th>Debet</th><th>Kredit</th></tr><tr><td>Förskott från medlemmar</td><td>36 000</td><td></td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsinkomster</td><td></td><td>36 000</td></tr></table>	Konto	Debet	Kredit	Förskott från medlemmar	36 000		Övriga verksamhetsinkomster		36 000					
Konto	Debet	Kredit												
Förskott från medlemmar	36 000													
Övriga verksamhetsinkomster		36 000												
Redovisa så här i bokslutet År 2	<table><tr><td>Balansräkning</td><td></td></tr><tr><td>Kundfordringar</td><td>0</td></tr><tr><td>Övriga skulder</td><td>0</td></tr><tr><td>Resultaträkning</td><td></td></tr><tr><td>Övriga verksamhetsintäkter</td><td>36 000</td></tr></table>	Balansräkning		Kundfordringar	0	Övriga skulder	0	Resultaträkning		Övriga verksamhetsintäkter	36 000			
Balansräkning														
Kundfordringar	0													
Övriga skulder	0													
Resultaträkning														
Övriga verksamhetsintäkter	36 000													

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

Förutsättningar	En förening bokför enligt kontantmetoden och upprättar bokslut med hjälp av bokslutsunderlag. Föreningen har betalt 72 000 kr (57 600 + moms 14 400) till sina leverantörer. a) Av betalningarna avser 50 000 kr varor (40 000 + moms 10 000) och 22 000 kr övriga utgifter (17 600 + moms 4 400). b) Före räkenskapsårets utgång har föreningen dessutom mottagit en faktura för varor på 20 000 kr (16 000 + moms 4 000) som avser räkenskapsåret men som inte betalats före räkenskapsårets utgång. Inga leverantörsskulder fanns vid årets ingång. c) Vid räkenskapsårets utgång har föreningen varor till ett värde av 7 000 kr (exkl. moms) i lager. Vid räkenskapsårets ingång var lagret värderat till 0 kr. I utbetalningarna till leverantörerna avser en betalning på 3 000 kr (2 400 + moms 600) en hyra för januari nästa räkenskapsår. I februari året efter räkenskapsåret (innan föreningen gjort bokslutet) kommer en telefonräkning avseende år 1 på 10 000 kr (8 000 + moms 2 000). Föreningen är skyldig att redovisa mervärdesskatt.																												
Tänk så här	Varukostnaden beräknas på ett bokslutsunderlag som också utgör bokföring enligt följande (se punkt 7.12): <table border="0"> <tr> <td>Årets utbetalningar till leverantörer (a)</td><td>40 000</td></tr> <tr> <td>+ Leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång (b)</td><td>16 000</td></tr> <tr> <td>– Leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång</td><td>0</td></tr> <tr> <td>– Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets utgång</td><td>0</td></tr> <tr> <td>+ Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets ingång</td><td>0</td></tr> <tr> <td>+ Varulager vid räkenskapsårets ingång (c)</td><td>0</td></tr> <tr> <td>– Varulager vid räkenskapsårets utgång (c)</td><td>- 7 000</td></tr> <tr> <td>Årets kostnad</td><td>49 000</td></tr> </table> Fakturor som erhållits men som inte betalats vid räkenskapsårets utgång ska ingå i kostnaden. De varor som finns i lager vid räkenskapsårets utgång ska reducera varukostnaden då värdet uppgår till mer än 5 000 kr. Även den ingående momsen på fakturan som var obetald vid räkenskapsårets utgång skrivs på bokslutsunderlaget och dras på samma sätt som annan ingående moms av vid beräkningen av momsskulden. Kostnaden för övriga externa utgifter beräknas på ett bokslutsunderlag som också utgör bokföring enligt följande (se punkt 7.12): <table border="0"> <tr> <td>Årets utbetalningar till leverantörer (a)</td><td>17 600</td></tr> <tr> <td>+ Leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång</td><td>0</td></tr> <tr> <td>– Leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång</td><td>0</td></tr> <tr> <td>– Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets utgång</td><td>0</td></tr> <tr> <td>+ Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets ingång</td><td>0</td></tr> <tr> <td>Årets kostnad</td><td>17 600</td></tr> </table> Utbetalningen som avser hyra år 2 tas inte upp som ett förskott eftersom beloppet är mindre än 5 000 kr. Då det endast är betalningar och fakturor som erhållits under räkenskapsåret som utgör kostnad ska ingen justering för telefonräkningen ske.	Årets utbetalningar till leverantörer (a)	40 000	+ Leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång (b)	16 000	– Leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång	0	– Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets utgång	0	+ Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets ingång	0	+ Varulager vid räkenskapsårets ingång (c)	0	– Varulager vid räkenskapsårets utgång (c)	- 7 000	Årets kostnad	49 000	Årets utbetalningar till leverantörer (a)	17 600	+ Leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång	0	– Leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång	0	– Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets utgång	0	+ Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets ingång	0	Årets kostnad	17 600
Årets utbetalningar till leverantörer (a)	40 000																												
+ Leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång (b)	16 000																												
– Leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång	0																												
– Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets utgång	0																												
+ Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets ingång	0																												
+ Varulager vid räkenskapsårets ingång (c)	0																												
– Varulager vid räkenskapsårets utgång (c)	- 7 000																												
Årets kostnad	49 000																												
Årets utbetalningar till leverantörer (a)	17 600																												
+ Leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång	0																												
– Leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång	0																												
– Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets utgång	0																												
+ Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets ingång	0																												
Årets kostnad	17 600																												

K1

<i>Bokför så här</i>	Konto	Debet	Kredit
	Bank		72 000
	Varuinköp	40 000	
	Övriga utgifter	17 600	
	Ingående moms	14 400	
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Balansräkning		
	Varulager		7 000
	Leverantörsskulder		20 000
	Resultaträkning		
	Försäljningskostnader		- 49 000
	Övriga externa kostnader		- 17 600

7-10b – Försäljningskostnader och övriga externa kostnader (faktureringsmetoden)

<i>Förutsättningar</i>	Om föreningen i exempel 7-10a istället hade bokfört enligt faktureringsmetoden hade den bokfört fakturor på 92 000 kr (73 600 + moms 18 400) från sina leverantörer. Av fakturorna avser 70 000 kr varor (56 000 + moms 14 000) och 22 000 kr övriga utgifter (17 600 + moms 4 400). En faktura på 20 000 kr (16 000 + moms 4 000) är obetald vid räkenskapsårets utgång. Vid räkenskapsårets utgång har föreningen varor till ett värde av 7 000 kr (exkl. moms) i lager. I utbetalningarna till leverantörerna avser en betalning på 3 000 kr (2 400 + moms 600) en hyra för januari nästa räkenskapsår. I februari året efter räkenskapsåret (innan föreningen gjort bokslutet) kommer en telefonräkning avseende år 1 på 10 000 kr (8 000 + moms 2 000).
<i>Tänk så här</i>	Varukostnaden beräknas som (se punkt 7.12): Kostnaden för varor är bokförda inköp (56 000 kr) minus varor som finns kvar i lager (7 000 kr) dvs. 49 000 kr. De varor som finns i lager vid räkenskapsårets utgång ska reducera varukostnaden om värdet uppgår till mer än 5 000 kr (se punkt 6.40). Kostnaden för övriga externa utgifter (se punkt 7.12) är 17 600 kr (bokförda inköp). Utbetalningen som avser hyra år 2 tas inte upp som ett förskott eftersom beloppet är mindre än 5 000 kr (se punkt 6.51). Det är endast fakturor som erhållits eller borde ha erhållits under räkenskapsåret som utgör kostnad (se punkt 7.12). Ingen justering ska därför ske för telefonräkningen som kommer i februari året efter räkenskapsåret.

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar m.fl. som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

<i>Bokför så här</i>	Fakturorna bokförs löpande på följande sätt:		
	Konto	Debet	Kredit
	Leverantörsskulder		92 000
	Varuinköp	56 000	
	Övriga utgifter	17 600	
	Ingående moms	18 400	
	Konto	Debet	Kredit
	Leverantörsskulder	72 000	
	Bank		72 000
	Vid räkenskapsårets utgång bokförs lagret på följande sätt:		
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Konto	Debet	Kredit
	Lager	7 000	
	Förändring lager		7 000
	Balansräkning		
	Varulager		7 000
	Leverantörsskulder		20 000
	Resultaträkning		
	Försäljningskostnader		- 49 000
	Övriga externa kostnader		- 17 600

K1

7-11 – Kostnad för personal (kontantmetoden)

Förutsättningar

En förening som bokför enligt kontantmetoden har betalt 120 000 kr i lön och 40 000 kr i lagstadgade arbetsgivaravgifter. Föreningen har också betalt 7 000 kr för andra utgifter (försäkring och kursavgift) som avser personal. Räkenskapsårets utbetalningar avseende anställda uppgår till 167 000 kr (120 000 + 40 000 + 7 000).

Vid räkenskapsårets utgång har föreningen en obetald ersättning till en ledare i verksamheten på 10 000 kr inklusive lagstadgade arbetsgivaravgifter. Vid räkenskapsårets ingång var motsvarande belopp 8 000 kr.

Vid räkenskapsårets utgång har föreningen dessutom en skuld avseende obetalda arbetsgivaravgifter för december på 3 000 kr. Vid räkenskapsårets ingång var skulden 7 000 kr.

Vid räkenskapsårets utgång har föreningen också en obetald faktura för julblommor till styrelsen på 1 000 kr. Inga leverantörsskulder fanns vid räkenskapsårets början.

Tänk så här

Kostnaden för personal beräknas på ett bokslutsunderlag som också utgör bokföring enligt följande (se punkt 7.13):

Årets utbetalningar avseende anställda	167 000
+ Skuld för ersättning m.m. vid räkenskapsårets utgång	10 000
– Skuld för ersättning m.m. vid räkenskapsårets ingång	- 8 000
+ Skuld för arbetsgivaravgift vid räkenskapsårets utgång	3 000
– Skuld för arbetsgivaravgift vid räkenskapsårets ingång	- 7 000
+ Leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång	1 000
– Leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång	<u>0</u>
Årets kostnad	166 000

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Bank		167 000
Lön	120 000	
Arbetsgivaravgifter	40 000	
Övriga personalutgifter	7 000	

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Leverantörsskuld	1 000
Skatteskuld	3 000
Övriga skulder	10 000
Resultaträkning	
Personalkostnader	- 166 000

7-12 – Omvärdering av finansiella placeringar – värdepappersportfölj

<i>Förutsättningar</i>	En förening äger aktier i flera olika företag för att sprida riskerna och ser därför innehavet som en värdepappersportfölj. Föreningen har förtecknat följande på ett bokslutsunderlag för finansiella placeringar:			
	Anskaffnings- värde	Bokfört värde 31/12 år 2	Värde 31/12 år 2	Intäkt/kostnad omvärdering
Aktie 1	70 000	60 000	40 000	
Aktie 2	40 000	40 000	50 000	
Aktie 3	50 000	50 000	40 000	
Summa värde- pappersportfölj	160 000	150 000	130 000	- 20 000
<i>Tänk så här</i>	En finansiell placering ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde på balansdagen (se punkt 6.63). Om detta lägsta värde är lägre än det bokförda värdet ska skillnaden redovisas som kostnad och är värdet högre redovisas en intäkt (se punkterna 7.11 och 7.19). Finansiella placeringar ska värderas var och en för sig utom en värdepappersportfölj som ska ses som en tillgång (se punkt 6.58). Värdepappersportföljen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, 130 000 kr, och en kostnad till följd av omvärderingen redovisas eftersom värdet som portföljen tas upp till är lägre än det bokförda värdet. Kostnaden uppgår till 20 000 kr (150 000 – 130 000).			
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Balansräkning			
	Finansiella placeringar			130 000
	Resultaträkning			
	Finansiella kostnader			- 20 000

K1

Bilaga 1 – Upphävd. (BFNAR 2013:4).

Bilaga 2 – Förenklat årsbokslut

Föreningen XX

Förenklat årsbokslut för räkenskapsåret 20XX-XX-XX–20XX-XX-XX

Resultaträkning

Intäkter

Medlemsavgifter

Gåvor och bidrag

Övriga verksamhetsintäkter

Försäljningsintäkter

Övriga intäkter

Summa intäkter

Kostnader

Verksamhetskostnader

Försäljningskostnader

Övriga externa kostnader

Personalkostnader

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

Övriga kostnader

Summa kostnader

Verksamhetens över-/underskott

Finansiella intäkter

Finansiella kostnader

Över-/underskott efter finansiella poster

Bokslutsdispositioner

Skatt

Årets över-/underskott

Balansräkning

Tillgångar

Immateriella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

Inventarier

Varulager

Kundfordringar

Övriga fordringar

Finansiella placeringar

Kassa och bank

Summa tillgångar

Eget kapital

Balanserade över-/underskott

Årets över-/underskott

Summa eget kapital

Obeskattade reserver

Skulder

Låneskulder

Leverantörsskulder

Skatteskulder

Övriga skulder

Summa skulder

Summa eget kapital och skulder

| Beslutat 20XX-XX-XX

Underskrift styrelseledamot A

| 20XX-XX-XX

Underskrift styrelseledamot C

| 20XX-XX-XX

osv.

Underskrift styrelseledamot B

20XX-XX-XX

Underskrift styrelseledamot D

20XX-XX-XX

BFNAR 2017:3 Årsbokslut

Vägledning

Uppdaterad 2024-12-13

Innehåll

Inledning 707

Förkortningslista 707

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2017:3) och kommentarer 708

Avsnitt I – Tillämpning och principer 708

Kapitel 1 – Tillämpning 708

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd? 708

Definitioner och förklaringar 711

Tillämpning av detta allmänna råd 712

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd? 712

Tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning i vissa fall 713

Kapitel 2 – Grundläggande principer 714

Tillämpning 714

Väsentlighetsprincipen 715

Fortlevnadsprincipen 715

Konsekvent tillämpning 715

Försiktighetsprincipen 715

Periodiseringsprincipen 716

Individuell värdering 716

Bruttoredovisning och kvittningsförbud 716

Kontinuitetsprincipen 717

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper 717

En eller flera transaktioner 719

Byten 719

Schablonmässig värdering 720

Händelser efter balansdagen 720

Rättelse av fel 720

Avsnitt II – Årsbokslutets utformning 721

Kapitel 3 – Årsbokslutets utformning 721

Tillämpning 721

Årsbokslutets presentation 721

Årsbokslutets språk och form 723

Valuta och beloppsuppgifter 724

Årsbokslutets undertecknande och datering 724

Särskilda regler för ideella föreningar 725

Särskilda regler för samfällighetsföreningar 726

Särskilda regler för stiftelser 726

Särskilda regler för filialer 726

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsbokslutet 726

Tillämpning 726

ÅB

Uppställningsform för resultaträkningen	727
Uppställningsform för balansräkningen	737
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	756
Särskilda regler för handelsbolag	757
Särskilda regler för ideella föreningar	759
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	761
Särskilda regler för stiftelser	763
Särskilda regler för filialer	767
<i>Avsnitt III – Resultaträkning</i>	768
Kapitel 5 – Rörelseintäkter	768
Tillämpning	768
Grundläggande bestämmelser	768
När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?	770
När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?	772
När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?	782
När och hur redovisas offentliga bidrag och andra erhållna bidrag?	785
När och hur redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar?	
– Realisationsvinst	786
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	787
Särskilda regler för handelsbolag	789
Särskilda regler för ideella föreningar	789
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	790
Särskilda regler för stiftelser	790
Kapitel 6 – Rörelsekostnader	791
Tillämpning	791
Grundläggande bestämmelser	792
När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?	797
När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?	798
När och hur redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust	799
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	800
Särskilda regler för handelsbolag	801
Särskilda regler för ideella föreningar	802
Särskilda regler för stiftelser	802
Kapitel 7 – Finansiella poster m.m.	802
Tillämpning	802
Grundläggande bestämmelser	803
Realisationsresultat	804
Emissionsinsats	804
Vinstutdelning	804
Ränteutgifter och räntekostnader	804
Bokslutsdispositioner	805
Skatter	805
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	805
Särskilda regler för stiftelser	805
<i>Avsnitt IV – Balansräkning</i>	805
Kapitel 8 – Tillgångar	805
Tillämpning	805
Grundläggande bestämmelser	806
Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde	810

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	812
Särskilda regler för ideella föreningar	816
Särskilda regler för stiftelser	817
Kapitel 9 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar	817
Tillämpning	817
Grundläggande bestämmelser	817
Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar	821
Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar	823
Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	825
Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	831
Kapitel 10 – Finansiella anläggningstillgångar	834
Tillämpning	834
Grundläggande bestämmelser	835
Värdering	837
Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar	837
Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar	839
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	841
Särskilda regler för handelsbolag	842
Kapitel 11 – Varulager	842
Tillämpning	842
Grundläggande bestämmelser	843
Anskaffningsvärde för varulager	845
Nettoförsäljningsvärde	849
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	851
Särskilda regler för ideella föreningar	851
Kapitel 12 – Kortfristiga fordringar	852
Tillämpning	852
Grundläggande bestämmelser	852
Värdering	853
Kapitel 13 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank	854
Tillämpning	854
Grundläggande bestämmelser	855
Värdering	855
Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar	856
Nettoförsäljningsvärde	857
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	857
Kapitel 14 – Eget kapital och obeskattade reserver	858
Tillämpning	858
Eget kapital	858
Obeskattade reserver	858
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	859
Särskilda regler för handelsbolag	860
Särskilda regler för ideella föreningar	861
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	862
Särskilda regler för stiftelser	863
Kapitel 15 – Avsättningar	865
Tillämpning	865
Grundläggande bestämmelser	865
Värdering	867
Särskilt om pensioner	871

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	873
Särskilda regler för handelsbolag	873
Kapitel 16 – Skulder	873
Tillämpning	873
Grundläggande bestämmelser	874
Offentliga bidrag och andra erhållna bidrag	875
Värdering	876
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	877
Särskilda regler för handelsbolag	878
<i>Avsnitt V – Upplysningar</i>	878
Kapitel 17 – Upplysningar	878
Tillämpning	878
Redovisningsprinciper	879
Anläggningstillgångar	880
Skulder	881
Ställda säkerheter	881
Eventualförpliktelser	882
Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster	884
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	884
Särskilda regler för ideella föreningar	884
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	885
Särskilda regler för stiftelser	885
Särskilda regler för filialer	885
<i>Avsnitt VI – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag</i>	886
Kapitel 18 – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag	886
Tillämpning	886
Grundläggande bestämmelser	886
Anskaffningsvärde och redovisat värde	889
Nedskrivning	890
När sker redovisning i resultaträkningen?	892
Upplysningar	893
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	894
Särskilda regler för handelsbolag	894
Särskilda regler för stiftelser	894
<i>Avsnitt VII – Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd</i>	895
Kapitel 19 – Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd	895
Tillämpning	895
Korrigeringar i ingående balans	895
Ingen korrigering i ingående balans	898
Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital	899
Upplysningar	899
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet	899
Särskilda regler för ideella föreningar	900
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	900
Särskilda regler för stiftelser	900
Exempel	900

Avsnitt VIII – Särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7 902

Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7 902

Tillämpning 902

Grundläggande bestämmelser 902

Upplysningar 903

Särskilda regler första gången ett årsbokslut upprättas enligt punkt 1.7 904

Övergång till att upprätta årsbokslut utan tillämpning av punkt 1.7 905

Ikraftträdande 905

Exempel 906

Exempel till kapitel 5 – Rörelseintäkter 906

5 a – Öppet köp 906

5 b – Försäljning av vara som innefattar installation 906

5 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris 906

5 d – Uppdrag på löpande räkning 907

5 e – Uppdrag till fast pris 907

5 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden 911

5 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris 913

5 h – Royalty 915

5 i – Provision 915

5 j – Försäljning av måltidskuponger 916

5 k – Försäljning av gymkort 916

5 l – Enskild näringsidkares uttag av varor ur verksamheten 916

5 m – Gåva till visst ändamål under flera år 917

5 n – Medlemsavgifter 918

5 o – Förvärv av fastighet genom testamente 919

5 p – Intäkt av bidrag 919

Exempel till kapitel 6 – Rörelsekostnader 920

6 a – Försäkringskostnad 920

6 b – Leasing av bil 921

6 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift 922

6 d – Annonss- och försäkringskostnad 923

6 e – Personalkostnader 924

Exempel till kapitel 8 – Tillgångar 925

8 a – Omklassificering av en tillgång 925

Exempel till kapitel 9 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar 925

9 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad 925

9 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil 927

9 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2 927

9 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång 928

9 e – Återföring av en nedskrivning 929

9 f – Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde 930

Exempel till kapitel 10 – Finansiella anläggningstillgångar 931

10 a – Noterade aktier, värdeuppgång 931

10 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning 931

10 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring 932

10 d – Statsobligation, upplupen ränta 933

10 e – Statsobligation, köpt till överkurs 933

10 f – Nollkuponsoobligation 934

10 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr 935

10 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar 936

ÅB

10 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet	937
Exempel till kapitel 11 – Varulager	938
11 a – Värdering av egentillverkade varor	938
11 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen	940
11 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag	942
11 d – Varor som erhållits i gåva och som inte bokförts löpande	942
Exempel till kapitel 14 – Eget kapital och obeskattade reserver	943
14 a – Uttag ur en enskild näringsverksamhet till den enskilda näringsidkaren och näringsidkarens sambo	943
14 b – Reservering och användning av underhålls- och förnyelsefond i en samfällighetsförening	944
14 c – Redovisning i avkastningsstiftelse	945
14 d – Redovisning av ändamålsbestämda medel	947
Exempel till kapitel 15 – Avsättningar	948
15 a – Produktgarantier	948
Exempel till kapitel 16 – Skulder	949
16 a – Semesterlöneskuld för anställda	949
Exempel till kapitel 17 – Upplýsningar	950
17 a – Redovisningsprinciper	950
17 b – Upplýsningar om anläggningstillgångar	951
17 c – Ställda säkerheter	951
17 d – Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster	952
17 e – Upplýsning om förändringar i eget kapital i en ideell förening	952
17 f – Upplýsning om förändringar i eget kapital i en samfällighetsförening	953
17 g – Upplýsning om förändringar i eget kapital i en häradsallmänning	954
17 h – Upplýsning om förändringar i eget kapital i en avkastningsstiftelse	955

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) har i denna vägledning samlat de regler som ett företag ska tillämpa när ett årsbokslut upprättas om inte årsbokslutet upprättas i förenklad form.

Vägledningen innehåller lagregler, Bokföringsnämndens allmänna råd om årsbokslut, kommentarer och exempel. Den innehåller alla regler som krävs för att upprätta ett årsbokslut som uppfyller bokföringslagens krav. Företaget ska inte tillämpa andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden när det ska upprätta årsbokslutet. Är en årsbokslutsfråga inte reglerad i det allmänna rådet, ska företaget i första hand söka vägledning i regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor och i andra hand i årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper och det allmänna rådets grundläggande principer. När det gäller frågor som rör löpande bokföring och arkivering av räkenskapsinformation tillämpas bokföringslagens bestämmelser och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

Det allmänna rådet ger förutsättningar att upprätta årsbokslutet på två sätt: antingen med tillämpning av de enklare reglerna i det allmänna rådet eller med tillämpning av punkt 1.7.

De enklare reglerna ger t.ex. företaget möjlighet att välja schablonlösningar. En viktig utgångspunkt är försiktighetsprincipen. Det har bl.a. fått till följd att det inte är tillåtet att aktivitera utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar. Väsentlighetsregler har införts främst som gränsvärden när nedskrivningar och avsättningar ska göras. De är utformade utifrån en avvägning av olika intressen. Reglerna är villkorade av varandra och det finns därför en ömsesidighet mellan dem som innebär att de ska ses som en helhet.

Reglerna är gemensamma för alla företagsformer. I de fall ett kapitel innehåller särskilda regler för en eller flera företagsformer, framgår det av den första punkten i kapitlet. De särskilda reglerna ska användas i stället för eller utöver de gemensamma reglerna.

Punkt 1.7 gör det möjligt att tillämpa regler i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. Det innebär att ÅRL:s bestämmelser kan tillämpas fullt ut inom ramen för vad BFL anger.

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BRL	Bostadsrättslagen (1991:614)
FL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Lagen om förvaltning av samfälligheter	Lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter
Stiftelselagen	Stiftelselagen (1994:1220)
Tryggandelagen	Lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

ÅB

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2017:3) och kommentarer

Avsnitt I – Tillämpning och principer

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?

Lagtext

6 kap. 3 § BFL

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

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

Lagtext

6 kap. 3 a § första stycket 1 och 4 samt andra stycket 1 BFL

Skyldigheten enligt 1 § att upprätta en årsredovisning gäller inte för en filial, om det utländska företaget lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och

1. har en rättslig form som är jämförbar med aktiebolaget,

— — —

4. är ett europakooperativ.

Om filialen till följd av första stycket inte upprättar någon årsredovisning, ska den i stället upprätta ett årsbokslut. För årsbokslutet tillämpas

1. i en filial till ett företag som avses i första stycket 1 eller 4 och som inte är ett sådant företag som avses i samma stycke 2 eller 3, bestämmelserna i 4, 5, 7 och 8 §§,

— — — Lag (2018:172)

Lagtext

6 kap. 1 § BFL

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

1. aktiebolag,

2. ekonomiska föreningar,

3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,

3a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),

3b. konsortier enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium),

3c. europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 1141/2014 av den 22 oktober 2014 om stadgar för och finansiering av europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser,

4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,

6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

8. företag som har licens enligt spellagen (2018:1138), dock inte sådana företag med licens enligt 6 kap. spellagen vars balansomslutning för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren inte uppgått till 5 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Lag (2018:1142)

ÅB

1 kap. 2 § första stycket 1, 3–5 och 10 samt andra stycket BFL

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag,

— — —

3. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

4. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

5. filial: ett sådant avdelningskontor med självständig förvaltning som omfattas av lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. eller ett kontor som tillhör en europeisk ekonomisk intressegruppering med säte utomlands,

— — —

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

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § ska vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag som hänför sig till nettoomsättning,

Lagtext

till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2017:437)

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

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

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

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

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

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

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

Lag (1999:1112)

Allmänt råd

- 1.1 Detta allmänna råd ska tillämpas av företag som avslutar den löpande bokföringen med ett årsbokslut enligt 6 kap. 3 § första stycket och andra stycket första meningen bokföringslagen (1999:1078).

Detta allmänna råd ska även tillämpas av en filial till ett sådant företag som avses i 6 kap. 3 a § första stycket 1 och 4 bokföringslagen om filialen avslutar den löpande bokföringen med ett årsbokslut enligt 6 kap. 3 a § andra stycket 1 bokföringslagen.

Kommentar

Enligt 6 kap. 3 § första stycket BFL ska ett företag avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut, om företaget inte måste upprätta en årsredovisning eller frivilligt upprättar en årsredovisning. Exempel på företag som kan till-

lämpa det allmänna rådet är enskilda näringsidkare, handelsbolag med endast fysiska personer som delägare och ideella föreningar.

De filialer som avses i punktens andra stycke är filialer till utländska företag som lyder under en lagstiftning i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som har en rättslig form som är jämförbar med ett aktiebolag eller är ett europakooperativ.

En enskild näringsidkare som väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:1) för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1).

En ideell förening eller ett registrerat trossamfund som väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1) för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (K1).

Definitioner och förklaringar

1.2 I detta allmänna råd betyder

Allmänt råd

- a) *enskild näringsverksamhet*: näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person oavsett om verksamheten bedrivs enskilt eller gemensamt med annan,
- b) *handelsbolag*: handelsbolag och kommanditbolag,
- c) *ideell förening*: ideell förening, registrerat trossamfund och liknande sammanslutning,
- d) *samfällighetsförening*:
 - a. samfällighetsförening enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
 - b. viltvårdsområdesförening enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
 - c. fiskevårdsområdesförening enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden,
 - d. häradsallmänning enligt lagen (1952:166) om häradsallmänningar,
 - e. allmänningsskog enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna, och
 - f. liknande sammanslutning, och
- e) *stiftelse*: stiftelse och företag som drivs under stiftelseliknande former.

ÅB

1.3 I fråga om dödsbo gäller i detta allmänna råd vad som sägs om enskild näringsverksamhet.

Allmänt råd

Utomlands bosatta svenska och utländska näringsidkare

Definitionen i punkt 1.2 a omfattar även sådan näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. För en utomlands bosatt fysisk person gäller vad som sägs om enskild näringsverksamhet endast för den verksamhet som bedrivs i Sverige.

Kommentar

Filialer i Sverige

Ett utländskt företag som upprättar ett årsbokslut för en filial i Sverige med tillämpning av det allmänna rådet ska, förutom de regler som gäller för alla företagsformer, tillämpa de särskilda regler för filialer som finns i kapitel 4 och 17. För redovisningen i ett utländskt företags filial i Sverige gäller dessutom i

Kommentar

tillämpliga delar detsamma som gäller för ett svenskt företag av motsvarande slag. Detta innebär t.ex. att ett utländskt företag som har en rättslig form som är jämförbar med ett handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare ska tillämpa de särskilda regler som gäller för handelsbolag, om det inte finns en särskild regel för filialer som tar över.

Tillämpning av detta allmänna råd

Allmänt råd 1.4 Detta allmänna råd tillämpas när ett företag upprättar ett årsbokslut enligt 6 kap. 4 och 5 §§ bokföringslagen (1999:1078).

Allmänt råd 1.5 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelse.
Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte samtidigt tillämpa annan normgivning när årsbokslutet upprättas. (BFNAR 2024:5)

Kommentar Enligt punkt 1.5 ska ett företag som tillämpar det allmänna rådet tillämpa det i sin helhet och utan avvikelse. Det allmänna rådet ska ses som en helhet och reglerna är villkorade av varandra. Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får dock alltid lämna fler upplysningar än vad som krävs enligt BFL och det allmänna rådet.

Genom att företaget lämnar upplysning i årsbokslutet om att det allmänna rådet tillämpas, se punkt 17.2, får användaren information om vilka regler och principer som har tillämpats.

Det allmänna rådet är avsett att innehålla alla regler som behövs för att upprätta ett årsbokslut som uppfyller kraven i BFL. Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska alltså kunna utgå från att det har följt BFL.

Det allmänna rådet präglas av förenkling och försiktighetsprincipen. Antalet alternativa sätt att redovisa en transaktion har begränsats. Även utrymmet för egna bedömningar är begränsat. I de flesta fall framgår det direkt av det allmänna rådet hur företaget ska eller får redovisa en transaktion.

Ett företag kan under vissa förutsättningar som anges i punkt 1.7 upprätta årsbokslutet med tillämpning av regler i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. En tillämpning av punkt 1.7 innebär att de bestämmelser i ÅRL som anges i 6 kap. 4 § BFL får tillämpas utan begränsningar.

Även ett årsbokslut som är upprättat enligt punkt 1.7 anses upprättat enligt det allmänna rådet om årsbokslut. Det innebär att det allmänna rådet ger förutsättningar att upprätta årsbokslutet på två sätt: antingen med tillämpning av de enklare reglerna i det allmänna rådet eller med tillämpning av punkt 1.7. Ett företag som upprättar årsbokslutet med tillämpning av punkt 1.7 ska dock endast tillämpa punkterna 1.1–1.5, 1.7 och 3.6 samt kapitel 17 och 20 i det allmänna rådet.

Det allmänna rådet anger endast hur årsbokslutet ska upprättas. För den löpande bokföringen ska Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring tillämpas.

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?

Allmänt råd 1.6 Är en fråga inte reglerad i detta allmänna råd ska företaget söka vägledning i följande ordning:

- a) Regler i detta allmänna råd som behandlar liknande frågor.
- b) Grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och grundläggande principer i detta allmänna råd, se kapitel 2.

Det allmänna rådet är avsett att innehålla alla regler som behövs för att upprätta ett årsbokslut som uppfyller kraven i BFL. Om en fråga undantagsvis inte är reglerad i det allmänna rådet ska punkt 1.6 tillämpas på frågan. Detta gäller dock inte för företag som tillämpar punkt 1.7.

Kommentar

Punkt 1.6 får alltså inte tillämpas på frågor som är reglerade i det allmänna rådet. Att en specifik företeelse inte är omnämnd i det allmänna rådet behöver inte innebära att den utgör en oreglerad fråga. Företeelsen kan ingå i en större fråga som är reglerad. Exempelvis är säkringsredovisning en reglerad fråga. I punkterna 10.7, 12.5 och 16.8 anges i vilka situationer ett företag får säkringsredovisa. Regleringen innebär att säkringsredovisning inte är tillåten i andra fall.

I de sällsynta fall en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet, ska företaget söka vägledning i regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor. För att avgöra om vägledning kan hämtas från en bestämmelse i det allmänna rådet bör bl.a. hänsyn tas till syftet med bestämmelsen.

ÅB

Vägledning kan inte hämtas från en regel som är ett undantag från en huvudregel eftersom en sådan regel är utformad för en särskild situation. Ett exempel på detta är punkt 16.5 där det framgår att en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld och att andra skulder är långfristiga. Från denna huvudregel undantas i vissa fall en checkräkningskredit. Denna redovisas då som långfristig även om den formellt ska betalas inom 12 månader. Undantaget får inte tillämpas på andra liknande krediter.

Tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning i vissa fall

- 1.7 Om reglerna i kapitel 2–16 eller 18 i detta allmänna råd innebär begränsningar för företaget vid tillämpning av de bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) som anges i 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), får företaget tillämpa reglerna i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning.

Allmänt råd

Väljer företaget att upprätta årsbokslutet enligt första stycket, ska företaget endast tillämpa punkterna 1.1–1.5, 1.7 och 3.6 samt kapitel 17 och 20 i detta allmänna råd.

En enskild näringsidkare ska vid tillämpningen av första stycket även tillämpa punkterna 5.36, 8.16–8.26 och 16.11–16.13 i detta allmänna råd.

Reglerna i det allmänna rådet präglas av förenkling och av försiktighetsprincipen. Det innebär vissa begränsningar i hur ett företag kan redovisa sina tillgångar och skulder i förhållande till ÄRL:s bestämmelser. Exempelvis tillåter inte kapitel 9 och 15 aktivering av egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar respektive redovisning av uppskjuten skatt. Punkt 1.7 gör

Kommentar

det möjligt att tillämpa regler i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. Det innebär att ÅRL:s bestämmelser kan tillämpas fullt ut inom ramen för vad BFL anger.

För att få tillämpa punkt 1.7 krävs att reglerna i kapitel 2–16 eller 18 innebär begränsningar för det enskilda företaget i förhållande till vad som följer av BFL och ÅRL. Skatteskäl är inte en sådan begränsning som gör det möjligt att tillämpa punkt 1.7.

Av punkt 1.7 andra stycket följer att ett företag som väljer att tillämpa punkten inte ska tillämpa punkt 1.6 eller kapitel 2–16, 18 och 19 med undantag för punkt 3.6.

Regler om upplysningar i ett årsbokslut finns inte i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning. Ett företag som tillämpar punkt 1.7 ska lämna de upplysningar som framgår av 6 kap. 5 § BFL och kapitel 17 och 20 i det allmänna rådet. Upplysning ska i förekommande fall även lämnas enligt 3 kap. 4 § första stycket andra meningen ÅRL.

I kapitel 20 finns särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7. Kapitlet innehåller, utöver regler om de särskilda upplysningar som ska lämnas, även regler som ska tillämpas första gången företaget upprättar årsbokslutet enligt punkt 1.7. I kapitlet regleras även i vilka situationer företaget får övergå till att upprätta årsbokslutet utan tillämpning av punkt 1.7.

Kapitel 2 – Grundläggande principer

Tillämpning

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL

— — —

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

— — —

2 kap. 3 a § om väsentlighet,

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

— — — Lag (2015:821)

Kommentar

Kapitlet behandlar de grundläggande redovisningsprinciperna och när avvikelser får göras från dessa.

Grundläggande redovisningsprinciper för årsbokslutet finns i 2 kap. 3 a § och 2 kap. 4 § första stycket ÅRL. Dessa är

- väsentlighetsprincipen,
- fortlevnadsprincipen,
- konsekvent tillämpning,
- försiktighetsprincipen,
- periodiseringsprincipen,
- individuell värdering,
- kvittningsförbud, och
- kontinuitetsprincipen.

*Väsentlighetsprincipen***2 kap. 3 a § ÅRL**

Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följden av avvikelserna inte är väsentlig.

Följden av en avvikelse ska anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Lag (2015:813)

Lagtext

Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig bör postens eller felets relativa storlek beaktas samt hänsyn tas till de aktuella förhållandena i det enskilda fallet. Enskilda uppgifter och poster ska bedömas mot bakgrund av andra liknande uppgifter eller poster. Även om t.ex. några enskilda uppgifter var för sig inte är väsentliga kan de ändå vara väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av företaget och därmed också påverkar användares beslut.

*Kommentar**Fortlevnadsprincipen***2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL**

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

1. Företaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet.
- — — Lag (2015:813)

Lagtext

ÅB

Av fortlevnadsprincipen följer t.ex. att en maskin värderas utifrån nyttjandeperioden.

*Kommentar**Konsekvent tillämpning***2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL**

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

- — —
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
- — — Lag (2015:813)

Lagtext

Att företaget använder samma metod för värdering, klassificering och indelning i olika poster är viktigt eftersom relativt lika förutsättningar annars kan ge olika resultat.

*Kommentar**Försiktighetsprincipen***2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL**

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

— — —

Lagtext

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

- a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
 - b) hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
 - c) hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
- — — Lag (2015:813)

Kommentar

Försiktighetsprincipen innebär att vid osäkerhet ska företaget välja en lägre värdering av tillgångar och en högre värdering av skulder.

Försiktighetsprincipen kommer i det allmänna rådet till uttryck bl.a. genom att egenupparbetade immateriella tillgångar inte får aktiveras, se punkt 9.4.

Periodiseringsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iaktas:

— — —

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

— — — Lag (2015:813)

Individuell värdering

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iaktas:

— — —

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.

— — — Lag (2015:813)

Bruttoredovisning och kvittningsförbud

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iaktas:

— — —

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

— — — Lag (2015:813)

Kommentar

I det allmänna rådet anges särskilt att följande poster ska bruttoredovisas:

- Aktiverat arbete för egen räkning, se punkt 9.16, och

- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, se punkt 11.13.

Kontinuitetsprincipen

2 kap. 4 § första stycket 7 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iakttagas:

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper

2 kap. 4 § andra stycket ÅRL

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket. Lag (2015:813)

Lagtext

ÅB

- 2.1 Ett företag får avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna som anges i 2 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) endast när det anges i detta allmänna råd.

Allmänt råd

I 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL ges viss möjlighet att avvika från de grundläggande principerna om det finns särskilda skäl. De möjligheter till avvikelse som anges i det allmänna rådet ska anses som sådana särskilda skäl. Sådana möjligheter anges t.ex. i följande punkter:

Kommentar

- punkt 2.2 om fortlevnadsprincipen,
- punkt 2.3 om konsekvent tillämpning,
- punkt 2.4 om periodiseringsprincipen,
- punkt 2.8 om schablonmässig värdering,
- punkt 6.9 om återkommande utgifter,
- punkt 9.5 om inventarier av mindre värde, och
- punkt 11.3 om kollektiv värdering.

Avvikelse från fortlevnadsprincipen

- 2.2 Ett företag som har beslutat att avveckla verksamheten ska ta hänsyn till beslutet när balansräkningen och resultaträkningen upprättas, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554).

Allmänt råd

Ett företag som har beslutat att avveckla verksamheten kan inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen. Det kan i detta fall bli aktuellt att t.ex. skriva ned en tillgång till ett beräknat nettoförsäljningsvärde. Är nettoförsäljningsvärdet högre än det bokförda värdet görs dock inte någon justering.

Kommentar

Avvikelse från konsekvent tillämpning*Allmänt råd*

2.3 Ett företag får ändra princip för värdering till någon av de metoder som anges i detta allmänna råd, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554). Den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden.

Den nya metoden får endast tillämpas på nya transaktioner, med undantag av punkt 5.15.

Kommentar

Att den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden innebär att årets och kommande års resultat påverkas, men att det inte görs någon justering av balanserat resultat.

Nedan ges exempel på regler i det allmänna rådet enligt vilka företaget kan välja metod för värdering.

I punkt 5.15 anges när och hur byte av metod får göras vid redovisning av tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris. I dessa fall ska alla uppdrag till fast pris redovisas enligt samma metod, dvs. det är inte tillåtet att endast använda huvudregeln på nya uppdrag.

I punkt 6.9 finns en förenklingsregel som anger att återkommande utgifter under vissa förutsättningar inte behöver periodiseras. Förenklingsregeln ska tillämpas konsekvent mellan åren för varje enskild återkommande utgift. Ett företag kan välja att t.ex. periodisera utgift för försäkring samtidigt som förenklingsregeln tillämpas på utgifter för billeasing.

Ett annat exempel på byte av metod för värdering är när ett företag börjar beakta restvärde vid beräkning av avskrivningar, se punkt 9.25. Enligt punkt 2.3 ska den nya metoden endast tillämpas framåt i tiden och på nya transaktioner. Det innebär att ett företag som inför restvärde vid beräkning av avskrivningar på en nyanskaffad lastbil inte ska ändra värderingen av företagets gamla lastbilar. Däremot ska restvärde beaktas vid beräkning av avskrivningar på alla nyanskaffade lastbilar. En omprövning av en avskrivningsplan för en anläggningstillgång innebär en ändrad bedömning och inte ett byte av metod för värdering. Den nya bedömningen tillämpas framåt i tiden.

Ett varulagers anskaffningsvärde ska beräknas på samma sätt varje år under förutsättning att företagets verksamhet, inköpsrutiner eller annat inte har förändrats. T.ex. ska ett företag som värderar varulagret med utgångspunkt i försäljningspriset, se punkt 11.8, göra så varje år. Köper företaget däremot in ett lagersystem som möjliggör värdering med utgångspunkt i anskaffningsvärdet får företaget ändra värderingsmetod.

Enligt punkt 15.11 får ett företag som tidigare inte har nuvärdeberäknat avsättningar byta till nuvärdeberäkning. Ett företag som har nuvärdeberäknat avsättningar får endast byta till att inte nuvärdeberäkna om det finns särskilda skäl. Om företaget väljer att nuvärdeberäkna avsättningarna ska samtliga avsättningar nuvärdeberäknas, eftersom en ny bedömning av avsättningsbehovet ska göras i samband med varje årsbokslut. En sådan bedömning är således inte en omräkning av tidigare gjorda transaktioner.

Avvikelse från periodiseringsprincipen*Allmänt råd*

2.4 Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554).

Periodiseringsprincipen innebär att intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkt för betalning. Trots det behöver ett företag inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor.

Kommentar

Vad som är en inkomst och hur stor den är framgår av punkterna 5.2–5.5. Vad som är en utgift och hur stor den är framgår av punkterna 6.2 och 6.3. Bedömningen om en inkomst eller en utgift uppgår till 5 000 kronor ska göras utifrån hur normala affärsmässiga transaktioner redovisas. Att konstruera faktureringen med enda avsikt att understiga gränsvärdet för periodisering är inte förenligt med god redovisningssed. Delas faktureringen av en varuleverans eller tjänst upp på flera fakturor ska delbeloppen summeras när 5 000-kronorsgränsen bedöms.

Av förenklingskäl finns i det allmänna rådet ytterligare regler när periodisering inte behöver göras, t.ex. punkterna 6.9 och 9.5. Även dessa är avvikelser från periodiseringsprincipen.

Avvikelse från individuell värdering

Utgångspunkten i det allmänna rådet är individuell värdering. Under vissa förutsättningar medger dock det allmänna rådet att kollektiv värdering får tillämpas, se t.ex. punkt 11.3 om kollektiv värdering av varulager och punkt 2.8 om schablonmässig värdering.

Kommentar

ÅB

Avvikelse från kvittningsförbudet

I det allmänna rådet finns ett undantag från kvittningsförbudet. Undantaget är kvittning av fakturerade belopp mot nedlagda kostnader vid värdering av uppdrag till fast pris, se punkt 5.24.

Kommentar

En eller flera transaktioner

- 2.5 Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat följer av punkterna 5.2 och 6.2.

Allmänt råd

Av punkt 5.2 framgår att en transaktion som avser en inkomst i vissa fall ska redovisas i delar. Av punkt 6.2 framgår att motsvarande gäller för utgifter.

Kommentar

Byten

- 2.6 Vid byte till en likartad vara eller tjänst ska inte någon inkomst eller utgift redovisas.

Allmänt råd

Byte till en likartad vara eller tjänst kan t.ex. ske med lagervaror som leverantörer utväxlar eller byter för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats, t.ex. olja eller mjölk. I dessa fall leder bytesaffären enbart till att en tillgång ersätts med en annan. Skatterettsligt är däremot även detta byte att betrakta som en avyttring och leder till beskattning.

Kommentar

- 2.7 Vid byte till en olikartad vara eller tjänst är inkomsten respektive utgiften det verkliga värdet på det som företaget tar emot respektive lämnar. Inkomsten respektive utgiften ska justeras med eventuella betalningar i samband med bytet.

Allmänt råd

När en tillgång betalas med en olikartad tillgång är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången det verkliga värdet på den eller de tillgångar som tas emot, justerat med eventuella betalningar i samband med bytet.

Kan verkligt värde på det som tas emot inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska värdet antas motsvara det verkliga värdet på det som lämnas i byte, justerat med eventuella betalningar i samband med bytet.

Kommentar Med olikartad vara eller tjänst menas även en vara eller tjänst av samma typ men av annan karaktär. T.ex. är byte av en bil till en bil av en annan modell att betrakta som ett byte av olikartade varor.

Schablonmässig värdering

Allmänt råd 2.8 En balansräkningspost får värderas enligt en schablonmässig metod om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

En schablonmässig metod får användas endast om

- a) det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- b) schablonen används konsekvent, och
- c) schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångsd) punkt från årets faktiska förhållanden.

Kommentar Schablonmässig värdering kan komma i fråga t.ex. vid beräkning av varulagrets anskaffningsvärde utifrån försäljningspris, vid fastställande av inkurans vid varulagervärdering och vid nedskrivning av kundfordringar.

Händelser efter balansdagen

Allmänt råd 2.9 Ett företag ska i årsbokslutet beakta händelser som

- a) inträffat efter balansdagen fram till dess att årsbokslutet är upprättat, och
- b) bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen. (BFNAR 2021:5)

Kommentar | Årsbokslutet är upprättat när det är beslutat och färdigt för underskrift. Vid redovisning av lämnat aktieägartillskott får händelser efter balansdagen beaktas, se punkterna 10.11 och 18.6.

Rättelse av fel

Allmänt råd 2.10 Ett företag ska rätta ett fel i det årsbokslut som upprättas närmast efter upptäckten av felet.

Effekten av rättelsen ska redovisas i resultaträkningen eller, om rättelsen enbart avser poster i balansräkningen, i balansräkningen. (BFNAR 2021:5)

Avsnitt II – Årsbokslutets utformning

Kapitel 3 – Årsbokslutets utformning

Tillämpning

- 3.1 Detta kapitel ska tillämpas när årsbokslutet utformas.

Allmänt råd

Särskilda regler finns för

- a) ideella föreningar i punkt 3.9,
- b) samfällighetsföreningar i punkt 3.10, och
- c) stiftelser i punkt 3.11.

Årsbokslutets presentation

6 kap. 4 § första stycket första meningen BFL

Lagtext

Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. – – –
– – – Lag (2015:821)

6 kap. 5 § första stycket BFL

Lagtext

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

– – – Lag (2015:821)

ÅB

- 3.2 Årsbokslutet ska presenteras i ordningen resultaträkning och balansräkning.

Allmänt råd

Hur resultat- respektive balansräkningen ska presenteras framgår av punkterna 3.3–3.6 och kapitel 4.

Kommentar

De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § BFL är en del av årsbokslutet. Företaget får avgöra var i årsbokslutet upplysningarna lämnas så länge årsbokslutet är upprättat på ett överskådligt sätt. Upplysningarna kan t.ex. placeras i noter efter resultat- och balansräkningen.

De upplysningar som ska lämnas framgår av kapitel 17. Kapitlet anger de upplysningar som ett företag ska lämna i årsbokslutet, men inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs.

BFL saknar bestämmelser om att en förvaltningsberättelse ska ingå i årsbokslutet. En förvaltningsberättelse får därför inte ingå i ett årsbokslut. Årsbokslutet ska innehålla information om företagets ekonomiska ställning och resultat. Annan information än ekonomisk ska inte lämnas i årsbokslutet. Sådan information kan t.ex. lämnas i en verksamhetsberättelse. Verksamhetsberättelsen är inte en del av årsbokslutet.

6 kap. 4 § andra stycket BFL

Lagtext

– – –

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

– – –

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

– – –

3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,

– – –

3 kap. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,
 – – – Lag (2015:821)

Lagtext

2 kap. 2 § ÅRL

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

Allmänt råd

- 3.3 Ett företag som upprättar sitt årsbokslut enligt detta allmänna råd anses uppfylla de krav som ställs på överskådlighet och god redovisningssed enligt 2 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 4 § första stycket första meningen och andra–femte styckena ÅRL

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

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om posternas belopp är obetydliga med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller

2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

Mindre företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror. Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 11 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2010:1515)

Allmänt råd

- 3.4 Ett företag ska upprätta resultaträkningen och balansräkningen enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i punkt 4.3 eller 4.4 respektive punkt 4.6 eller 4.7 samt i de särskilda reglerna i kapitel 4 för den företagsform som företaget tillhör, trots det som anges i 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Punkten innebär att ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte kan använda en så kallad funktionsindeldad resultaträkning trots att 3 kap. 3 § första stycket ÅRL ger möjlighet till det.

Kommentar

- 3.5 Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte lägga till andra rubriker, underrubriker, summeringsrader eller poster än dem som finns i uppställningsformerna eller slå samman poster, trots att 3 kap. 4 § tredje–femte styckena årsredovisningslagen (1995:1554) ger möjlighet till det. Benämningen av posterna i uppställningsformerna får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

Allmänt råd

En rubrik, underrubrik, summeringsrad eller post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Punkten innebär t.ex. att resultaträkningsposten Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar kan anpassas om ett företag inte har gjort några nedskrivningar och inte har några immateriella tillgångar. Posten kan i ett sådant fall benämnas Avskrivning av materiella anläggningstillgångar.

Kommentar

En rubrik, underrubrik, summeringsrad eller post får utelämnas i resultaträkningen och balansräkningen om det inte finns något att redovisa.

ÅB

Om det bokförda värdet på en tillgång är noll kronor på grund av att tillgången är helt av- eller nedskriven men tillgången inte är utrangerad, ska posten finnas med i balansräkningen.

Ett årsbokslut behöver inte innehålla jämförelsetal till beloppsuppgifterna i resultat- och balansräkningen. Företaget får dock lämna jämförelsetal.

- 3.6 Årsbokslutet ska innehålla uppgift om att det är ett årsbokslut.

Allmänt råd

På varje sida i årsbokslutet ska företagets namn och person- eller organisationsnummer anges.

Årsbokslutets språk och form

1 kap. 4 § första–tredje styckena BFL

Lagtext

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

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

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

— — — Lag (2006:874).

Av 1 kap. 2 § 9 BFL framgår att årsbokslutet utgör räkenskapsinformation, vilket innebär att årsbokslutet normalt ska avfattas på svenska, danska, norska eller engelska.

Kommentar

Lagtext

6 kap. 4 § första stycket andra meningen BFL

— — — Årsbokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. — — —
— — — Lag (2015:821)

Valuta och beloppsuppgifter

Lagtext

6 kap. 4 § första stycket tredje meningen BFL

— — — Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor.
— — — Lag (2015:821)

Allmänt råd

- 3.7 Beloppen i årsbokslutet ska anges i hela kronor eller tusental kronor. Valet av enhet ska framgå av årsbokslutet.

Årsbokslutets undertecknande och datering

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL

— — —
När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:
— — —
2 kap. 7 § om undertecknande,
— — — Lag (2015:821)

Lagtext

2 kap. 7 § ÄRL

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

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

I en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga ledamöter i grupperingens församling och av direktören. I ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter eller av direktören. Om både en styrelse och en direktör är utsedda i konsortiet, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av direktören.

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

I övriga företag ska årsredovisningen skrivas under av den redovisnings-skyldige eller dennes ställföreträdare.

Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med en sådan avancerad elektronisk underskrift som avses i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektro-

niska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG, i den ursprungliga lydelsen.

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

Årsredovisningen ska dateras och innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Lag (2024:347)

3.8 Har upphävts. (BFNAR 2021:5)

Allmänt råd

Av 2 kap. 7 § ÅRL framgår vilka befattningshavare som ska skriva under årsbokslutet. De som ska skriva under är de som innehar respektive befattning när årsbokslutet beslutas. Om en befattningshavare avgår innan befattningshavaren undertecknat årsbokslutet måste företaget besluta om ett nytt årsbokslut som ska undertecknas av samtliga då behöriga befattningshavare.

Kommentar

Årsbokslutet ska dels dateras, dels innehålla uppgift om den dag då det undertecknades.

Kravet på datering innebär att den dag ska anges då årsbokslutets slutliga innehåll bestämdes och årsbokslutet var färdig för undertecknande. I ett företag som företräds av en styrelse kan detta vara den dag då årsbokslutet togs till beslut i styrelsen. Men det kan också vara någon annan dag då de ansvariga befattningshavarna på annat sätt blev ense om årsbokslutets innehåll.

ÅB

Kravet på uppgift om den dag då årsbokslutet undertecknades innebär att det ska framgå vilket datum respektive befattningshavare har skrivit under. Skriver alla befattningshavare under samma dag räcker det att datum för underskrift anges en gång. Skrivs årsbokslutet under olika dagar behöver datumet för respektive befattningshavares underskrift anges.

Kravet på datering kan tillgodoses genom att det i avslutningen av årsbokslutet anges att det har beslutats ett visst datum. Kravet på uppgift om den dag då undertecknande skedde kan tillgodoses genom att datum för underskrift anges i anslutning till respektive underskrift.

Om det inträffar händelser av väsentlig betydelse för företaget efter att årsbokslutet daterats men innan alla befattningshavare har skrivit under, får befattningshavarna ta ställning till om årsbokslutets innehåll behöver ändras.

Ett årsbokslut är färdigställt först när det är såväl daterat som undertecknat av samtliga de befattningshavare som ska underteckna det.

Särskilda regler för ideella föreningar

3.9 I en ideell förening får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.

Allmänt råd

Punkten innebär bl.a. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningen kan benämnas Föreningens intäkter och rubriken Rörelse-kostnader kan benämnas Föreningens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt. Årets resultat kan benämnas Årets överskott eller Årets underskott.

Kommentar

I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning.

Det är inte tillåtet att lägga till rubriker eller summeringsrader. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

- Allmänt råd* 3.10 I en samfällighetsförening får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.

Kommentar Punkten innebär bl.a. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningen kan benämnas Föreningens intäkter och rubriken Rörelsekostnader kan benämnas Föreningens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt. Årets resultat kan benämnas Årets överskott eller Årets underskott.

I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning.

Det är inte tillåtet att lägga till rubriker eller summeringsrader. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Särskilda regler för stiftelser

- Allmänt råd* 3.11 I en stiftelse får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.

Kommentar Punkten innebär bl.a. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningen kan benämnas Stiftelsens intäkter och rubriken Rörelsekostnader kan benämnas Stiftelsens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt.

I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning.

Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.19 och 4.20. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Särskilda regler för filialer

Kommentar I vissa filialer får redovisningsvalutan vara euro i stället för svenska kronor enligt 4 kap. 6 § första stycket BFL. Beloppen i årsbokslutet ska dock anges i svenska kronor enligt 6 kap. 4 § första stycket BFL. Det innebär att beloppen måste räknas om till svenska kronor. En filial som har euro som redovisningsvaluta kan t.ex. tillämpa lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. vid omräkningen till svenska kronor. Den metod filialen använder för omräkning till svenska kronor ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL.

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsbokslutet

Tillämpning

- Allmänt råd* 4.1 Detta kapitel ska tillämpas när resultaträkningen och balansräkningen upprättas.

Särskilda regler finns för

- a) enskilda näringsidkare i punkt 4.7A,
- b) handelsbolag i punkterna 4.8 och 4.8A,
- c) ideella föreningar i punkterna 4.9–4.12,
- d) samfällighetsföreningar i punkterna 4.13–4.15,
- e) stiftelser i punkterna 4.16–4.22, och
- f) filialer i punkt 4.23. (BFNAR 2024:5)

I kapitel 3 finns regler för hur årsbokslutet ska utformas medan kapitel 4 reglerar hur resultaträkningen och balansräkningen ska ställas upp.

Kommentar

Uppställningsformerna för resultaträkningen och balansräkningen presenteras i tabellform i punkterna 4.3 och 4.6 och gäller för alla företagsformer. I de särskilda reglerna finns kompletterande regler för vissa företagsformer.

I den andra kolumnen i respektive uppställningsform i punkterna 4.3 och 4.6 finns en kort beskrivning av vad som vanligtvis ska redovisas på respektive rad. Upprättas resultaträkning eller balansräkning i förkortad form finns i punkterna 4.4 och 4.7 i stället en uppräkningslista av vilka poster i punkterna 4.3 och 4.6 som ingår i de sammanslagna posterna. Dessutom finns en kolumn som hänvisar till relevanta regler i det allmänna rådet.

I kommentarerna i övriga kapitel hänvisas ofta till poster i uppställningsformerna för resultaträkningen och balansräkningen enligt punkterna 4.3 och 4.6. Upprättas en resultaträkning eller balansräkning i förkortad form gäller hänvisningen, i förekommande fall, den sammanslagna posten.

ÅB

Uppställningsform för resultaträkningen

- 4.2 Ett företag ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets början och slut.
Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

Allmänt råd

6 kap. 4 § andra stycket BFL

Lagtext

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

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,

3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,
--- Lag (2015:821)

3 kap. 2 § ÅRL

Lagtext

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

1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL

Lagtext

I denna lag betyder

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

--- Lag (2015:813)

- 4.3 Resultaträkningen ska upprättas med de rubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform, om inte annat anges i andra stycket.

Upprättas resultaträkningen i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska i stället punkt 4.4 tillämpas.

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		kapitel 5
Nettoomsättning	primära intäkter i företagets normala verksamhet, t.ex. varuförsäljning, tjänsteintäkter, hyresintäkter	5.7–5.22, 5.25 och 5.26
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	• 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	11.13 5.23–5.25
Aktiverat arbete för egen räkning	utgifter för eget arbete under året som har aktiverats som anläggningstillgång	9.16
Övriga rörelseintäkter	sekundära intäkter i företagets verksamhet, t.ex. realisationsvinst vid försäljning av icke-finansiella anläggningstillgångar, valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt bidrag för bl.a. personal	5.26–5.36 och 5.38–5.40
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
Rörelsekostnader		kapitel 6
Råvaror och förnödenheter	kostnaden för förbrukning av råvaror och förnödenheter (årets inköp +/- förändring av lagerposten Råvaror och förnödenheter) samt kostnader för legoarbeten och underentreprenader	kapitel 11, 5.14, 5.21, 5.24 och 5.25
Handelsvaror	kostnaden för sålda handelsvaror (årets inköp +/- förändring av lager av handelsvaror)	kapitel 11 och 13

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Övriga externa kostnader	alla övriga rörelsekostnader som inte passar i någon annan post, t.ex. kontorshyra, konsultarvoden, telefon, porto, reklam och nedskrivning av kortfristiga fordringar	5.14, 5.21, 5.24, 5.25, 9.5 och 9.6
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden	5.14, 5.21, 5.24 och 5.25
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	9.20–9.39
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar	
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	6.12–6.14
Summa rörelsekostnader		
<i>Rörelseresultat</i>		
Finansiella poster		kapitel 7 och 18
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	18.13, 18.14 och 7.4
Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag och gemensamt styrda företag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	18.13, 18.14 och 7.4

ÅB

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	7.4–7.6
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och företag som det finns ett ägarintresse i), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat	7.4–7.8
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	7.4–7.8
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	10.16–10.22, 13.4 och 18.8–18.11
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörs-skulder	7.7, 7.8, 5.30 och 15.15
Summa finansiella poster		
<i>Resultat efter finansiella poster</i>		
Bokslutsdispositioner		
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	18.15

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	18.15
Förändring av periodiseringsfonder		
Förändring av överavskrivningar		
Övriga bokslutsdispositioner		
Summa bokslutsdispositioner		
<i>Resultat före skatt</i>		
Skatter		
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat	
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis	
<i>Årets resultat</i>		

ÅB

- 4.4 En resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas med de rubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform.

Allmänt råd

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Bruttoresultat	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.3	kapitel 5 och 6
	Nettoomsättning	5.7–5.22, 5.25 och 5.26
	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	5.23–5.25 och 11.13
	Aktiverat arbete för egen räkning	9.16
	Övriga rörelseintäkter	5.26–5.36 och 5.38–5.40
	Råvaror och förnödenheter	kapitel 11, 5.14, 5.21, 5.24 och 5.25
	Handelsvaror	kapitel 11 och 13
	Övriga externa kostnader	5.14, 5.21, 5.24, 5.25, 9.5 och 9.6

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden	5.14, 5.21, 5.24 och 5.25
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	9.20–9.39
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar	
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	6.12–6.14
<i>Rörelseresultat</i>		
Finansiella poster		kapitel 7 och 18
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	18.13, 18.14 och 7.4
Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag och gemensamt styrda företag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	18.13, 18.14 och 7.4
Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	7.4–7.6

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och företag som det finns ett ägarintresse i), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat	7.4–7.8
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	7.4–7.8
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	10.16–10.22, 13.4 och 18.8–18.11
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörs-skulder	7.7, 7.8, 5.30 och 15.15
Summa finansiella poster		
<i>Resultat efter finansiella poster</i>		
Bokslutsdispositioner		
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	18.15
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	18.15
Förändring av periodiseringsfonder		
Förändring av överavskrivningar		

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Övriga bokslutsdispositioner		
Summa bokslutsdispositioner		
<i>Resultat före skatt</i>		
Skatter		
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat	
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis	
Årets resultat		

Kommentar

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret, se 6 kap. 4 § andra stycket BFL och 3 kap. 2 § ÅRL. Tabellerna i punkterna 4.3 och 4.4 visar hur en resultaträkning respektive en resultaträkning i förkortad form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan. För de flesta företagsformer finns också särskilda regler för uppställningsformen för resultaträkningen.

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.*Nettoomsättning*

Nettoomsättningen avser primära intäkter från försäljning av varor och tjänster med avdrag för rena intäktsreduktioner som rabatter m.m. En hyresintäkt är t.ex. primär för ett företag som hyr ut lokaler medan den är sekundär för ett företag som hyr ut den del av sin lokal som inte behövs i den egna verksamheten.

Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning

I denna post redovisar ett tillverkande företag årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor. Vid lagerökning är posten positiv och vid lagerminskning negativ. Se exempel 11 b.

Tjänsteproducerande företag och entreprenadföretag som redovisar uppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisar i posten skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter. Är årets aktiverade utgifter större än de återförda är posten positiv.

Aktiverat arbete för egen räkning

I denna post 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.

Övriga rörelseintäkter

I denna post redovisas sekundära intäkter i företagets verksamhet. En hyresintäkt är t.ex. sekundär för ett företag som hyr ut den del av sin lokal som inte behövs i den egna verksamheten. Andra exempel är intäkter från offentligt bidrag i form av lönebidrag eller EU-bidrag, realisationsvinster vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar, valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt erhållet ackord på skulder av rörelsekaraktär.

Rörelsekostnader*Råvaror och förnödenheter*

I posten redovisas anskaffningsutgiften för de råvaror och förnödenheter som gått till produktion för vidareförädling eller av annan anledning inte längre finns i lagret, t.ex. svinn och kassationer. I posten redovisas även kostnader som tillverkande företag, entreprenadföretag eller tjänsteproducerande företag har för legoarbeten och underentreprenader. Benämningen av posterna i uppställningsformen för resultaträkningen får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

Handelsvaror

I posten 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.

Övriga externa kostnader

I posten redovisas rörelsekostnader som inte på ett naturligt sätt kan hänföras till någon annan post i resultaträkningen, t.ex. kostnader för kontorshyra, konsultarvoden, telefon, porto och reklam.

Årets nedskrivningar, inklusive ackordsförluster, och återföring av nedskrivningar av kortfristiga fordringar redovisas som rörelsekostnader och ingår i posten. Av förenklingskäl gäller detta samtliga kortfristiga fordringar även om en fordran gäller utlåning. Vid exceptionellt stora nedskrivningar redovisas dessa i egen post, se nedan.

Personalkostnader

I posten redovisas kostnader för personal, t.ex. lön, semesterersättning, sociala kostnader enligt lag och avtal, pensionskostnader, personalrepresentation, företagshälsovård och utbildning av personal. Här redovisas även kostnaden för styrelsearvoden.

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

I posten redovisas kostnaden för avskrivningar enligt plan, nedskrivningar och återföring av nedskrivningar på materiella och immateriella anläggningstillgångar.

ÅB

Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar

Posten används endast undantagsvis, t.ex. för exceptionellt stora nedskrivningar på varulager eller kundfordringar.

Övriga rörelsekostnader

I posten redovisas sekundära rörelsekostnader i företagets normala verksamhet, t.ex. realisationsförluster vid försäljning eller utrangering av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär.

Finansiella poster*Resultat från andelar i koncernföretag*

I posten redovisas nettot av intäkter och kostnader som hänger samman med att ett företag äger aktier eller andelar i koncernföretag, t.ex. vinstutdelning med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, realisationsresultat vid avyttring av aktier eller andelar och andel i dotterföretags resultat om det är ett handelsbolag. Erhållen emissionsinsats redovisas också i den här posten om den härrör från ett koncernföretag.

Nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på aktier och andelar i koncernföretag redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggnings-tillgångar och kortfristiga placeringar.

Ränteintäkter och räntekostnader från fordringar och skulder till koncern-företag redovisas på samma sätt som andra ränteintäkter och räntekostnader, och inte i denna post eftersom de inte har samband med ägandet.

Koncernbidrag redovisas under rubriken Bokslutsdispositioner.

Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 18.

Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

Ett företag som äger aktier eller andelar i intresseföretag eller gemensamt styrda företag redovisar intäkter och kostnader som hänger samman med ägandet på samma sätt som vid ägande av aktier eller andelar i koncernföretag, se ovan. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 18.

Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i redovisas på samma sätt som resultat från andelar i koncernföretag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 10. Intäkter och kostna-der från koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag ska alltid redovisas under separata poster, se ovan.

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar

I posten redovisas t.ex. ränteintäkter från långsiktiga fordringar inklusive fordringar på koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och företag som det finns ett ägarintresse i. I posten redovisas även vinstutdel-ningar från andra långsiktiga värdepappersinnehav med undantag av utdel-ning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, positiva och negativa valutakursdifferenser

på långsiktiga fordringar och realisationsresultat från avyttringar av andra långsiktiga värdepappersinnehav. Erhållen emissionsinsats som inte härrör från ett koncern- eller intresseföretag redovisas i den här posten.

Nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar ska redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

I posten redovisas samtliga intäkter och kostnader från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar och återföring av nedskrivningar på dessa tillgångar. Exempel är vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), positiva och negativa valutakursdifferenser samt positiva och negativa realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar.

Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar

I posten redovisas nedskrivningar, inklusive ackordsförluster, av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

ÅB

Räntekostnader och liknande resultatposter

I posten redovisas kostnader och intäkter från finansiella skulder, t.ex. räntekostnader på lån (även dröjsmålsräntor på leverantörsskulder), ackordsvinster på lån samt positiva och negativa valutakursdifferenser på lån i utländsk valuta.

Bokslutsdispositioner

Koncernbidrag som ska tas upp eller dras av enligt 35 kap. 1L redovisas som bokslutsdispositioner i posterna Erhållna koncernbidrag respektive Lämnade koncernbidrag.

Posterna Förändring av periodiseringsfonder, Förändring av överavskrivningar och Övriga bokslutsdispositioner motsvarar årets förändring av motsvarande poster under rubriken Obeskattade reserver.

Skatter

I posten Skatt på årets resultat redovisas dels beräknad skatt på årets resultat, dels justering av tidigare års redovisade skatt på grund av att slutskattebeskedet inte visade samma belopp som redovisats eller att företaget har blivit eftertaxerat.

Andra skatter som t.ex. fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt redovisas som rörelsekostnader.

För närvarande finns inte några svenska skatter att redovisa i posten Övriga skatter. Exempel på utländska skatter som ska redovisas i posten är förmögenhetsskatt som betalas av företaget eller inkomstskatt som beräknas på tillgångar i balansräkningen.

Uppställningsform för balansräkningen

4.5 Ett företag ska i balansräkningen ange räkenskapsårets balansdag.

Allmänt råd

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL

— — —

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

— — —

3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,
— — — Lag (2015:821)

Lagtext

3 kap. 1 § ÅRL

Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 4.6 Balansräkningen ska upprättas med de rubriker, underrubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform, om inte annat anges i andra stycket.

Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska i stället punkt 4.7 tillämpas.

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 8
Anläggningstillgångar		8.5–8.7
<i>Immateriella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade immateriella anläggningstillgångar	kapitel 9
Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter		
Hyresrätter och liknande rättigheter		
Goodwill		
Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	förskott i samband med förvärv, t.ex. depositioner och handpenning	
<i>Summa immateriella anläggningstillgångar</i>		
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade och egentillverkade materiella anläggningstillgångar	kapitel 9
Byggnader och mark	byggnader, mark och markanläggningar samt maskiner avsedda för en byggnads allmänna användning	

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel res- pektive punkt
Maskiner och andra tekniska anläggningar	maskiner, mark- och byggnadsinventarier och andra mekaniska anläggningar avsedda för produktionen	
Inventarier, verktyg och installationer	inventarier, verktyg och installationer avsedda för hjälpavdelningar, administration och försäljning	
Förbättringsutgifter på annans fastighet		9.7
Övriga materiella anläggningstillgångar	t.ex. djur som klassificerats som anläggningstillgång	
Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	utgifter som avser pågående nyanläggningar samt förskott i samband med förvärv av materiella anläggningstillgångar	
<i>Summa materiella anläggningstillgångar</i>		
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>	i respektive post långfristiga finansiella placeringar	kapitel 10 och 18
Andelar i koncernföretag	aktier och andelar i koncernföretag	18.2, 18.4–18.11, 18.19 och 18.20
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	
Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	18.3–18.11, 18.19 och 18.20
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	
Ägarintressen i övriga företag	aktier och andelar i övriga företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett ägarintresse i	
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	
Andra långfristiga värdepappersinnehav	långsiktigt innehav av värdepapper som inte avser koncern- eller intresseföretag, gemensamt styrda företag eller företag som det finns ett ägarintresse i	

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel res- pektive punkt
Andra långfristiga fordringar	fordringar som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	
<i>Summa finansiella anläggningstillgångar</i>		
Summa anläggnings- tillgångar		
Omsättningstill- gångar		8.5–8.7
Varulager m.m.	i respektive post varor som lager- hålls samt varor och tjänster som tillverkas eller tillhandahålls för egen eller annans räkning	kapitel 11
Råvaror och förnö- denheter	lager av råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen	
Varor under tillverk- ning	lager av varor där tillverkning har påbörjats	
Färdiga varor och handelsvaror	lager av färdiga egentillverkade varor samt varor som har köpts för vidareförsäljning (handelsvaror)	
Övriga lagertillgångar	lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager (t.ex. lageraktier), lagerfastig- heter samt djur som klassificerats som omsättningstillgång	kapitel 13
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räk- ning till fast pris där arbetet redo- visas enligt alternativregeln om • de aktiverade utgifterna över- stiger de fakturerade beloppen, och • någon resultatavräkning inte har redovisats	5.24
Förskott till leveran- törer	betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regel- mässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits	
<i>Summa varulager m.m.</i>		
<i>Kortfristiga fordringar</i>	i respektive post fordringar som ska betalas inom 12 månader från balansdagen	kapitel 12
Kundfordringar		12.5

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag, inklusive kundfordringar	
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag, inklusive kundfordringar	
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i, inklusive kundfordringar	
Övriga fordringar	övriga fordringar, t.ex. aktuella skattefordringar	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	upparbetade men ej fakturerade intäkter från uppdrag på löpande räkning och från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	5.14 och 5.21
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, t.ex. förutbetalda hyreskostnader och försäkringspremier	6.4, 6.10, 6.11 och 5.6
<i>Summa kortfristiga fordringar</i>		
<i>Kortfristiga placeringar</i>	i respektive post placeringar som är avsedda att realiseras inom 12 månader efter balansdagen	kapitel 13
Andelar i koncernföretag	undantagsvis andelar i koncernföretag	18.2 och 18.12
Övriga kortfristiga placeringar	innehav av värdepapper eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar	
<i>Summa kortfristiga placeringar</i>		
<i>Kassa och bank</i>		kapitel 13
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet	
Summa kassa och bank		
Summa omsättningstillgångar		

ÅB

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
SUMMA TILLGÅNGAR		
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital	eget kapital enligt de särskilda reglerna för respektive företagsform	kapitel 14
Obeskattade reserver		14.3
Periodiseringsfonder		
Accumulerade överavskrivningar		
Övriga obeskattade reserver		
Summa obeskattade reserver		
Avsättningar		kapitel 15
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda	
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	övriga åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda	
Övriga avsättningar	andra avsättningar än för pensionsåtaganden, t.ex. för garantiåtaganden	
Summa avsättningar		
Långfristiga skulder	i respektive post skulder som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	kapitel 16
Obligationslån		
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som bedöms vara en långfristig finansiering	16.5
Övriga skulder till kreditinstitut		
Skulder till koncernföretag		
Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag		

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i		
Övriga skulder		
Summa långfristiga skulder		
Kortfristiga skulder	i respektive post skulder som ska betalas inom 12 månader från balansdagen	kapitel 16
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som inte bedöms vara en långfristig finansiering	16.5
Övriga skulder till kreditinstitut		
Förskott från kunder	betalningar från och obetalda fakturor till kunder där motprestation ännu inte lämnats	5.14
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om • de fakturerade beloppen överstiger de aktiverade utgifterna, och • någon resultatavräkning inte har redovisats	5.24
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	fakturerade men ej upparbetade intäkter för uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	5.21
Leverantörsskulder		
Växelskulder		
Skulder till koncernföretag	skulder till koncernföretag, inklusive leverantörsskulder	
Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag	skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag, inklusive leverantörsskulder	
Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i, inklusive leverantörsskulder	

ÅB

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel res- pektive punkt
Skatteskulder	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-skattebetalningar till skattekontot	
Övriga skulder	övriga kortfristiga skulder t.ex. • mervärdesskatt, • punktskatter, • lagstadgade arbetsgivaravgifter som förfaller till betalning efterföljande månad, • innehållen personalskatt, och • redovisningsmedel	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, t.ex. upplupen kostnad för semesterlöner	6.4, 6.10, 6.11, 5.6, 5.25, 16.9 och 16.10
Summa kortfristiga skulder		
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER		

(BFNAR 2024:5)

Allmänt råd

4.7

En balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas med de rubriker, underrubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform.

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel res- pektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 8
Anläggningstillgångar		8.5–8.7

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Immateriella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter Hyresrätter och liknande rättigheter Goodwill Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	kapitel 9
Materiella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Byggnader och mark Maskiner och andra tekniska anläggningar Inventarier, verktyg och installationer Förbättringsutgifter på annans fastighet Övriga materiella anläggningstillgångar Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	kapitel 9 9.7

ÅB

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Finansiella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Andelar i koncernföretag Fordringar hos koncernföretag Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag Ägarintressen i övriga företag Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i Andra långfristiga värdepappersinnehav Andra långfristiga fordringar	kapitel 10 och 18 18.2, 18.4–18.11, 18.19 och 18.20 18.3–18.11, 18.19 och 18.20
Summa anläggningstillgångar		
Omsättningstillgångar		8.5–8.7
Varulager m.m.	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Råvaror och förnödenheter Varor under tillverkning Färdiga varor och handelsvaror Övriga lagertillgångar Pågående arbete för annans räkning Förskott till leverantörer	kapitel 11 kapitel 13 5.24

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Kortfristiga fordringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6	kapitel 12
	Kundfordringar	12.5
	Fordringar hos koncernföretag	
	Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	
	Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	
	Övriga fordringar	
	Upparbetad men ej fakturerad intäkt	5.14 och 5.21
	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	6.4, 6.10, 6.11 och 5.6
Kortfristiga placeringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6	kapitel 13
	Andelar i koncernföretag	18.2 och 18.12
	Övriga kortfristiga placeringar	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	kapitel 13
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet	kapitel 13
Summa omsättningstillgångar		
SUMMA TILLGÅNGAR		
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital	eget kapital enligt de särskilda reglerna för respektive företagsform	kapitel 14

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel res- pektive punkt
Obeskattade reserver	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Periodiseringsfonder Ackumulerade överavskrivningar Övriga obeskattade reserver	14.3
Avsättningar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser Övriga avsättningar	kapitel 15
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda	kapitel 15
Långfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Obligationslån Checkräkningskredit 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	kapitel 16 16.5

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Kortfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6	kapitel 16
	Checkräkningskredit	16.5
	Övriga skulder till kreditinstitut	
	Förskott från kunder	5.14
	Pågående arbete för annans räkning	5.24
	Fakturerad men ej upparbetad intäkt	5.21
	Leverantörsskulder	
	Växelskulder	
	Skulder till koncernföretag	
	Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag	
	Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	
	Skatteskulder	
	Övriga skulder	
	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	6.4, 6.10, 6.11, 5.6, 5.25, 16.9 och 16.10
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER		

ÅB

(BFNAR 2024:5)

Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Tabellerna i punkterna 4.6 och 4.7 visar hur en balansräkning respektive en balansräkning i förkortad form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan. För de flesta företagsformer finns också särskilda regler som kompletterar punkterna 4.6 och 4.7.

Kommentar

Immateriella anläggningstillgångar

Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter

I posten redovisas förvärvade rättigheter, t.ex. koncessioner, patent och varumärken. I posten redovisas också anslutningsavgifter till t.ex. fibernät, fjärrvärme och kommunala avloppsnät som är tillkommande utgifter.

Hyresrätter och liknande rättigheter

I posten redovisas förvärvade hyresrätter och liknande rättigheter.

Goodwill

I posten redovisas goodwill som erhållits i samband med förvärv av inkråmet i ett annat företag.

Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

I posten redovisas förskott i samband med förvärv av immateriella anläggningstillgångar, t.ex. depositioner och handpenning. I posten redovisas inte avskrivningar men i förekommande fall nedskrivningar.

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

I posten redovisas byggnader, mark och markanläggningar samt maskiner avsedda för en byggnads allmänna användning. Ett företag som handlar med fastigheter ska i stället redovisa sitt innehav som lager.

Maskiner och andra tekniska anläggningar

I posten redovisar ett tillverkande företag maskiner, mark- och byggnadsinventarier och andra anläggningar som är avsedda att användas i produktionen. Även tillgångar som utgör byggnads- respektive markinventarier enligt IL och som används i produktionen redovisas i posten.

Inventarier, verktyg och installationer

I posten redovisas inventarier, verktyg och installationer som är avsedda att användas på hjälpavdelningar samt inom administration och försäljning, t.ex. bilar och datorer. Även tillgångar som utgör byggnads- respektive markinventarier enligt IL och som används på hjälpavdelningar samt inom administration och försäljning redovisas i posten.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

I posten redovisas aktiverade förbättringsutgifter på annans fastighet. Det som enligt IL klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier ska redovisas som inventarier och inte som förbättringsutgifter på annans fastighet.

Övriga materiella anläggningstillgångar

I posten redovisas t.ex. djur i jordbruk och renskötsel som har klassificerats som anläggningstillgångar.

Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

I posten redovisas värdet på anläggningstillgångar som är under tillverkning och inte är färdiga att tas i bruk. Här redovisas även förskott i samband med förvärv av materiella anläggningstillgångar, t.ex. depositioner och handpenning.

I posten redovisas inte avskrivningar men i förekommande fall nedskrivningar.

Finansiella anläggningstillgångar*Andelar i koncernföretag*

I posten redovisas aktier och andelar i koncernföretag. Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 18.

Fordringar hos koncernföretag

I posten redovisas långfristiga fordringar på koncernföretag. Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 18.

Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

I posten redovisas aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 18.

ÅB

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

I posten redovisas långfristiga fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 18.

Ägarintressen i övriga företag

I posten redovisas aktier och andelar i företag som det redovisningskyldiga företaget har ett ägarintresse i och som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÄRL, se kapitel 10.

Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i

I posten redovisas långfristiga fordringar på företag som det redovisningskyldiga företaget har ett ägarintresse i och som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÄRL, se kapitel 10.

Andra långfristiga värdepappersinnehav

I posten redovisas andra långsiktiga innehav av aktier och andelar än sådana som redovisas i posterna Andelar i koncernföretag, Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag samt Ägarintressen i övriga företag. Även övriga långsiktiga värdepappersinnehav redovisas i posten.

Andra långfristiga fordringar

I posten redovisas fordringar som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen, t.ex. den del av en kapitalförsäkring som ska betalas senare än ett år från balansdagen.

Varulager m.m.

Råvaror och förnödenheter

I posten redovisas råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen, t.ex. lager av insatsvaror till produktionen.

Varor under tillverkning

I posten redovisar ett tillverkande företag sitt lager av varor där tillverkning har påbörjats men där varorna ännu inte är färdigtillverkade. Se exempel 11 b.

Färdiga varor och handelsvaror

I posten redovisar ett tillverkande företag lagret av färdigtillverkade varor och ett handelsföretag lagret av varor som ska säljas vidare. Se exempel 11 b.

Övriga lagertillgångar

I posten redovisar ett företag som handlar med värdepapper sitt lager av värdepapper och ett företag som handlar med fastigheter sitt lager av fastigheter.

I posten redovisas också värdet på djur i jordbruk och renskötsel som klassificerats som omsättningstillgångar.

Pågående arbete för annans räkning

Ej resultatavräknade tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisas i posten som skillnaden mellan aktiverade utgifter och fakturerade belopp om värdet på de aktiverade utgifterna överstiger de fakturerade beloppen. Överstiger fakturerade belopp aktiverade utgifter ska skillnaden redovisas under rubriken Kortfristiga skulder.

Förskott till leverantörer

I posten redovisas betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits.

Kortfristiga fordringar

Kundfordringar

I posten redovisas obetalda kundfakturor till andra företag än koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

Fordringar hos koncernföretag

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar på koncernföretag inklusive kundfordringar. Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 18.

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag, inklusive kundfordringar. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 18.

Fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar, inklusive kundfordringar, på företag som det finns ett ägarintresse i och som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÄRL, se kapitel 10.

Övriga fordringar

I posten redovisas kortfristiga fordringar som inte kan hänföras till någon annan post under rubriken Kortfristiga fordringar, t.ex. fordringar på anställda, aktuella skattefordringar (enligt samma beräkning som till posten Skatteskulder), mervärdesskattefordran och kortfristig del av långfristiga fordringar.

Upparbetad men ej fakturerad intäkt

Ett företag som redovisar pågående uppdrag på löpande räkning eller uppdrag till fast pris enligt huvudregeln (successiv vinstavräkning) redovisar i posten värdet av den vinstavräknade intäkten med avdrag för fakturerade belopp, se punkterna 5.14 och 5.21.

Överstiger fakturerade belopp den vinstavräknade upparbetningen ska detta redovisas i posten Förskott från kunder vid uppdrag på löpande räkning, se punkt 5.14 och i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt vid uppdrag till fast pris, se punkt 5.21. Kvittning mellan uppdrag som ger ett tillgångs-saldo och uppdrag som ger ett skuldsaldo får endast ske för uppdrag till samma uppdragsgivare och om uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder.

ÅB

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

I posten redovisas utgifter som ska kostnadsredovisas kommande räkenskapsår och på balansdagen ej fakturerade inkomster som ska intäktsredovisas innevarande räkenskapsår, se kapitel 6 respektive 5.

Kortfristiga placeringar*Andelar i koncernföretag*

Posten används endast om ett företag redan vid tidpunkten för förvärvet av aktier och andelar i koncernföretag har fattat beslut om att sälja hela eller en del av innehavet inom ett år.

Övriga kortfristiga placeringar

I posten redovisas innehav av kortfristiga placeringar i aktier, andelar eller andra värdepapper som inte är anläggningstillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar.

Kassa och bank*Kassa och bank*

I posten redovisas företagets kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden. Ett tillgodohavande ska redovisas i denna post även om det är pantsatt.

Redovisningsmedel

I posten redovisar ett företag som tar emot medel för annans räkning, t.ex. mäklar- eller advokatföretag, redovisningsskyldiga medel. Samma belopp ska redovisas som en kortfristig skuld.

Obeskattade reserver

Det ackumulerade värdet på periodiseringsfonder, överavskrivningar och övriga obeskattade reserver som enligt skattereglerna måste bokföras för att företaget ska få göra skattemässiga avdrag ska redovisas i respektive post.

Avsättningar

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om trygghet av pensionsutfästelse m.m.

I posten redovisas åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda som företaget har gjort avsättningar för enligt trygghandelagen.

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

I posten redovisas andra åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda än de som redovisats enligt trygghandelagen.

Övriga avsättningar

I posten redovisas andra avsättningar än för pensionsåtaganden, t.ex. för garantiåtaganden.

Långfristiga skulder

I respektive post under rubriken Långfristiga skulder redovisas de skulder som ska betalas senare än ett år från balansdagen.

Checkräkningskredit

I posten redovisas den del av en utnyttjad checkräkningskredit som bedöms som en långfristig finansiering och som inte förväntas bli uppsagd kommande räkenskapsår.

Kortfristiga skulder*Checkräkningskredit*

I posten redovisas utnyttjade tillfälliga krediter och den del av utnyttjade krediter som företaget inte bedömer vara en långfristig finansiering.

Övriga skulder till kreditinstitut

I posten redovisas kortfristiga lån samt den del av långfristiga lån som ska amorteras kommande räkenskapsår.

Förskott från kunder

I posten redovisas betalningar från kunder och obetalda kundfakturer där någon motprestation ännu inte lämnats. Redovisar företaget uppdrag på löpande räkning ska belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats redovisas i denna post.

Pågående arbete för annans räkning

Ej resultatavräknade tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisas i posten som skillnaden mellan fakturerade belopp och aktiverade utgifter om fakturerade belopp överstiger värdet på de aktiverade utgifterna. Överstiger aktiverade utgifter fakturerade belopp ska skillnaden redovisas under rubriken Varulager m.m.

Fakturerad men ej upparbetad intäkt

Ett företag som redovisar pågående uppdrag för annans räkning till fast pris enligt huvudregeln (successiv vinstavräkning) ska i posten redovisa värdet av fakturerade belopp med avdrag för den redovisade intäkten. Kvittning mellan uppdrag som ger ett tillgångssaldo och uppdrag som ger ett skuldsaldo får endast ske för uppdrag till samma uppdragsgivare och om uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder.

Leverantörsskulder

I posten redovisas obetalda leverantörsfakturor från andra företag än koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

ÅB

Skulder till koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag samt övriga företag som det finns ett ägarintresse i

I posterna redovisas samtliga kortfristiga skulder till koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag samt övriga företag som det finns ett ägarintresse i inklusive leverantörsskulder. Vilka företag som räknas som koncernföretag, intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 18. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 10.

Skatteskulder

I posten redovisas skillnaden mellan inbetald F-skatt och skatter som F-skatten avräknas mot, dvs. de skatter som företaget lämnar underlag för i sin inkomstdeklaration och som omfattas av beskedet om slutlig skatt (slutskattebeskedet).

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

- + beräknad och/eller fastställd inkomstskatt
- + beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande
- + beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader
- + beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt
- inbetald F-skatt.

Uppkommer en skattefordran redovisas den i posten Övriga fordringar.

Övriga skulder

Följande kortfristiga skulder redovisas i posten:

- mervärdesskatteskuld,
- särskilda punktskatter,
- innehållen personalskatt och arbetsgivaravgifter som ska deklareras och betalas efterföljande månad,
- skulder till finansieringsföretag för belånade kundfordringar (factoring),

- skulder för mottagna redovisningsmedel (samma belopp ska även redovisas som en omsättningstillgång), och
- diverse övriga kortfristiga skulder som inte redovisas i andra skuldposter.

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

I posten redovisas på balansdagen ej fakturerade utgifter som ska kostnadsföras innevarande räkenskapsår och inkomster som ska intäktsredovisas kommande räkenskapsår, se kapitel 6 respektive 5. I posten redovisas även andra utgifter som ska kostnadsföras innevarande räkenskapsår, t.ex. upplupen semesterlön.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Uppställningsform för resultaträkningen

Övriga rörelseintäkter

Kommentar

I en enskild näringsverksamhet ska vissa uttag redovisas som inkomst i näringsverksamheten, se punkt 5.33. Inkomsten ska redovisas som intäkt det år näringsidkaren gjort uttaget av varan eller tjänsten, se punkt 5.35. Inkomsten ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 14.5. I posten Övriga rörelseintäkter redovisas även bidrag, skadestånd, försäkringsersättning och liknande ersättning som ska redovisas enligt punkt 5.36.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd

4.7A En enskild näringsidkare ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början		
Insättningar eller uttag under året		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Eget kapital vid räkenskapsårets slut		

BFNAR (2024:5)

Kommentar

I posten Eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Eget kapital vid räkenskapsårets slut.

I posten Insättningar eller uttag under året redovisas summan av årets insättningar minskat med summan av årets uttag som påverkat eget kapital under året.

I posten Årets resultat redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Periodiseringsfond

Posterna Förändring av periodiseringsfond och Periodiseringsfond ingår inte i resultaträkningen respektive balansräkningen i en enskild näringsverksamhet eftersom periodiseringsfonder inte får redovisas enligt punkten 14.3.

Kommentar

Skatter

Posten Skatt på årets resultat ingår inte i resultaträkningen för en enskild näringsverksamhet eftersom skatten på årets resultat är en privat kostnad för näringsidkaren. Under vissa förutsättningar kan utländsk inkomstskatt skattemässigt vara en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten och redovisas då i posten Skatt på årets resultat.

Kommentar

Posten Skatteskulder ingår inte i balansräkningen för en enskild näringsverksamhet. Skatter och avgifter som ska dras av enligt 16 kap. 17 § IL och som omfattas av beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska redovisas i eget kapital och inte som skuld, se punkterna 14.4 och 16.13. Exempel på sådana skatter och avgifter är fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

Särskilda regler för handelsbolag

ÅB

Uppställningsform för resultaträkningen

Övriga rörelseintäkter

I ett handelsbolag ska vissa uttag redovisas som inkomst i bolaget, se punkt 5.38. Inkomsten ska redovisas som intäkt det år delägaren gjort uttaget av varan eller tjänsten, se punkt 5.40. Inkomsten ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 14.11.

Kommentar

Uppställningsform för balansräkningen

Lån till delägare eller närstående

- 4.8 Ett handelsbolag ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Finansiella anläggningstillgångar. Posten ska placeras efter posten Andra långfristiga värdepappersinnehav.

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Lån till delägare eller närstående	fordringar på delägare och andra till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551) och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lån till delägare eller närstående ingå i posten Finansiella anläggningstillgångar.

Kommentar I posten redovisas långfristiga fordringar på delägare och närstående till delägare. Vilka som räknas till närstående till delägare framgår av bestämmelsen i 21 kap. 1 § 3, 4 och 5 ABL. Det är personkretsen i ABL som avses.

Allmänt råd **Eget kapital**
4.8A Ett handelsbolag ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början		
Insättningar eller uttag under året		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Eget kapital vid räkenskapsårets slut		

BFNAR (2024:5)

Kommentar I posten Eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Eget kapital vid räkenskapsårets slut.

I posten Insättningar eller uttag under året redovisas summan av årets insättningar minskat med summan av årets uttag som påverkat eget kapital under året.

I posten Årets resultat redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Skatter

Kommentar Resultatet i ett handelsbolag beskattas hos delägarna. Posten Skatt på årets resultat ingår därför inte i Resultaträkningen för handelsbolaget.

I posten Skatteskulder redovisas skillnaden mellan inbetald F-skatt och skatter som F-skatten avräknas mot, dvs. de skatter som bolaget lämnar underlag för i sin inkomstdeklaration och som omfattas av beskedet om slutlig skatt (slutskattebeskedet).

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

- + beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande
- + beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader
- + beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt
- inbetald F-skatt.

Uppkommer en skattefordran redovisas den i posten Övriga fordringar.

*Särskilda regler för ideella föreningar***Uppställningsform för resultaträkningen***Medlemsavgifter, gåvor och bidrag*

- 4.9 En ideell förening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras överst under rubriken.

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Medlemsavgifter	avgift som betalas av föreningens medlemmar för den allmänna verksamheten i föreningen	5.41
Gåvor	gåva som tas emot för föreningens verksamhet	5.26
Bidrag	bidrag som tas emot för föreningens verksamhet	5.42 och 5.27–5.29

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första stycket ingå i posten Bruttoresultat.

ÅB

Medlemsavgifter innefattar inte avgift för en specifik verksamhet t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift och inte heller försäljning till medlemmarna.

Kommentar

I posten Bidrag redovisas både offentliga bidrag och andra typer av bidrag till den ideella föreningens verksamhet.

Enligt punkt 3.5 får en post utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Nettoomsättning

I posten Nettoomsättning redovisar en förening t.ex. avgifter för kurser och aktiviteter, serviceavgifter, entréavgifter och försäljning till medlemmar och andra. Även intäkter från sponsring redovisas i posten.

*Kommentar**Övriga rörelseintäkter*

I posten Övriga rörelseintäkter redovisar en ideell förening intäkter som inte rymms i någon av posterna medlemsavgifter, gåvor, bidrag eller nettoomsättning.

*Kommentar**Lämnade bidrag*

- 4.10 En ideell förening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Rörelsekostnader. Posten ska placeras före posten Övriga externa kostnader.

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Lämnade bidrag		6.21

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lämnade bidrag ingå i posten Bruttoresultat.

Kommentar Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om bidraget har fattats.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd 4.10A En ideell förening ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Ändamålsbestämda medel	medel som reserverats för specifika ändamål och som särredovisas enligt punkt 14.16A	14.16A
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från posten Ändamålsbestämda medel	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Summa eget kapital		

BFNAR (2024:5)

Mottagna ej använda bidrag

Allmänt råd 4.11 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder:

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Mottagna ej använda bidrag	bidrag som föreningen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	5.42 och 5.29

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Mottagna ej använda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Kommentar Bidrag som ska täcka kostnader under flera räkenskapsår redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Beviljade ej utbetalda bidrag

- 4.12 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder:

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag som är beslutade men ännu ej utbetalda	6.21 och 16.2

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Beviljade ej utbetalda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Utfästelser om bidrag som ska utgå under flera år redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

*Kommentar**Särskilda regler för samfällighetsföreningar***Uppställningsform för resultaträkningen**

ÅB

Uttaxerade bidrag och övriga bidrag

- 4.13 En samfällighetsförening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken.

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Uttaxerade bidrag		5.43
Övriga bidrag	bidrag från t.ex. stat och kommun	5.27–5.29 och 5.44

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första stycket ingå i posten Bruttoresultat.

I posten Övriga bidrag redovisar t.ex. en samfällighetsförening som förvaltar en vägsamfällighet bidrag från Trafikverket och kommunen.

*Kommentar***Uppställningsform för balansräkningen***Eget kapital*

- 4.14 En samfällighetsförening ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital om inte annat anges i punkt 4.15:

Allmänt råd

Post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Underhålls- och förnyelsefond	medel reserverade för framtida underhåll	14.16B

Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från posten Underhålls- och förnyelsefond	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Summa eget kapital		

BFNAR (2024:5)

Kommentar

Enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter ska vissa samfällighetsföreningar som förvaltar en gemensamhetsanläggning avsätta medel till en fond för att säkerställa underhåll och förnyelse av gemensamhetsanläggningen. Andra samfällighetsföreningar kan frivilligt avsätta medel till underhåll och förnyelse.

Allmänt råd

4.15 Häradsallmänningar och allmänningsskogar ska upprätta balansräkningen med nedanstående underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:

Underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
<i>Bundet eget kapital</i>		
Grundkapital	- ursprungligt tillskjutet kapital - tillkommande kapital	
Kapitalinkomstfond	medel enligt 18 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar eller 17 § lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna	
Övriga fonder	fondering enligt 19 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar eller 18 § lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna som är bundet eget kapital	
<i>Summa bundet eget kapital</i>		
<i>Fritt eget kapital</i>		
Övriga fonder	fondering enligt 19 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar eller 18 § lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna som är fritt eget kapital	

Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från andra poster inom eget kapital	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Summa eget kapital		

BFNAR (2024:5)

I 18 § lagen om häradsallmänningar anges att viss inkomst i en häradsallmänning är kapitalinkomst. På motsvarande sätt anges i 17 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna att viss inkomst i en allmänningsskog är kapitalinkomst. Sådan inkomst får bara användas för vissa ändamål och får inte delas ut.

Kommentar

I 19 § lagen om häradsallmänningar respektive 18 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna anges att behållen avkastning får fonderas för vissa ändamål.

ÅB

Särskilda regler för stiftelser

Uppställningsform för resultaträkningen

Gåvor och bidrag

4.16 En stiftelse ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken, med undantag för poster som ska redovisas enligt punkt 4.17.

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Gåvor	gåvor som får förbrukas för stiftelsens ändamål	5.26
Bidrag	bidrag som tas emot för stiftelsens verksamhet	5.47 och 5.27–5.29

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första stycket ingå i posten Bruttoresultat.

Gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål redovisas direkt mot eget kapital, se punkt 14.20.

Kommentar

Enligt punkt 3.5 får en post utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Ränteutgifter, utdelning m.m.

4.17 En stiftelse vars huvudsakliga verksamhet är att lämna bidrag ur stiftelsens avkastning eller eget kapital ska upprätta resultaträkningen med

Allmänt råd

tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Utdelning	vinstutdelning med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet	7.6 och 18.13
Ränteintäkter	ränteintäkter på finansiella anläggningstillgångar och omsättningstillgångar	7.7

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första stycket ingå i posten Bruttoresultat.

Kommentar

Punkten innebär att utdelning och ränteintäkter redovisas under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i stället för under rubriken Finansiella poster.

I posten Ränteintäkter redovisas avkastning på banktillgodohavanden, räntebärande värdepapper och andra räntebärande placeringar.

Andra finansiella intäkter, t.ex. realisationsresultat på finansiella tillgångar, redovisas i respektive post under rubriken Finansiella poster. Även nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar redovisas under samma rubrik.

Enligt punkt 3.5 får en post utelämnas om det inte finns något att redovisa.

En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.17 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se punkterna 17.17 och 18.21.

Lämnade bidrag

Allmänt råd

4.18 En stiftelse ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Rörelsekostnader. Posten ska placeras före posten Övriga externa kostnader.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Lämnade bidrag		6.22

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lämnade bidrag ingå i posten Bruttoresultat.

Kommentar

Punkten omfattar lämnade bidrag som ska kostnadsföras, t.ex. lämnade bidrag i en insamlingsstiftelse. Andra benämningar på lämnade bidrag kan vara lämnade anslag och lämnade gåvor.

Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om bidraget har fattats.

I avkastningsstiftelser och vinstandelsstiftelser redovisas lämnade anslag och bidrag som en minskning av eget kapital, se punkterna 6.23 och 14.21.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

- 4.19 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital, om inte annat anges i punkt 4.20:

Allmänt råd

Post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Stiftelsekapital		
Ändamålsbestämda medel	medel som reserverats för specifika ändamål och som särredovisas enligt punkt 14.22	14.22
Balanserat resultat	- det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från posten Ändamålsbestämda medel - lämnade bidrag från en avkastningsstiftelse	14.21
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Summa eget kapital		

ÅB

BFNAR (2024:5)

Enligt punkt 3.5 får benämningen av en post anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Kommentar

- 4.20 En stiftelse som enligt punkt 14.18 ska dela in eget kapital i bundet och fritt, ska upprätta balansräkningen med nedanstående underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:

Allmänt råd

Underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Bundet eget kapital	sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål	14.18
Stiftelsekapital	- ursprungligt tillskjutet kapital - tillkommande donationer - kapitalisering enligt stiftelsens förordnande	14.20

Underrubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel res- pektive punkt
Ackumulerat realisa- tionsresultat	den del av stiftelsens realisations- resultat som enligt stiftelse- förordnandet inte får förbrukas för stiftelsens ändamål	
<i>Summa bundet eget kapital</i>		
<i>Fritt eget kapital</i>		14.18
Ändamålsbestämda medel	medel som reserverats för specifika ändamål och som särredovisas enligt punkt 14.22	
Balanserat resultat	- det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade över- skott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från andra poster inom eget kapital - lämnade bidrag från en avkast- ningsstiftelse	14.21
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträk- ningen	
<i>Summa fritt eget kapital</i>		
Summa eget kapital		

BFNAR (2024:5)

Kommentar Enligt punkt 3.5 får benämningen av en post anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Mottagna ej använda bidrag

Allmänt råd 4.21 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Post	Här redovisas	Se kapitel res- pektive punkt
Mottagna ej använda bidrag	bidrag som stiftelsen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	5.47 och 5.29

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Mottagna ej använda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Kommentar Bidrag som ska täcka kostnader under flera räkenskapsår redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Beviljade ej utbetalda bidrag

- 4.22 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag och anslag som är beslutade men ännu ej utbetalda	6.22 och 16.2

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Beviljade ej utbetalda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Utfästelser om bidrag eller anslag som ska utgå under flera år redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Kommentar

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

Särskilda regler för filialer

ÅB

Verksamhet genom filial innebär att ett utländskt företag bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning. Filialen är en del av det utländska företaget. Filialen saknar eget kapital och dess tillgångar och skulder är en del av det utländska företags förmögenhetsmassa. Skillnaden mellan filialens redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver benämns i detta allmänna råd filialens kapital. Filialens kapital redovisas i egna poster under rubriken Eget kapital.

*Kommentar***Uppställningsform för balansräkningen***Eget kapital*

- 4.23 En filial ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:

Allmänt råd

Post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Filialens kapital vid räkenskapsårets början	filialens nettotillgångar, dvs. skillnaden mellan filialens redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver, vid räkenskapsårets början	
Insättningar eller uttag under året	summan av årets överföringar mellan filialen och det utländska företaget	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	

Filialens kapital vid räkenskapsårets slut	filialens nettotillgångar, dvs. skillnaden mellan filialens redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver, vid räkenskapsårets slut	

Kommentar

I posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Filialens kapital vid räkenskapsårets slut.

Avsnitt III – Resultaträkning

Kapitel 5 – Rörelseintäkter

Tillämpning

Allmänt råd

5.1 Detta kapital ska tillämpas vid redovisning av rörelseintäkter. Det ska även tillämpas vid redovisning av kostnader för sålda tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning och till fast pris.

Kapitlet behandlar inte

- aktiverat arbete för egen räkning, se kapitel 9,
- valutakursvinster av rörelsekaraktär, se kapitel 12 och 16, och
- ackordsvinster av rörelsekaraktär, se kapitel 16.

Särskilda regler finns för

- enskild näringsverksamhet i punkterna 5.33–5.37,
- handelsbolag i punkterna 5.38–5.40,
- ideella föreningar i punkterna 5.41 och 5.42,
- samfällighetsföreningar i punkterna 5.43 och 5.44, och
- stiftelser i punkterna 5.45–5.47.

Kommentar

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. i resultaträkningsuppställningen i kapitel 4:

- Nettoomsättning,
- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, och
- Övriga rörelseintäkter (exklusive ackordsvinster av rörelsekaraktär och valutakursvinster av rörelsekaraktär).

Grundläggande bestämmelser

Vad är en inkomst?

Allmänt råd

5.2 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.

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.

Ett företag kan ta emot något för någon annans räkning. I det fallet redovisas en skuld. Exempel på detta är mervärdesskatt eller det som en kommissionär tar emot för någon annans räkning.

Kommentar

Fakturerar företaget för utlägg kommer det att erhålla betalning för egen räkning. Fakturerade utlägg, t.ex. utgifter för resor och logi, ingår därför i inkomsten.

Insättning till ett handelsbolag från bolagets delägare är inte en inkomst. En enskild näringsidkares överföring av tillgångar från sin privata ekonomi till sin näringsverksamhet är inte heller en inkomst.

Ett exempel 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. I ett sådant fall kan det bli aktuellt att redovisa både en intäkt och en skuld. Inkomsten från service och underhåll redovisas som intäkt under den eller de perioder som arbetet utförs, se exempel 5 c.

Det är avsikten som är utgångspunkten vid bedömningen om en transaktion ska redovisas i delar. Om försäljningen av en vara innefattar installation av varan och installationen endast är en mindre rutininsats ska hela försäljningen redovisas enligt reglerna om varuförsäljning, se exempel 5 b.

5.3 En erhållen gåva i form av en tjänst är inte en inkomst.

Allmänt råd

ÅB

Punkten avser t.ex. arbetsinsatser, annonser eller nyttjande av annans tillgångar.

Kommentar

Hur stor är inkomsten?

I punkterna 2.6 och 2.7 finns regler om inkomstens storlek vid byten.

Kommentar

5.4 Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

Allmänt råd

Inkomsten ska minskas med lämnade rabatter. Inkomsten ska också minskas med varureturner, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsbokslutet är upprättat.

Kommentar

Är beloppet i en annan valuta än redovisningsvalutan är inkomsten det som beloppet har räknats om till i den löpande bokföringen enligt bestämmelserna om redovisningsvaluta i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

5.5 Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens värde enligt punkterna 8.11 och 8.12.

Allmänt råd

Av punkt 8.11 följer att anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva normalt är tillgångens marknadsvärde. Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens nettoförsäljningsvärde eller, för likvida medel, tillgångens nominella värde, se punkt 8.12. Anskaffningsvärdet får även bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Kommentar

Se exempel 5 o.

När blir inkomsten en intäkt?*Allmänt råd*

- 5.6 Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om
- a) väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
 - b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
 - c) 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 årsbokslutet upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av detta kapitel.

Kommentar

Punkten är en generell regel för när en inkomst ska redovisas som intäkt. I efterföljande punkter finns kompletterande regler för intäktsredovisning i särskilda fall såsom varuförsäljning, se punkt 5.7, och tjänste- och entreprenaduppdrag, se punkterna 5.8–5.25. Därutöver finns särskilda regler som hanterar vissa inkomster, se punkt 5.26, bidrag, se punkterna 5.27–5.30, och realisationsvinst, se punkterna 5.31 och 5.32. Det är sällsynt att en transaktion enbart bedöms utifrån punkt 5.6. Av punkt 2.4 framgår att företaget inte behöver periodisera inkomster som var för sig understiger 5 000 kronor.

Något som inte regleras separat i det allmänna rådet är så kallade naturvårdsavtal och liknande avtal. Dessa avtal måste bedömas i varje enskilt fall. Har företaget ingen prestation att utföra ska intäkten redovisas så snart företaget fått rätt till inkomsten. Är det troligt att företaget ska utföra en prestation, eller om företaget ska utföra en prestation i måttlig omfattning, ska intäkten periodiseras på lämpligt sätt.

För att intäktsredovisningen ska bli rätt är det nödvändigt att känna till vad inkomsten avser. Ingår t.ex. service och underhåll under en bestämd tid i försäljningspriset för en vara och kan ersättningen för detta särskiljas ska den inkomsten intäktsredovisas linjärt över den tidsperioden, se punkt 5.11. Den del av inkomsten som avser varan ska intäktsredovisas enligt reglerna i punkt 5.7.

Normalt är det inte något problem att avgöra om det är sannolikt att företaget kommer att få ekonomiska fördelar av transaktionen. I undantagsfall kan det däremot vara sannolikt först när företaget har fått betalt eller någon annan osäkerhetsfaktor undanröjts. Ett skriftligt löfte om gåva är till exempel inte tillräckligt för intäktsredovisning. I de fall ett företag inte förväntas få betalt för ett redan fakturerat belopp, se punkt 12.4, ska inte intäkten påverkas utan en kostnad ska redovisas i posten Övriga externa kostnader, se punkt 4.3.

Oftast sammanfaller inkomsten med intäkten under samma period, t.ex. vid försäljning av en vara. I andra fall ska inkomsten fördelas som intäkt över flera perioder, t.ex. vid uthyrning av en anläggningstillgång. Avtalar ett företag om uthyrning under tre år för totalt 300 000 kronor och avtalet gäller fr.o.m. den 1 juli år 1 t.o.m. den 30 juni år 4 är inkomsten 300 000 kronor år 1. Intäkten blir 50 000 kronor år 1 och år 4 samt 100 000 kronor år 2 och år 3.

Se även exempel 5 j.

När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?*Allmänt råd*

- 5.7 Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 5.6 första stycket enligt följande:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
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 omsättningstillgång	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

ÅB

Tabellen anger när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 5.6 första stycket a vid varuförsäljning övergår till köparen. Övriga villkor i punkt 5.6 ska också vara uppfyllda för att intäkt ska redovisas.

Kommentar

Undantagsvis kan det vara svårt att bestämma när väsentliga risker och förmåner övergår. I sådana fall är det nödvändigt att närmare granska de faktiska omständigheterna samt analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor som bör ställas är följande:

- Vilka relevanta risker (t.ex. prisfall, förstörelse, sakrättsliga anspråk) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har väsentliga risker och förmåner övergått?

Resultatet av granskningen och analysen avgör när intäkten ska redovisas.

Se även exempel 5 a och 5 b.

Delleveranser av varor

Vid delleveranser av varor som har ett funktionellt samband ska en intäkt redovisas när säljaren har fullgjort sin prestation, dvs. alla delleveranser är utförda. Det som företaget tagit emot för delleveranser av varor med funktionellt samband redovisas som skuld i balansräkningen. Saknas funktionellt samband övergår väsentliga risker och förmåner vid varje delleverans. Med funktionellt samband menas att en levererad vara har ett sådant samband med andra försålda, ännu icke levererade varor att den inte kan användas utan dessa.

Fastighets- och värdepappersförsäljning (omsättningstillgångar)

Försäljning av fastighet som utgör omsättningstillgång ska intäktsredovisas när risker och förmåner övergår till köparen. I normalfallet övergår risker och förmåner på tillträdesdagen, se även kommentaren till punkt 5.31. När det gäller värdepapper övergår däremot risker och förmåner på kontraktsdagen. Försäljning av lagerfastigheter och lageraktier ska redovisas som en varuförsäljning, dvs. i posterna Nettoomsättning och Handelsvaror.

*När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppgdrag?***Vad är ett tjänsteuppgdrag respektive ett entreprenaduppgdrag?***Allmänt råd*

5.8 Ett tjänsteuppgdrag föreligger om det finns avtal som innebär att ett företag under en tidsperiod ska utföra en eller flera tjänster.

Ett entreprenaduppgdrag 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 entreprenaduppgdrag. Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppgdrag ska anses vara samma slag av uppgdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppgdrag, se punkterna 5.9–5.12.

Kommentar

Både tjänsteuppgdrag och entreprenaduppgdrag ska redovisas enligt samma regler.

Ett uppgdrag kan utföras inom ett räkenskapsår eller sträcka sig över flera räkenskapsår.

Ett företag som får ett uppgdrag från en fastighetsägare att reparera 40 badrum i fyra hus ska se detta som ett uppgdrag om de arbeten som ska göras i princip är likvärdiga. Rör det sig däremot om stambyten och totalrenovering av badrummen i två av husen, medan det i de andra två husen endast rör sig om byte av handfat, toaletter m.m. ska det ses som två olika uppgdrag.

Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppgdrag utan redovisas i enlighet med reglerna för försäljning av varor, se punkt 5.7. Ett exempel är ett företag som säljer maskinlinjer för sortering av tidningar och som har ett antal olika standardmaskiner i lager och under tillverkning. Även om en kund vill ha en anpassning av en maskin är försäljningen att betrakta som en försäljning av varor eftersom det rör sig om en bearbetning av en vara som företaget normalt har i lager.

Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppgdrag ska anses vara samma slag av uppgdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppgdrag, se punkterna 5.9–5.12. Är kompletteringen så skild från den ursprungliga beställningen att den ursprungliga beställningen hade ansetts tillhöra ett annat slag av uppgdrag ska det redovisas som två uppgdrag.

En tilläggsbeställning på armaturer under en pågående elinstallation ska exempelvis anses tillhöra det ursprungliga avtalet. Har en elfirma ett uppgdrag på löpande räkning att dra om el i fem lägenheter i ett bostadshus och får

firman ett kompletterande uppdrag till fast pris att dra om el i ytterligare 20 lägenheter ska det nya uppdraget anses vara ett nytt uppdrag eftersom det tillsammans med det ursprungliga hade varit ett annat slag av uppdrag. Hade däremot uppdraget i de fem första lägenheterna varit till fast pris hade de 20 tillkommande lägenheterna setts som en komplettering av det ursprungliga uppdraget.

Definitioner och redovisning av olika slag av uppdrag

Provisionsbaserade uppdrag

- 5.9 Ett provisionsbaserat uppdrag är ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster. Intäkten från ett provisionsbaserat uppdrag ska redovisas enligt punkt 5.26. *Allmänt råd*

Exempel på provisionsbaserade uppdrag är uppdrag som en fastighetsmäklare utför mot en ersättning motsvarande en viss procent på försäljningspriset. Även ett uppdrag där mäklaren har rätt till dels en garanterad minimiersättning oberoende av vilket pris fastigheten säljs för, dels provision, ska betraktas som provisionsbaserat uppdrag. Minimiersättningen får däremot inte vara så hög att uppdraget egentligen är att anse som ett uppdrag till fast pris. Försäljning av varor i kommission är ytterligare exempel på provisionsbaserade uppdrag. *Kommentar*

ÅB

Uppdrag på löpande räkning

- 5.10 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. Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag på löpande räkning ska redovisas enligt punkterna 5.13 och 5.14. *Allmänt råd*

Det är endast uppdrag där arvodet per tidsenhet är avtalat i förväg och där inkomsten beräknas som arvodet per tidsenhet multiplicerat med faktiskt nedlagd tidsåtgång, med tillägg för eventuella faktiska utgifter för uppdraget, som är uppdrag på löpande räkning. Ett uppdrag där inkomsten utgår för en viss given tidsperiod eller beräknas i en annan enhet än tid är inte ett uppdrag på löpande räkning. Exempelvis är ett målningsuppdrag där ersättning utgår per målad kvadratmeter inte ett uppdrag på löpande räkning. *Kommentar*

Uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod

- 5.11 Ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod är ett uppdrag *Allmänt råd*
- a) som inte är provisionsbaserat eller på löpande räkning,
 - b) som avser ett obestämt antal aktiviteter vilka ska utföras under en överenskommen tidsperiod, och
 - c) för vilket inkomsten utgår för denna tidsperiod.

Inkomsten från ett uppdrag enligt första stycket ska redovisas som intäkt linjärt över den överenskomna tidsperioden. Är en aktivitet dominerande ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts.

Kommentar

För vissa tjänsteuppdrag kan företaget inte på förhand bedöma vilken insats uppdraget kommer att kräva. Punkten reglerar vad som gäller för uppdrag där ett obestämt antal aktiviteter ska utföras under en överenskommen tidsperiod.

Inkomsten från ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod ska redovisas som intäkt linjärt över perioden. Detta innebär att intäkten uppgår till den del av det avtalade priset som motsvarar redovisningsperiodens längd i förhållande till den totala avtalade tidsperioden.

Inkomster från t.ex. vissa försäkringsliknande uppdragsavtal ska periodiseras linjärt över uppdragets löptid. Andra exempel på uppdrag som omfattas av punkten är när ett företag under en tidsperiod ska sammanställa nyheter inom ett visst område eller ett företag som tecknat serviceavtal för en viss period. Även ett uppdrag att städa ett kontor varje vardag under ett års tid kan falla in under definitionen om uppdraget innebär att städföretaget får en bestämd ersättning för städning under detta år. Det faktum att städning ska ske varje vardag ska inte förstås som att ett bestämt antal aktiviteter ska utföras. Se även exempel 5 c och 5 k.

Utgifter som hör till uppdraget ska periodiseras enligt reglerna i kapitel 6. Det innebär att företaget ska göra en löpande resultatavräkning.

Ett entreprenaduppdrag kan aldrig falla in under definitionen i punkt 5.11 eftersom ett entreprenaduppdrag varken utformas eller prissätts på så sätt att ersättning utgår för den överenskomna tidsperioden.

*Uppdrag till fast pris**Allmänt råd*

5.12 Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än sådana enligt punkterna 5.9–5.11.

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag till fast pris ska redovisas enligt punkterna 5.15–5.25.

Kommentar

Uppdrag till fast pris bestäms negativt, dvs. ett uppdrag som inte kan definieras enligt punkterna 5.9–5.11 är uppdrag till fast pris. Det innebär att ett uppdrag till fast pris inte måste innehålla ett fast avtalat pris. Ett exempel är ett företag som har ett avtal där ersättning utgår per målad kvadratmeter. Eftersom inkomsten inte grundar sig på nedlagd tid omfattas uppdraget inte av definitionen på uppdrag på löpande räkning. Uppdraget uppfyller inte heller definitionen på provisionsbaserade uppdrag eller uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Uppdraget är därför ett uppdrag till fast pris även om den totala inkomsten inte är känd.

I vissa branscher är det vanligt att stora uppdrag avtalas som uppdrag till fast pris, men där tilläggsbeställningar görs som skulle kunna definieras som uppdrag på löpande räkning. Dessa ska i normalfallet ändå räknas in i fastprisuppdraget, se punkt 5.8 tredje stycket.

Redovisning av uppdrag på löpande räkning*Kommentar*

Intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas i takt med att arbete utförs. Punkt 5.13 preciserar punkt 5.6 andra stycket och anger i vilket räkenskapsår intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas. Se även exempel 5 d.

Vid uppdrag på löpande räkning är det oftast inte aktuellt att redovisa kostnader för befarade förluster eftersom prestationen fullgörs i takt med

att arbetet utförs. Av det skälet finns ingen regel för redovisning av befarade förluster. Observera dock att försiktighetsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket ÄRL, se kapitel 2, även gäller här. Innehåller ett uppdrag på löpande räkning villkor som innebär att uppdragstagaren riskerar stå för uppdragsutgifter som ingen av parterna räknade med då avtalet ingicks ska den bedömda förlusten omedelbart redovisas som en kostnad.

En förlust kan även uppstå om uppdragsgivaren inte förväntas kunna betala ett redan fakturerat belopp, se punkt 12.4. En sådan förlust ska redovisas som kostnad i posten Övriga externa kostnader enligt resultaträkningsuppsättningen i punkt 4.3.

När redovisas intäkten från uppdrag på löpande räkning och hur stor är den?

5.13 En inkomst från ett uppdrag på löpande räkning ska 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.

Allmänt råd

Punkten innebär att utförda arbeten som ej är fakturerade på balansdagen ska redovisas som intäkt.

Kommentar

ÅB

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

5.14 Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i följande poster:

Allmänt råd

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 5.13
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 5.13 som inte fakturerats
Förskott från kunder (skuld)	Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats

Kommentar Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats ska redovisas som en skuld i posten Förskott från kunder. Oavsett vad som står på fakturan ska arbete verkligen ha utförts och material verkligen levererats eller förbrukats för att en intäkt ska redovisas. Företagets fakturering kan vara

- ren förskottsfakturering,
- endast fakturering för faktiskt nedlagd tid och/eller levererat/förbrukat material, eller
- en blandning av dessa.

Är det en ren förskottsfakturering, dvs. faktureringen avser ännu ej utfört arbete eller ännu ej förbrukat eller levererat material, ska en skuld redovisas i posten Förskott från kunder. Avser faktureringen något som är utfört eller levererat eller förbrukat ska en intäkt redovisas i posten Nettoomsättning. Rör det sig om en blandning ska en fördelning göras på skuld och intäkt.

Den del av intäkten som ännu inte fakturerats redovisas som en fordran i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt.

De kostnader som hör till uppdraget ska fördelas på posterna Råvaror och förnödenheter, Övriga externa kostnader och Personalkostnader.

Redovisning av uppdrag till fast pris

Allmänt råd 5.15 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.

Kommentar Enligt huvudregeln ska intäkten redovisas i takt med färdigställandet, så kallad successiv vinstavräkning. Alternativregeln innebär att intäkten inte redovisas förrän prestationen i allt väsentligt fullgjorts. Se exempel 5 e–5 g.

Ett exempel på särskilda skäl som medför att ett företag får övergå från huvudregeln till alternativregeln är att företaget får en ny ägare som inte tillämpar huvudregeln. Ett annat exempel är om företagets verksamhet minskat i betydande omfattning och de administrativa resurserna till följd av detta har minskat i sådan omfattning att företaget inte längre på ett tillförlitligt sätt kan beräkna det som krävs enligt punkt 5.16.

Att ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag gäller även vid byte av metod. Byter företaget metod ska den nya metoden användas på samtliga uppdrag.

Upplysning ska lämnas om vilken princip företaget tillämpar, se punkt 17.4.

Lagtext

4 kap. 10 § ÅRL

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

När redovisas intäkten från uppdrag till fast pris och hur stor är den?

– Huvudregel

- 5.16 Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna

Allmänt råd

- a) uppdragsinkomsten,
- b) färdigställandegraden på balansdagen, och
- c) de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget.

Intäkten ska redovisas även om punkt 5.6 första stycket a inte är uppfyllt.

Räkenskapsårets intäkt ska baseras på färdigställandegraden på balansdagen, minskad med under tidigare räkenskapsår redovisade intäkter från uppdraget.

Huvudregeln (successiv vinstavräkning) innebär att företaget gör en bedömning av det pågående arbetets slutliga utfall och redovisar så stor del av vinsten som hör till det aktuella räkenskapsåret. Denna metod kan innebära att en tillgång redovisas till ett värde som är högre än anskaffningsvärdet. Detta är tillåtet enligt 4 kap. 10 § ÄRL.

Kommentar

Successiv vinstavräkning kan bara tillämpas av företag som på ett tillförlitligt sätt kan beräkna utfallet av uppdraget. Därför måste ett företag som avser att vinstavräkna successivt ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering och budgetering. I ett sådant internt system följs utvecklingen av nedlagda utgifter, färdigställandegraden och den förväntade totalinkomsten under uppdragets gång. Vid behov ska beräkningarna revideras. Revideringen behöver inte vara ett tecken på att utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Intäkten ska redovisas även om väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen inte har övergått, se punkt 5.6 första stycket a.

ÅB

- 5.17 Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget.

Allmänt råd

- 5.18 Metoden att beräkna färdigställandegraden ska tillämpas konsekvent på alla uppdrag.

Allmänt råd

Det kan även finnas andra metoder att beräkna färdigställandegraden än utifrån nedlagda utgifter på balansdagen, t.ex. att undersöka hur mycket arbete som faktiskt utförts eller mäta hur stor del av den totala tjänsten som utförts på balansdagen. Delbetalningar och förskott från beställaren återspeglar däremot oftast inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt. Räkenskapsårets kostnader ska baseras på färdigställandegraden på balansdagen, minskade med tidigare räkenskapsårs redovisade kostnader för uppdraget. Se exempel 5 f.

Kommentar

- 5.19 Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

Allmänt råd

Kommentar Det beräknade ekonomiska utfallet av ett uppdrag utgör skillnaden mellan inkomsten för uppdraget i sin helhet som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och de utgifter som svarar mot denna inkomst. Blir inkomsten vid denna beräkning lägre än utgifterna uppstår en bedömd förlust som omedelbart ska redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte. Se exempel 5 g.

Allmänt råd 5.20 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.

Kommentar Utgifter som uppkommit på grund av uppdraget redovisas som kostnader. Det innebär att om det är sannolikt att alla uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas redovisas en lika stor intäkt som kostnad. Är det inte sannolikt att uppdragsutgifterna kommer att ersättas av beställaren, redovisas en intäkt till den del uppdragsutgifterna sannolikt kommer att ersättas. När förhållandena ändras, dvs. när färdigställandegraden går att beräkna tillförlitligt, ska uppdragsinkomsten redovisas som intäkt baserat på färdigställandegraden.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris? – Huvudregel

Allmänt råd 5.21 Uppdrag till fast pris som redovisas enligt huvudregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 5.16 eller, i förekommande fall, enligt punkt 5.20
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 5.19
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 5.19
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för personal enligt punkt 5.19
<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är positiv

Post	Postens innehåll
Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ

Av tabellen framgår att i posten Nettoomsättning redovisas intäkten beräknad enligt punkt 5.16. Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt redovisas i posten Nettoomsättning i stället intäkten beräknad enligt punkt 5.20. Skiljer sig den redovisade intäkten från vad som fakturerats ska skillnaden redovisas i balansräkningen i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt eller i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt.

Under räkenskapsåret nedlagda och eventuellt periodiserade utgifter som hör till uppdraget samt eventuella kostnader till följd av punkt 5.19 ska redovisas som kostnader under respektive rubrik (Råvaror och förnödenheter, Övriga externa kostnader och Personalkostnader).

Kommentar

När redovisas intäkten från uppdrag till fast pris och hur stor är den?

– Alternativregel

5.22 Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort.

Allmänt råd

ÅB

Även alternativregeln ställer vissa krav på företagets system för ekonomisk rapportering. Ett pågående uppdrag till fast pris ska enligt alternativregeln resultatavräknas först när uppdraget är slutfört. Företaget måste därför hålla reda på vilka inkomster och utgifter som hör till respektive uppdrag. I de flesta fall är det inget problem att avgöra när ett arbete ska resultatavräknas. I en del fall kan det däremot vara problem, t.ex. om beställaren och uppdragstagaren är överens att arbetet är klart men uppdragstagaren åtar sig en del mindre justeringar. Inom byggbranschen är det vanligt med slutbesiktningar med protokoll i vilka mindre anmärkningar kan förekomma. Resultatavräkning ska ändå ske även om mindre justeringar kvarstår. Kostnader för de tillkommande arbetena ska företaget reservera för.

Kommentar

5.23 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.

Allmänt råd

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 årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 11.10. Posten får värderas enligt inkomstskattelagen (1999:1229). 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 5.22 ska de poster som redovisats som positiva justeringsposter i tidigare års resultaträkningar redovisas som en negativ justeringspost i resultaträkningen.

Är uppdraget inte väsentligen fullgjort ska företaget redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen. Endast de kostnader som under året aktiverats

Kommentar

i enlighet med punkten ska redovisas som en pluspost 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. I 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL anges att i anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som direkt är hänförliga till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. I punkt 11.10 anges att i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska räknas in inköpspriset för material, utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka varorna samt andra utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet. Exempel på utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet är frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag. Justeringsposten får värderas enligt 17 kap. 27 § IL. Det innebär att för entreprenaduppdrag är det tillåtet att göra ett avdrag för schabloninkurans med 3 procent på de utgifter som ska aktiveras som tillgång. De aktiverade utgifterna får därför tas upp till 97 procent av anskaffningsvärdet. Detta gäller inte för tjänsteuppdrag.

Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska justeringspostens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Se exempel 5 g.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris? – Alternativregel (uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen)

Allmänt råd

5.24 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 5.23 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

Endast de utgifter som under året aktiveras i enlighet med punkt 5.23 ska redovisas som en positiv justeringspost i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Befarar företaget att uppdraget kommer att leda till en förlust ska de utgifter som aktiveras i posten minskas med den befarade förlusten enligt punkt 5.23.

Kommentar

Under räkenskapsåret nedlagda och eventuellt periodiserade utgifter som hör till uppdraget redovisas som kostnader under respektive rubrik (Råvaror och förnödenheter, Övriga externa kostnader och Personalkostnader).

Kostnaderna redovisas i respektive post i resultaträkningen och resultatet neutraliseras via justeringsposten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Resultatet avräknas först när arbetet väsentligen är fullgjort.

ÅB

Skillnaden mellan aktiverade utgifter och fakturering ska redovisas i balansräkningen i posten Pågående arbete för annans räkning. Är värdet på de aktiverade utgifterna högre än vad som fakturerats beställaren är posten en tillgångspost. I motsatt fall är posten en skuldpost.

Ett exempel är ett företag som utför ett entreprenaduppdrag och som har aktiverade utgifter på 100 000 kronor. Företaget har fakturerat 80 000 kronor. Företaget ska redovisa 17 000 kronor $((100\,000 \times 0,97) - 80\,000)$ som en tillgång i posten Pågående arbete för annans räkning under förutsättning att det inte är sannolikt att uppdraget kommer att leda till förlust.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris? – Alternativregel (uppdrag som är fullgjorda på balansdagen)

- 5.25 Uppdrag till fast pris som är fullgjorda och som redovisas enligt alternativregeln ska redovisas i följande poster:

Allmänt råd

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 5.22
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 5.23 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

Kommentar

Den intäkt som ska redovisas som nettoomsättning enligt punkt 5.22 ska omfatta alla inkomster från uppdraget oavsett när de har fakturerats.

De utgifter som tidigare aktiverats i balansposten Pågående arbete för annans räkning ska inte finnas kvar när arbetet resultatavräknas. Till skillnad från intäkterna har kostnaderna tidigare redovisats i resultaträkningen i respektive kostnadspost. Tidigare års aktiverade utgifter redovisas som en minuspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

Ett företag kan ha kvar en del mindre arbeten att utföra trots att projektet ska resultatavräknas, se kommentaren till punkt 5.22. Värdet på dessa måste uppskattas och reserveras för i balansposten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Reserveringen i balansräkningen ska omprövas löpande.

Som kostnader redovisas under räkenskapsåret nedlagda och eventuellt periodiserade utgifter som hör till uppdraget.

*När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?**Allmänt råd*

5.26 Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	Intäkten 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 franchisesystem	löpande i takt med försäljning eller användning
försäkringsersättning	när en händelse har inträffat som omfattas av ett försäkringsavtal och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning
skadestånd	när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet är fastställt i en lagakraftvunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som i underinstans
gåva och förvärv genom testamente	när tillgången har erhållits
gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte bokförs löpande och som finns kvar på balansdagen	på balansdagen

ÅB

När årsbokslutet upprättas ska enligt punkt 2.9 hänsyn tas till sådana händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Kommentar

Hyra och leasing

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. Ett leasingavtal kan även kallas hyresavtal, särskilt inom fastighetsbranschen. Enligt punkt 8.4 ska en leasegivare ha kvar den uthyrda tillgången i sin balansräkning. Både inkomster från löpande avgifter och en eventuell förhöjd förstagångshyra ska fördelas över leasingperioden. Det normala är att inkomsten ska fördelas linjärt över leasingperioden.

Royalty

Royalty är en avgift som betalas till innehavaren av en immateriell tillgång för rätten att nyttja tillgången, t.ex. varumärken, patent, programvaror, musikrättigheter och filmer. Royaltyn ska redovisas med utgångspunkt från den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd. I princip finns två typer av royalty.

En typ av royalty baseras på mängden av försäljning eller användning. En tolkning av den ekonomiska innebörden av ett sådant avtal medför att intäkten ska redovisas i takt med försäljningen eller användningen. Det krävs också att en tillförlitlig beräkning kan göras. Har företaget fått uppgift om försäljning eller användning före årsbokslutets undertecknande är den osäkerhetsfaktor som fanns på balansdagen undanröjd och intäkten ska periodiseras till det år då försäljningen eller användningen ägde rum. Har företaget inte fått

någon uppgift före årsbokslutets undertecknande kan det ändå vara möjligt att göra en tillförlitlig beräkning. Det kan t.ex. gå att bedöma intäkten baserad på tidigare års ersättning.

En annan typ är royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning. Inkomstens storlek är här bestämd från början och nyttjandet avser en bestämd tidsperiod. Det fallet kan liknas vid hyra av en tillgång och en linjär periodisering ska göras. Se exempel 5 h.

Provision

Enligt punkt 5.9 är ett provisionsbaserat uppdrag ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster. Avtalsvillkoren avgör när provisionen ska redovisas som intäkt. Är villkoret för att få provision att produktföretaget ska ha fått betalning för de förmedlade produkterna redovisas intäkten först då.

För en resebyrå som säljer resor åt flygbolag är tjänsten huvudsakligen genomförd när avtal tecknats med den som köpt resan. Är affären villkorad på något sätt som kan påverka den slutliga provisionen kan det bli aktuellt att fördröja intäktsredovisningen. Motsvarande gäller för en fastighetsmäklare.

Se även exempel 5 i.

Franchiseavgifter

Ett företag som har intäkter från franchising kan få intäkt i form av en inträdesavgift och som löpande avgifter. Inträdesavgiften ska intäktsredovisas i sin helhet när avtal eller annan överenskommelse har tecknats. De löpande avgifterna periodiseras linjärt över de räkenskapsår de avser.

Försäkringsersättningar och skadestånd

Vad gäller försäkringsersättningar och skadestånd ska intäkten redovisas så snart försäkringsföretaget fattat beslut om ersättning eller en överenskommelse om belopp har träffats med den andra parten. I försäkringsfall innebär det att försäkringsavtalet i kombination med inträffad skada normalt inte är tillräcklig information för att en intäkt ska redovisas. Har en skada inträffat under räkenskapsåret och företaget får beslut om ersättning först året efter, är beslutet sådan information som undanröjer den osäkerhet som fanns på balansdagen. Har företaget fått beslutet före årsbokslutets undertecknande ska intäkten periodiseras till det år då skadan inträffade, se punkt 2.9.

Det förhåller sig annorlunda med skadeståndersättning för intrång, otillåtet nyttjande av företagets tillgångar samt ersättning som inte kräver någon motprestation. I dessa fall kan det vara betydligt svårare att avgöra under vilken tidsperiod skadan har uppkommit. Intäkten ska därför redovisas samma räkenskapsår som överenskommelsen har träffats. Om ingen överenskommelse träffats ska intäkten redovisas vid den första av följande tidpunkter:

- när det finns en lagakraftvunnen dom, eller
- när det finns en dom från överinstans med samma utfall som i underinstansen.

Gåva och förvärv genom testamente

Till skillnad mot bidrag, se punkterna 5.27–5.30, erhålls en gåva utan att företaget har uppfyllt eller förväntas uppfylla några villkor rörande sin

verksamhet. Däremot kan det finnas villkor för användningen av en gåva. Så kallade ändamålsbestämda gåvor erhålls med villkor att de ska användas för ett specifikt ändamål.

Det finns normalt inte någon återbetalningsskyldighet för en gåva.

En gåva kan bestå av likvida medel, varor eller andra tillgångar och tjänster. En erhållen gåva i form av en tjänst är dock inte en inkomst, se punkt 5.3.

En gåva ska redovisas som intäkt det år den tas emot. Det gäller även gåvor som har erhållits för ett specifikt ändamål eller ska användas under kommande år.

I 5 kap. 1 § BFL anges att en gåva inte behöver bokföras under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja vidare, skänka bort eller utränga. Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska de tillgångar som finns kvar på balansdagen redovisas som intäkt och värderas enligt punkt 8.12.

En gåva som intäktsförts redovisas antingen som en tillgång eller en kostnad beroende på om gåvan används direkt eller inte. Om gåvan används i tillverkningen av en tillgång ska gåvans värde ingå i utgiften för tillgången.

Förvärv genom testamente redovisas som gåva.

Se även exempel 5 m och 5 o.

ÅB

När och hur redovisas offentliga bidrag och andra erhållna bidrag?

5.27 Ett bidrag ska redovisas som intäkt, om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att ta emot bidraget och inte annat anges i punkt 5.28.

Allmänt råd

5.28 Ett bidrag får inte redovisas som intäkt om bidraget ska

Allmänt råd

- a) minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 8.14, eller
- b) redovisas som skuld enligt punkt 16.4.

Ett bidrag som redovisats som skuld och som efterskänks eller av annan anledning inte ska återbetalas ska redovisas som intäkt.

Bidrag är stöd 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. Bidrag kan lämnas av t.ex. EU, staten eller kommuner, så kallade offentliga bidrag, men också av bidragsgivare som inte är offentliga organ. Vid bedömningen av om ett stöd är ett bidrag saknar det betydelse om stödet lämnas med återbetalningsskyldighet eller inte. Ett lån kan således vara ett bidrag. Även en reduktion kan vara ett bidrag.

Kommentar

En gåva som är förenad med villkor för användningen, en så kallad ändamålsbestämd gåva, är inte ett bidrag.

Bidrag inkluderar inte andra former av stöd där ett värde inte rimligtvis kan fastställas, t.ex. garantier eller gratis rådgivning. Inte heller transaktioner med bidragsgivare som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner inkluderas.

I IL finns regler om hur näringsbidrag ska hanteras i beskattningen.

Enligt punkt 5.27 ska ett bidrag redovisas som intäkt om det inte ska minska anskaffningsvärdet på en tillgång eller är villkorat på ett sådant sätt att det ska redovisas som skuld. Det är villkoren för bidraget som avgör hur bidraget ska redovisas. Hur bidraget rubriceras saknar betydelse. Bidrag med villkor att företaget blir återbetalningsskyldigt om det inte uppfyller vissa villkor ska redovisas som intäkt eftersom företaget självt råder över om återbetalning måste ske eller inte. Exempel på sådana bidrag är vissa så kallade avskrivningslån och etableringslån.

Även om ett beslut om bidrag har fattats efter balansdagen redovisas en intäkt det räkenskapsår som villkoren för att erhålla bidraget uppfyllts.

Ett bidrag som enligt punkt 8.14 reducerar tillgångens anskaffningsvärde kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens nyttjandeperiod i form av lägre avskrivningar.

Mindre reduktioner som i praktiken hanteras i ett sammanhang kan nettoredovisas. Ett exempel på detta är reduktioner av arbetsgivaravgifter som hanteras i skattedeklarationen. Eftersom arbetsgivaravgiften och reduktionen hanteras i samma skattedeklaration och redovisas som en sammanslagen post på skattekontot, kan nettoredovisning i resultaträkningen ske av förenklings-skäl.

- Allmänt råd* 5.29 Ett bidrag som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det är 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.

- Allmänt råd* 5.30 Bidrag som avser att täcka rörelsekostnader ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.
 Bidrag som avser att täcka finansiella kostnader ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

- Kommentar* Exempel på bidrag som avser att täcka kostnader är lönebidrag. Den anställdes bruttolön redovisas i posten Personalkostnader och lönebidraget redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

När och hur redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst

- Allmänt råd* 5.31 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 5.6 första stycket enligt följande:

Försäljning av	Väsentliga risker och förmåner övergår
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggningstillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas

övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till frakt-företaget
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

Realisationsvinst vid försäljning av fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

Tabellen visar när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 5.6 första stycket övergår, dvs. när en realisationsvinst ska redovisas.

Kommentar

Vid en fastighetsförsäljning övergår väsentliga risker och förmåner till köparen normalt på tillträdesdagen, eftersom säljaren försäkrar fastigheten och har rätt till avkastningen mellan kontrakts- och tillträdesdagen. Realisationsvinst vid en fastighetsförsäljning ska därför i normalfallet redovisas på tillträdesdagen. Detta är en skillnad mot IL enligt vilken realisationsvinster på fastigheter som är anläggningstillgångar ska tas upp på kontraktsdagen. Av förenklingsskäl får därför ett företag redovisa försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång på kontraktsdagen.

ÅB

5.32 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Allmänt råd

Avser försäljningen en fastighet ska intäkten även minskas med direkta försäljningskostnader.

Det redovisade värdet ska inte påverkas av eventuella obeskattade reserver i form av avskrivningar över plan. I resultaträkningen redovisas skillnaden mellan försäljningspriset och det redovisade värdet.

Kommentar

Ett exempel på direkta försäljningskostnader när det gäller försäljning av en fastighet är mäklararvode.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i punkt 4.3 ska en realisationsvinst vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Endast inkomster som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen. Det är därför viktigt att näringsverksamhetens ekonomi är skild från den enskilda näringsidkarens privata ekonomi.

Kommentar

I kapitel 8 och 16 framgår vilka tillgångar respektive skulder som ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Inkomsterna från, samt vinsterna på, tillgångar och skulder som redovisas i näringsverksamheten ska också räknas till näringsverksamheten.

Uttag

- Allmänt råd* 5.33 Uttag ur näringsverksamheten av en tillgång eller en tjänst som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229) hos den enskilda näringsidkaren, ska redovisas som inkomst i näringsverksamheten.
- Den enskilda näringsidkarens uttag i form av användande av bil behöver inte redovisas som inkomst i den enskilda näringsverksamheten.
- Allmänt råd* 5.34 Vid uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster är inkomsten marknadsvärdet på den uttagna tillgången eller tjänsten exklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas. (BFNAR 2024:5)
- Allmänt råd* 5.35 En inkomst som kan hänföras till den enskilda näringsidkarens uttag ska redovisas som intäkt för det år näringsidkaren gjort uttaget av varan eller tjänsten.

Kommentar Uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster som beskattas hos den enskilda näringsidkaren och som redovisas enligt punkt 5.33 tas upp i posten Övriga rörelseintäkter, se punkt 4.3. Enligt IL ska dock uttag av tjänster endast tas upp till beskattning om värdet av uttaget är mer än ringa. En tjänst med ringa värde kan t.ex. vara när någon använder företagets bil privat ett fåtal tillfällen per år.

Uttag i form av användande av bil ska vid inkomstbeskattningen värderas enligt schablon. Detta värde får också användas i redovisningen, se punkt 5.34.

Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 14.5.
Se exempel 5 l.

Offentliga bidrag, andra erhållna bidrag, skadestånd, försäkringsersättningar och liknade ersättningar

- Allmänt råd* 5.36 Bidrag, skadestånd, försäkringsersättning och liknande ersättning ska redovisas som inkomst i en enskild näringsverksamhet, om ersättningen ska tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229).
- Ersättning som är avsedd att täcka den enskilda näringsidkarens inkomstbortfall i händelse av sjukdom och som erhålls från Försäkringskassan eller försäkringsföretag ska inte redovisas i näringsverksamheten.

Förvärv genom arv, testamente eller gåva

- Allmänt råd* 5.37 En enskild näringsidkares förvärv genom arv, testamente eller gåva är inte en inkomst i näringsverksamheten.

Kommentar En fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet och som erhåller en tillgång genom arv, testamente eller gåva, ska pröva om tillgången får eller ska redovisas i verksamheten enligt kriterierna i kapitel 8. Tillgångar som efter en sådan prövning redovisas i den enskilda näringsverksamheten behandlas som insättning, se punkt 14.8.

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

- 5.38

Uttag ur näringsverksamheten av en tillgång eller en tjänst som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229) hos en delägare i ett handelsbolag ska redovisas som inkomst i handelsbolaget.
Delägarrens uttag i form av användande av bil behöver inte redovisas som inkomst i handelsbolaget.

Allmänt råd
- 5.39

Vid uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster är inkomsten marknadsvärdet på den uttagna tillgången eller tjänsten exklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas. (BFNAR 2024:5)

Allmänt råd
- 5.40

En inkomst som kan hänföras till delägares uttag ska redovisas som intäkt för det år delägaren gjort uttaget av tillgången eller tjänsten.

Allmänt råd

Uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster som beskattas hos en delägare i ett handelsbolag och som redovisas enligt punkt 5.38 tas upp i posten Övriga rörelseintäkter, se punkt 4.3. Enligt IL ska dock uttag av tjänster endast tas upp till beskattning om värdet av uttaget är mer än ringa. En tjänst med ringa värde kan t.ex. vara när någon använder bolagets bil privat ett fåtal tillfällen per år.

Kommentar

Uttag i form av användande av bil ska vid inkomstbeskattningen värderas enligt schablon. Detta värde får också användas i redovisningen, se punkt 5.39.

Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 14.11.

ÅB

Särskilda regler för ideella föreningar

Vad är en inkomst?

Erhållna gåvor eller bidrag som endast ska vidareförmedlas till någon annan och som den ideella föreningen därmed inte tar emot för egen räkning, ska inte redovisas som inkomst utan som skuld, se punkt 5.2.

Kommentar

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

- 5.41

Nedanstående inkomster i en ideell förening ska redovisas som intäkt enligt följande:

Allmänt råd

Inkomst från	Intäkten redovisas
medlemsavgift	fördelad över den period den avser

Med medlemsavgift avses avgift till den allmänna verksamheten i en ideell förening. Medlemsavgift innefattar inte avgift för en specifik verksamhet t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift och inte heller försäljning till medlemmarna.

Kommentar

Förutbetalda medlemsavgifter periodiseras till aktuellt räkenskapsår.

Medlemsavgifter som föreningen fakturerat och som är obetalda vid räkenskapsårets slut, tas inte upp som fordran av föreningar som inte har någon rätt att kräva in medlemsavgiften. Avser de obetalda medlemsavgifterna

innevarande räkenskapsår och har de reglerats innan årsbokslutet är upprättat, periodiseras de dock till innevarande räkenskapsår.

Se exempel 5 n.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 5.42 Bidrag som erhålls till en ideell förenings verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Kommentar Se exempel 5 p.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd 5.43 Nedanstående inkomster i en samfällighetsförening ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	Intäkten redovisas
uttaxerat bidrag	fördelad över den period den avser

Kommentar En samfällighetsförening ska enligt 40 § lagen om förvaltning av samfälligheter uttaxera bidrag i pengar av medlemmarna om inte samfällighetens medelsbehov täcks på annat sätt.

En fiskevårdsområdesförening får enligt 24 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden uttaxera bidrag till föreningens verksamhet av medlemmarna, om det finns föreskrifter om sådan uttaxering i stadgarna.

Övriga bidrag

Allmänt råd 5.44 Andra bidrag än uttaxerade bidrag som erhålls till en samfällighetsförenings verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Övriga bidrag.

Kommentar Övriga bidrag är t.ex. bidrag från Trafikverket och kommunen till en samfällighetsförening som förvaltar en vägsamfällighet.

Särskilda regler för stiftelser

Vad är en inkomst?

Kommentar Erhållna gåvor eller bidrag som endast ska vidareförmedlas till någon annan och som stiftelsen därmed inte tar emot för egen räkning, ska inte redovisas som inkomst utan som skuld, se punkt 5.2.

Inbetalda medel till vinstandelsstiftelser

Allmänt råd 5.45 I vinstandelsstiftelser får inbetalda medel till stiftelsen inte redovisas som en intäkt.

Kommentar Inbetalda medel till en vinstandelsstiftelse redovisas mot eget kapital enligt punkt 14.19.

Erhållna gåvor

- 5.46 I en avkastningsstiftelse får en erhållen gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt.

Allmänt råd

En avkastningsstiftelse främjar sitt ändamål genom att till en eller flera fysiska eller juridiska personer lämna anslag eller bidrag från avkastningen på sin förmögenhet.

Kommentar

En gåva som inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls, se punkt 14.20 och värderas enligt punkt 8.11.

Gåvor som får förbrukas för stiftelsens ändamål redovisas som intäkt oavsett om det finns ett villkor för användningen eller inte, se kommentaren till punkt 5.26. Se även om ändamålsbestämda medel i kapitel 14.

Erhållna bidrag

- 5.47 Bidrag som erhålls till en stiftelses verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

*Allmänt råd***Kapitel 6 – Rörelsekostnader***Tillämpning*

ÅB

- 6.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av rörelsekostnader.

Allmänt råd

Kapitlet behandlar inte

- a) kostnad för tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris, se kapitel 5,
- b) avskrivningar, se kapitel 9,
- c) nedskrivningar av anläggningstillgångar, se kapitel 9 och 10,
- d) utgifter som ska aktiveras, se kapitel 9 och 11,
- e) kostnad för sålda varor, se kapitel 11,
- f) kostnad för kundförluster, se kapitel 12,
- g) valutakursförluster av rörelsekaraktär, se kapitel 12 och 16, och
- h) kostnad för avsättningar, se kapitel 15.

Särskilda regler finns för

- a) enskild näringsverksamhet i punkterna 6.15–6.17,
- b) handelsbolag i punkterna 6.18–6.20,
- c) ideella föreningar i punkt 6.21, och
- d) stiftelser i punkterna 6.22 och 6.23.

Rörelsekostnader som inte behandlas i detta kapitel och som tas upp i ovan angivna kapitel ska ändå redovisas som rörelsekostnader i resultaträkningen. Är det t.ex. fråga om en avsättning för skyldighet att i framtiden återställa mark ska utgifterna för detta hanteras enligt kapitel 15. För att kunna redovisa en utgift som kostnad rätt räkenskapsår måste företaget därför känna till anledningen till att utgiften har uppstått.

Kommentar

De varor som behandlas i detta kapitel benämns förbrukningsvaror och är sådana varor som inte behandlas i andra kapitel, se exempelvis vad som utgör varulager enligt punkt 11.2.

Förlust till följd av ackord redovisas på samma sätt som kundförluster, se kapitel 4 och 12.

Eftersom kapitlet behandlar rörelsekostnader behandlas inte finansiella kostnader, se kapitel 7, eller lämnade koncernbidrag, se kapitel 18, i detta kapitel.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en utgift?

- Allmänt råd* 6.2 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 redovisa varje transaktion för sig. En transaktion ska dock redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden.

Kommentar | Ingående mervärdesskatt som företag får dra av enligt mervärdesskattelagen (2023:200) minskar inte företagets eget kapital och är därmed inte en utgift. Med överföring till företagets ägare menas en utbetalning till ägarna som inte motsvaras av en motprestation. Med överföring avses även en enskild näringsidkares uttag från sin näringsverksamhet. En enskild näringsidkares överföring av tillgångar från sin enskilda näringsverksamhet till sin privata ekonomi (uttag) är inte heller en utgift.

Hur stor är utgiften?

Kommentar I punkterna 2.6 och 2.7 finns regler om utgiftens storlek vid byten.

- Allmänt råd* 6.3 Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

Kommentar Utgiften ska minskas med erhållna rabatter. Utgiften ska också minskas med varureturner, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men före årsbokslutets undertecknande.

Är beloppet i en annan valuta än redovisningsvalutan är utgiften det som beloppet har räknats om till i den löpande bokföringen enligt bestämmelserna om redovisningsvaluta i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

När blir utgiften en kostnad?

- Allmänt råd* 6.4 Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte en tillgång ska redovisas.

Endast den del av utgiften som enligt punkterna 6.5–6.8 hör till det räkenskapsår för vilket årsbokslutet upprättas är en kostnad det räkenskapsåret.

- Allmänt råd* 6.5 En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt.

- Allmänt råd* 6.6 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 övriga prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkt 6.7, 6.8 eller 6.10.

6.7	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.	<i>Allmänt råd</i>
6.8	En utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt.	<i>Allmänt råd</i>

Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte utgiften avser ett förvärv av en tillgång som ska redovisas. Ett företag ska som huvudregel endast redovisa tillgångar som det äger, se punkt 8.2. Utgifter som inte ger upphov till sådana tillgångar redovisas som kostnader på det sätt som framgår av detta kapitel. Detta gäller t.ex. utgifter för att hyra egendom. Av punkt 2.4 framgår att ett företag inte behöver periodisera utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor.

Kommentar

Endast den del av utgiften som enligt punkterna 6.5–6.8 hör till det räkenskapsår för vilket årsbokslutet upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. I de flesta fall redovisas utgiften och kostnaden samtidigt, t.ex. vid köp av kontorsmaterial. I andra fall periodiseras utgiften som kostnader över flera räkenskapsår. Ett sådant exempel är när ett företag tecknar ett serviceavtal om totalt 300 000 kronor som gäller fr.o.m. den 1 juli år 1 t.o.m. den 30 juni år 4. Utgiften är 300 000 kronor medan kostnaderna fördelar sig med 50 000 kronor år 1 och år 4 och 100 000 kronor år 2 och år 3.

ÅB

I punkt 6.5 anges att en utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt, dvs. matchningsprincipen gäller. Ett exempel på detta är att ersättning till en agent som har förmedlat försäljning av företags produkter ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som intäkten från försäljningen av produkten.

En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska enligt punkt 6.6 redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övriga prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkt 6.7, 6.8 eller 6.10. Exempel på utgifter som inte kan hänföras till specifika inkomster är utgifter för lokalhyra, reklam, förbrukningsmaterial som inte används vid tillverkning, reparation och underhåll.

Normalt ska företaget redovisa en utgift som kostnad när en produkt, tjänst eller annan prestation erhålls. Ett exempel är ersättning till en konsult för arbete som avser en framtida omorganisation. Utgiften ska redovisas som kostnad i samband med att konsulttjänsten utförs och detta även om själva omorganisationen genomförs senare. Ytterligare exempel är

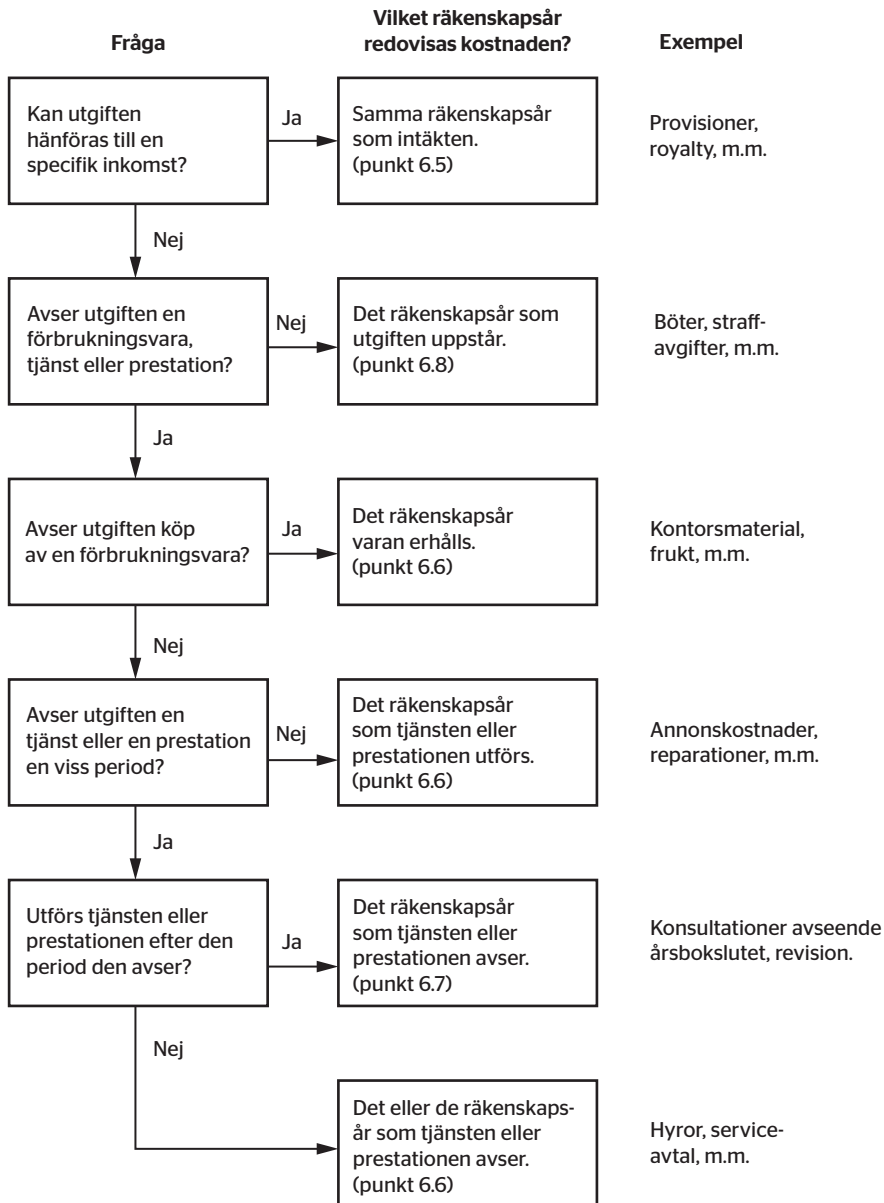
- reparationsutgifter som kostnadsredovisas det räkenskapsår reparationen utförs,
- konsultutgifter som kostnadsredovisas det räkenskapsår konsulten utför sitt arbete, och
- utgifter för förbrukningsmaterial som kostnadsredovisas när materialet erhålls.

En utgift för en tjänst eller annan prestation som utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår som tjänsten eller prestationen hör till, ska redovisas som kostnad det räkenskapsår den avser enligt punkt 6.7. Exempel på detta är utgifter för revision samt biträde med att upprätta ett årsbokslut. Utgifter för sådana tjänster och prestationer redovisas alltså som kostnad det år tjänsten eller prestationen avser.

Enligt punkt 6.8 ska en utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation redovisas som kostnad direkt. Exempel på sådana utgifter är straffavgifter, böter och förseningsavgifter. Ett annat exempel är en förutbetalad hyra för lokal som företaget inte längre kan nyttja eller hyra ut.

Frågeschema – när utgifter ska redovisas som kostnader

Nedan finns ett frågeschema som kan vara till hjälp för att avgöra när en utgift ska redovisas som kostnad enligt punkterna 6.5–6.8.



ÅB

Frågeschemat visar t.ex. att utgifter för konsultarbete inför en reklamkampanj och utgifter för annonsering i samband med kampanjen kan komma att redovisas som kostnad olika räkenskapsår. Konsulten utför en tjänst som har levererats och ska kostnadsföras oavsett när reklamkampanjen genomförs eller

vilket resultat den ger. Utför konsulten arbetet år 1 och reklamkampanjen annonseras och genomförs år 2 ska därför utgiften för konsulten kostnadsföras år 1. Annonsen däremot är en annan tjänst som levereras först år 2 och ska därför kostnadsföras år 2. Hade annonsen däremot publicerats år 1 ska kostnaden redovisas år 1 även om själva kampanjen genomförs år 2. Företaget har fått tjänsten utförd i och med publiceringen av annonsen i tidningen.

Återkommande utgifter – Förenklingsregel

Allmänt råd

- 6.9 Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgift, som inte är personaltgift, 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.

Första stycket b gäller inte det första året regeln tillämpas på en utgift.

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL ska samma principer för bl.a. värdering tillämpas konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat. Av det följer att förenklingsregeln i punkt 6.9 ska tillämpas konsekvent mellan åren för varje enskild återkommande utgift. Ett företag kan t.ex. välja att periodisera utgift för försäkring samtidigt som förenklingsregeln tillämpas på utgifter för billeasing.

Förenklingsregeln kan användas för att minska antalet periodiseringar. Även om övriga regler leder till att t.ex. utgifter för försäkring ska periodiseras behöver detta inte göras om förutsättningarna i förenklingsregeln är uppfyllda. Kan det antas att den återkommande utgiften varierar högst 20 procent mellan åren behöver någon periodisering inte göras. Tillämpas förenklingsregeln redovisas kostnaden det räkenskapsår fakturan kommer till företaget. Detta kommer inte att påverka resultatet i någon större omfattning eftersom utgiften återkommer varje år.

Förenklingsregelns gräns för hur mycket utgiften får variera och att varje räkenskapsår ska belastas med en årskostnad ska ses på helårsbasis. För ett företag som fem månader före balansdagen börjar leasa en bil under tre år är utgiften kommande år mer än 20 procent högre än år 1. För att beräkna om utgiften varierar mellan åren med mer än 20 procent får utgiften år 1 räknas om såsom om bilen hade leasats hela året. Kostnaden som ska redovisas år 1 är det fakturerade beloppet under året. Se exempel 6 b.

Eftersom det är tillräckligt att det kan antas att utgiften inte kommer att variera med mer än 20 procent mellan åren behöver någon justering inte göras om företaget ett enskilt år har en högre utgift. Ett företag behöver t.ex. inte periodisera en utgift som tillfälligt ökar med 20 procent. Ett företag som innevarande och de senaste åren i juni har fakturerats 20 000 kronor för ett ettårsserviceavtal får i december reda på att priset kommer att höjas till 25 000 kronor nästa år och därefter årligen med ett index baserat på inflationen. Fakturan i juni kommande år överstiger årets utgift med 25 procent. Förenklingsregeln kan ändå användas eftersom företaget har skäl att anta att utgiften i fortsättningen inte kommer att öka med mer än 20 procent mellan åren.

En förutsättning för att förenklingsregeln ska få tillämpas är enligt punkt 6.9 b att varje år belastas med en årskostnad. Ett företag som normalt får

faktura för ett års service i december men som ett år får fakturan först i januari ska när förenklingsregeln tillämpas redovisa årskostnaden som en upplupen kostnad.

Se även exempel 6 a och 6 d.

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

- 6.10 Nedan angivna slag av utgifter som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad enligt följande, om inte förenklingsregeln i punkt 6.9 tillämpas:

Allmänt råd

Utgift för	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 årsbokslut	det räkenskapsår årsbokslutet avser
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över den avtalade perioden

ÅB

Tabellen ska inte tillämpas om det är möjligt att knyta utgiften till en specifik inkomst. I det fallet ska punkt 6.5 tillämpas.

Hyra och försäkringar är exempel på tjänster. En hyra som betalas i förskott och som avser en hyresperiod fr.o.m. december t.o.m. februari ska enligt tabellen fördelas mellan de två åren. Fördelningen görs så gott som uteslutande linjärt, dvs. en tredjedel redovisas som kostnad på första året och två tredjedelar på det andra året. Eftersom hyran i detta fall har betalats i förskott innebär det att den del av hyran som avser hyresperioden efter balansdagen ska redovisas i balansräkningen i posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter.

Kostnad för leasing redovisas fördelad över den avtalade leasingperioden. Av det följer att alla leasingavtal ska redovisas som operationella leasingavtal. Detta innebär att så länge äganderätten inte har övergått ska den leasade tillgången redovisas hos leasegivaren.

För fler fall hur tabellen ska tolkas, se exempel 6 a–6 d.

Kommentar

*När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?**Allmänt råd*

6.11 Utgifter för personal ska normalt redovisas som kostnad enligt följande:

Utgift för	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 kopplad till ett intjänande	när lönekostnaden redovisas respektive när intjänandet sker
premier på pensionsförsäkring i övriga 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

Kommentar

Vissa andra delar av personalutgifterna behandlas i andra kapitel, t.ex. beräkning av semesterlöneskulden, se punkt 16.10.

Lön ska redovisas som kostnad när arbetsprestationen utförs. Detta är i vissa fall en skillnad mot inhyrda konsulttjänster, som hanteras enligt punkterna 6.5–6.8 och 6.10. Det spelar ingen roll vad själva arbetet avser, lön ska alltid redovisas som kostnad det räkenskapsår arbetet utförs.

Även ersättning för styrelsearbete betraktas som lön och redovisas som personalkostnad. Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra när en styrelseledamot utfört en arbetsprestation. Av förenklingsskäl kan prestationen anses vara utförd löpande under räkenskapsåret.

Med lagstadgade arbetsgivaravgifter avses de avgifter som ska redovisas i skattedeklarationen.

Premier som betalas till pensionsförsäkringar och som baserar sig på utbetald lön, förmåner och andra ersättningar ska kostnadsföras när lönekostnaden redovisas. Premier som inte baserar sig på utbetald lön m.m. utan är kopplade till en intjänandeperiod ska kostnadsföras under intjänandeperioden.

En pensionsförsäkringspremie som inte är kopplad till lön och inte heller i övrigt kan hänföras till någon intjänandeperiod ska normalt kostnadsföras det räkenskapsår premien betalas. Från detta finns ett undantag. Finns det ett åtagande på balansdagen som innebär att företaget måste betala in en pensionsförsäkringspremie efter balansdagen, ska kostnaden redovisas det räkenskapsår åtagandet ingicks.

Se även exempel 6 e.

När och hur redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust

- 6.12 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 5.6 första stycket enligt följande:

Allmänt råd

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 frakt-företaget
övriga materiella anläggnings-tillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar till-gången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

ÅB

Realisationsförlust vid försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

Tabellen visar när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 5.6 första stycket å övergår, dvs. när en realisationsförlust ska redovisas. Vid en fastighetsförsäljning övergår väsentliga risker och förmåner till köparen normalt på tillträdesdagen, eftersom säljaren försäkrar fastigheten och har rätt till avkastningen mellan kontrakts- och tillträdesdagen. Realisationsförlust vid en fastighetsförsäljning ska därför i normalfallet redovisas på tillträdesdagen. Detta är en skillnad mot IL som anger att realisationsförluster på fastigheter som är anläggningstillgångar ska tas upp på kontraktsdagen. Av förenklings-skäl får därför ett företag redovisa försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång på kontraktsdagen.

Kommentar

- 6.13 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Allmänt råd

Avser försäljningen en fastighet ska intäkten även minskas med direkta försäljningskostnader.

Det redovisade värdet ska inte påverkas av eventuella obeskattade reserver i form av avskrivningar över plan. I resultaträkningen redovisas skillnaden mellan försäljningspriset och det redovisade värdet.

Kommentar

Ett exempel på direkta försäljningskostnader när det gäller försäljning av en fastighet är mäklararvode.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i punkt 4.3 ska en realisationsförlust vid försäljning av immateriella och materiella anläggnings-tillgångar redovisas i posten Övriga rörelsekostnader.

- Allmänt råd* 6.14 En utrangering av en immateriell eller en materiell anläggningstillgång ska redovisas som kostnad när tillgången inte längre kan brukas och företaget inte avser reparera eller sälja tillgången.

Kommentar Redovisning av utrangeringen görs som en försäljning som företaget inte fått betalt för. Resultatet av utrangeringen ska redovisas i posten Övriga rörelse-kostnader, se punkt 4.3.

Oftast är det lätt att bedöma när en tillgång ska utrangeras men ibland kan frågan vara om en nedskrivning ska göras eller om tillgången ska utrangeras. Av punkt 6.14 framgår att en immateriell eller materiell anläggningstillgång som inte längre kan brukas och som företaget inte avser reparera ska utrangeras. Kommer tillgången däremot att repareras, helt eller delvis, ska en nedskrivning i stället göras. Tillgångar som fortfarande är brukbara men som företaget inte har för avsikt att använda mer ska utrangeras först då de fysiskt slängts. Innan de fysiskt har slängts måste en nedskrivningsprövning göras.

I punkt 9.33 anges att en anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. Det är då frågan om en nedskrivning och inte en realisationsförlust.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Endast utgifter som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen. Det är därför viktigt att näringsverksamhetens ekonomi är skild från den enskilda näringsidkarens privata ekonomi.

I kapitel 8 och 16 framgår vilka tillgångar respektive skulder som ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Utgifterna för, samt förlusterna på, tillgångar och skulder som redovisas i näringsverksamheten ska också räknas till näringsverksamheten.

- Allmänt råd* 6.15 I en enskild näringsverksamhet får användningen av den enskilda näringsidkarens privata tillgång i näringsverksamheten redovisas som utgift.

Redovisas användning av en privat tillgång i näringsverksamheten är utgiften en skälighetsdel av den enskilda näringsidkarens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Kommentar Ett exempel är när en privat bil används för resor i näringsverksamheten.

Utgångspunkten vid beräkning av utgiften är vad näringsidkaren har betalat för tillgången, hur stor del av tillgången som används i verksamheten och tillgångens nyttjandeperiod. Beräkningen ska leda till en rimlig värdering.

Finns det ett föreskrivet värde i en skatteförfattning, får det användas. Det gäller t.ex. utgifter för resor med egen bil i näringsverksamheten och utgifter

för bostaden när en enskild näringsidkare arbetar i sin bostad. För sådana utgifter finns det i IL fastställda schablonbelopp.

Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 14.9.

- 6.16 I en enskild näringsverksamhet får näringsidkarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten redovisas som utgift i verksamheten *Allmänt råd*

De ökade levnadskostnaderna ska redovisas till det belopp som näringsidkaren ska dra av enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 14.10. *Kommentar*

- 6.17 I en enskild näringsverksamhet får den del av en ersättning för arbete till näringsidkarens make eller barn som inte får dras av enligt inkomstskattelagen (1999:1229) inte redovisas som en kostnad. *Allmänt råd*

Ersättningen ska redovisas som uttag, dvs. som en minskning av eget kapital, se punkterna 14.5 och 14.6. *Kommentar*

Särskilda regler för handelsbolag

ÅB

- 6.18 I ett handelsbolag får användningen av en delägars privata tillgång i näringsverksamheten redovisas som utgift. *Allmänt råd*

Redovisas användning av en privat tillgång i näringsverksamheten är utgiften en skälig del av delägens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Ett exempel är när en privat bil används för resor i bolagets verksamhet. *Kommentar*

Utgångspunkten vid beräkning av utgiften är vad delägaren har betalat för tillgången, hur stor del av tillgången som används i verksamheten och tillgångens nyttjandeperiod. Beräkningen ska leda till en rimlig värdering.

Finns det ett föreskrivet värde i en skatteförfattning, får det användas. Det gäller t.ex. utgifter för resor med egen bil i näringsverksamheten. För sådana utgifter finns det i IL fastställda schablonbelopp.

Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 14.15.

- 6.19 I ett handelsbolag får delägens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten redovisas som utgift i bolaget. *Allmänt råd*

De ökade levnadskostnaderna ska redovisas till det belopp som delägaren ska dra av enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 14.16. *Kommentar*

- 6.20 I ett handelsbolag får den del av en ersättning för arbete till en delägars make eller barn som delägaren ska beskattas för enligt inkomstskattelagen (1999:1229) inte redovisas som en kostnad. *Allmänt råd*

Ersättningen ska redovisas som uttag, dvs. som en minskning av eget kapital, se punkterna 14.11 och 14.12. *Kommentar*

Särskilda regler för ideella föreningar

Lämnade bidrag

- Allmänt råd* 6.21 Överlåter en ideell förening en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om att lämna bidraget har fattats.
En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas som kostnad i takt med att villkoret uppfylls.

Kommentar En annan benämning på lämnade bidrag kan vara lämnade gåvor.
I samband med att beslut om att lämna ett bidrag har fattats redovisas också en skuld, se punkt 16.2. En utfästelse är bindande endast om den ideella föreningen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Har en bindande utfästelse enligt andra stycket gjorts ska upplysning lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventalförpliktelser i kapitel 17.

Särskilda regler för stiftelser

Lämnade bidrag

- Allmänt råd* 6.22 Överlåter en stiftelse en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om att lämna bidraget har fattats.
En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas som kostnad i takt med att villkoret uppfylls.

- Allmänt råd* 6.23 I avkastningsstiftelser och vinstandelsstiftelser får ett lämnat bidrag inte redovisas som en kostnad.

Kommentar Överlåter en stiftelse en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. I avkastningsstiftelser används i stället ofta begreppet lämnade anslag. En annan benämning på lämnade bidrag kan vara lämnade gåvor.

I samband med att beslut om att lämna ett bidrag har fattats redovisas också en skuld, se punkt 16.2. En utfästelse är bindande endast om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Har en bindande utfästelse enligt andra stycket gjorts ska upplysning lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventalförpliktelser i kapitel 18.

Bidrag som avkastningsstiftelser och vinstandelsstiftelser lämnar redovisas som minskning av eget kapital, se punkt 14.21.

Kapitel 7 – Finansiella poster m.m.

Tillämpning

- Allmänt råd* 7.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella poster.
Kapitlet behandlar inte
a) resultat vid försäljning av lageraktier, se kapitel 5,

- b) valutakursdifferenser på långfristiga fordringar, kortfristiga placeringar, kassa och bank samt skulder i utländsk valuta, se kapitel 10, 13 och 16,
- c) ackordsförlust från beviljat ackord på finansiella fordringar och ackordsvinst från erhållet ackord på finansiella skulder, se kapitel 10 och 16,
- d) nedskrivning och återföring av nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar, se kapitel 10 och 18,
- e) nedskrivning och återföring av nedskrivning av kortfristiga placeringar, se kapitel 13, och
- f) vinstutdelning från dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag, se kapitel 18.

Under rubriken Finansiella poster i resultaträkningen, se punkt 4.3, redovisas i respektive post intäkter och kostnader från företagets finansiella tillgångar och skulder. I detta kapitel behandlas följande intäkter och kostnader:

Kommentar

- intäkter och kostnader som redovisas i posten Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i,
- ränteintäkter, vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet och realisationsresultat från finansiella anläggningstillgångar, vilka redovisas i posten Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar,
- ränteintäkter, vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet och realisationsresultat från finansiella omsättningstillgångar, vilka redovisas i posten Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter, och
- räntekostnader från finansiella skulder, vilka redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

ÅB

Under rubrikerna Särskilda regler för enskild näringsverksamhet och Särskilda regler för stiftelser finns endast kommentarer.

Grundläggande bestämmelser

- 7.2 En finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 5.2 och 5.4–5.6.
- 7.3 En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 6.2–6.4.

Allmänt råd

Allmänt råd

Grundläggande bestämmelser om vad som är en inkomst och en intäkt samt vad som är en utgift och en kostnad finns i kapitel 5 och 6. I dessa kapitel anges hur storleken på inkomsten respektive utgiften ska beräknas samt när en inkomst ska redovisas som intäkt och när en utgift ska redovisas som kostnad. Dessa grundläggande bestämmelser gäller också för de finansiella posterna.

Kommentar

Realisationsresultat

- Allmänt råd* 7.4 Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och direkta försäljningskostnader. Nettot redovisas i resultaträkningen.

Kommentar Realisationsresultat (såväl realisationsvinster som realisationsförluster) beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet och direkta försäljningskostnader på de sålda andelarna. Det är endast nettot av transaktionen som redovisas i resultaträkningen. Enligt punkterna 10.13 och 13.7 ska genomsnittsmetoden användas om avyttringen gäller aktier av samma slag och sort.

Av punkt 8.3 följer att en finansiell tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen.

Emissionsinsats

- Allmänt råd* 7.5 Erhållen emissionsinsats ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Vinstutdelning

- Allmänt råd* 7.6 Vinstutdelning, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagens 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.

Kommentar Andra stycket i punkten är en förenkling som innebär att företaget inte behöver bevaka beslut om utdelning utan kan redovisa intäkten när utdelningen erhålls.

Som framgår av punkt 7.1 behandlar detta kapitel inte utdelning på andelar i koncern- och intresseföretag eller gemensamt styrda företag, se kapitel 18.

Ränteutgifter och räntekostnader

- Allmänt råd* 7.7 Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser.

- Allmänt råd* 7.8 Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad.

Kommentar Punkt 7.7 innebär att ränta som sträcker sig över balansdagen ska periodiseras. Enligt punkt 2.4 behöver ett företag inte periodisera ränteinkomster eller ränteutgifter som understiger 5 000 kronor. Ett företag med räkenskapsår som slutar den 30 juni behöver därmed inte göra någon periodisering om räntan på ett banktillgodohavande betalas ut i efterskott och understiger 5 000 kronor för ett helt kalenderår under förutsättning att principen tillämpas konsekvent.

En dröjsmålsränta är en betalning för ett försenat betalningsflöde. Det innebär att den inte har med den ursprungliga affärstransaktionen att göra. Av förenklingsskäl är det enligt punkt 7.8 möjligt att redovisa oväsentliga dröjsmålsräntor i rörelsens intäkts- respektive kostnadsposter.

Bokslutsdispositioner

Vad gäller redovisning av bokslutsdispositioner, se kapitel 4 med tillhörande kommentarer.

Kommentar

Skatter

Vad gäller redovisning av företagets inkomstskatt, se kapitel 4 med tillhörande kommentarer.

Kommentar

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringskyldig för denna verksamhet. Endast inkomster och utgifter som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen. Det är därför viktigt att näringsverksamhetens ekonomi är skild från den enskilda näringsidkarens privata ekonomi.

Kommentar

ÅB

I kapitel 8 och 16 framgår vilka tillgångar respektive skulder som ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Avkastning av och utgifter för tillgångar och skulder som redovisas i näringsverksamheten ska också räknas till näringsverksamheten. Detsamma gäller vinst eller förlust på sådana tillgångar och skulder.

Särskilda regler för stiftelser

Kapitlet behandlar även ränteintäkter och utdelningar som redovisas under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. enligt punkt 4.17.

Kommentar

Avsnitt IV – Balansräkning

Kapitel 8 – Tillgångar

Tillämpning

8.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av tillgångar.

Allmänt råd

Särskilda regler finns för

- a) enskild näringsverksamhet i punkterna 8.16–8.27,
- b) ideella föreningar i punkterna 8.28 och 8.29, och
- c) stiftelser i punkterna 8.30 och 8.31.

I kapitel 8 finns regler som är gemensamma för alla tillgångar.

Kommentar

I kapitel 9–13 finns ytterligare regler som särskilt avser immateriella och materiella anläggningstillgångar, finansiella anläggningstillgångar, varulager, kortfristiga fordringar samt kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank.

*Grundläggande bestämmelser***Vilka tillgångar ska ett företag redovisa?***Allmänt råd*

8.2 Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger.

Ett företag ska redovisa förbättringsutgifter på annans fastighet som tillgång i enlighet med punkt 9.7 trots att företaget inte äger tillgången.

Företaget ska också redovisa redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång.

Kommentar

Grundregeln är att ett företag endast ska redovisa tillgångar som det äger.

Vissa tillgångar som företaget äger får trots det inte redovisas som tillgång, se t.ex. punkt 9.4 om egenupparbetade immateriella tillgångar. Andra tillgångar får redovisas som kostnad direkt, se t.ex. punkterna 9.5 och 9.6 om anläggningstillgångar av mindre värde respektive kort ekonomisk livslängd. Hyrd egendom ska inte redovisas som tillgång i företaget.

Frågan om företaget äger en tillgång eller inte bedöms normalt med ledning av köprättsliga regler om äganderättens övergång, se även punkt 8.3. Däremot är regler om separationsrätt vid konkurs normalt inte avgörande vid denna bedömning. Virke som är märkt enligt lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke redovisas således hos säljaren till dess virket omhändertagits av köparen.

En tillgång ska redovisas i balansräkningen även om det finns ett äganderättsförbehåll. Uppllysning ska lämnas om äganderättsförbehållet, se punkterna 17.9 och 17.10.

Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom. Mottagna medel redovisas i posten Redovisningsmedel med posten Övriga skulder som motpost.

När ska en tillgång redovisas?*Allmänt råd*

8.3 En tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.

Risker och förmåner enligt första stycket övergår enligt följande:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
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 tillgången utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation
Tillgångar som levereras genom delleranser och tillgångarna har funktionellt samband	när samtliga delleranser är utförda

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
Fastighetsförvärv	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen
Tillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva	när tillgången har erhållits
Förvärv av annan tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt

Sådana utgifter som enligt detta allmänna råd 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.

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) inte har bokförts löpande ska redovisas som tillgång i årsbokslutet om den finns kvar på balansdagen.

ÅB

En tillgång ska redovisas i balansräkningen när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången har övergått.

Kommentar

Undantagsvis kan det vara svårt att bestämma när väsentliga risker och förmåner övergår. I sådana fall är det nödvändigt att närmare granska de faktiska omständigheterna samt analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor som bör ställas är följande:

- Vilka relevanta risker (t.ex. prisfall, förstörelse, sakrättsliga anspråk) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har väsentliga risker och förmåner övergått?

Vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång framgår av punkterna i respektive tillgångskapitel. Sådana utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet ska redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts, även om risker och förmåner inte har övergått, t.ex. utgifter för konsulttjänster, se punkt 9.9.

I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

När ska en tillgång inte längre redovisas?

- 8.4 En tillgång ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått, se tabellen i punkt 8.3.

Allmänt råd

Har en tillgång utrangerats, se punkt 6.14, ska den inte heller redovisas.

En leasegivare ska redovisa uthyrda tillgångar även om risker och förmåner övergått till leasetagaren.

Kommentar

En tillgång är utrangerad när den inte längre är brukbar och företaget inte har för avsikt att reparera eller sälja den eller när den fysiskt har slängts.

En tillgång som inte längre ska redovisas i balansräkningen ska kostnadsföras. Vid avyttring eller utrangering av en anläggningstillgång eller en kortfristig placering tillämpas reglerna om realisationsresultat i punkt 5.32, 6.13 eller 7.4 vilka innebär nettoeredovisning. Är tillgången en omsättningstillgång som inte är en kortfristig placering ska kostnaden och eventuell intäkt redovisas brutto.

En anläggningstillgång som skrivits av eller ned till noll kronor ska fortfarande finnas kvar i redovisningen och i upplysningen om anläggningstillgångar.

Ett leasingavtal redovisas alltid som ett operationellt leasingavtal. Det innebär att en leasegivare har kvar tillgången i sin balansräkning. Det är först då leasingperioden har löpt ut som tillgången kan övergå till köparen.

När är en tillgång en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång?

Lagtext

4 kap. 1 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (1999:1112)

Allmänt råd

8.5 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.

Kommentar

Är avsikten vid inköpet att sälja tillgången i den normala verksamheten klassificeras den som omsättningstillgång även om den inte blir såld inom 12 månader. Detta gäller oftast poster under rubriken Varulager m.m. En tillgång som företaget tänker använda eller äga stadigvarande (normalt minst 12 månader) är en anläggningstillgång.

Allmänt råd

8.6 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.

Kommentar

Punkten innebär att en placering som löper på fem år med avsikt att innehas till förfall ska omklassificeras till omsättningstillgång det femte året.

Allmänt råd

8.7 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.

Ett exempel på när en omsättningstillgång ska omklassificeras är när en bilhandlare beslutar att en lagerbil ska användas som tjänstebil, se exempel 8 a. Anskaffningsvärdet för anläggningstillgången är det redovisade värdet på omsättningstillgången vid tidpunkten för omklassificeringen.

Kommentar

Tillgångens redovisade värde

Anläggningstillgångar

4 kap. 3 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

En anläggningstillgång redovisas i balansräkningen till ett värde, beräknat utifrån

Kommentar

- tillgångens anskaffningsvärde (4 kap. 3 § första stycket ÅRL),
- i vissa fall ökat med tillkommande utgifter (se t.ex. punkterna 9.17–9.19),
- minskat med ackumulerade avskrivningar (4 kap. 4 § ÅRL), och
- minskat med ej återförda nedskrivningar (4 kap. 5 § ÅRL).

ÅB

Mer detaljerade regler om hur det redovisade värdet på anläggningstillgångar ska beräknas finns i kapitel 9 och 10.

4 kap. 6 § ÅRL om uppskrivningar får inte tillämpas av företag som upprättar årsbokslut enligt 6 kap. 4 § BFL.

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning till bestämd mängd och fast värde, se punkt 9.8 för materiella anläggningstillgångar.

4 kap. 14 a § ÅRL om värdering av finansiella instrument till verkligt värde och 4 kap. 14 e § ÅRL om värdering av säkrade poster får inte tillämpas av företag som upprättar årsbokslut enligt 6 kap. 4 § BFL.

4 kap. 13 a § ÅRL om redovisning enligt kapitalandelsmetoden får inte tillämpas av företag som upprättar årsbokslut enligt 6 kap. 4 § BFL.

Omsättningstillgångar

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (2011:1554)

Lagtext

En omsättningstillgång redovisas i balansräkningen enligt lägsta värdets princip. Mer detaljerade regler om hur det redovisade värdet på omsättningstillgångar ska beräknas finns i kapitel 11, 12 och 13.

Kommentar

4 kap. 10 § ÅRL behandlar värdering av pågående arbete för annans räkning, uppdrag på löpande räkning samt uppdrag till fast pris enligt huvudregeln, se t.ex. punkterna 5.13 och 5.16.

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde, se punkt 11.6.

4 kap. 13 a, 14 a och 14 e §§ ÅRL får inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet, se under rubriken Anläggningstillgångar.

Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde

Kommentar I punkterna 8.8–8.15 finns bestämmelser om beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde. I kapitel 9–13 finns mer detaljerade regler som bl.a. behandlar i vilken utsträckning utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet ska ingå i anskaffningsvärdet.

Likvidtransaktion

Allmänt råd 8.8 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.

Kommentar Vid beräkning av anskaffningsvärdet ska onormalt fördelaktiga betalningsvillkor inte beaktas.

Förvärv mot lånerevers eller övertagande av skulder jämföras med en likvidtransaktion.

Är inköpspriset i en annan valuta än redovisningsvalutan används det värde som inköpspriset räknades om till i den löpande bokföringen enligt bestämmelserna om redovisningsvaluta i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

Allmänt råd 8.9 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.

Kommentar Mervärdesskatt ska dock räknas in i anskaffningsvärdet till den del företaget inte har rätt att dra av eller få tillbaka ingående mervärdesskatt.

I punkterna 2.6 och 2.7 finns regler om anskaffningsvärdets storlek vid byten.

Förvärv med försäkringsersättning

Allmänt råd 8.10 Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som anges i punkterna 8.8 och 8.9 samt 2.6 och 2.7.

Kommentar De händelser som uppkommer i samband med förluster av eller skador på tillgångar och som föranleder ersättning från försäkringsbolag och eventuellt investeringar ska ses som separata händelser. Detta innebär

- att en skada på t.ex. en materiell anläggningstillgång medför att en nedskrivningsprövning ska göras, se punkterna 9.32–9.37, och
- att försäkringsersättningen, såväl likvida medel som ersättningstillgång, ska redovisas som intäkt, se punkt 5.26.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som framgår av faktura, avtal eller liknande, se punkterna 8.8 och 8.9. I de fall försäkringsbolaget ersätter en skadad tillgång med en annan tillgång ska punkterna 2.6 och 2.7 tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärdet.

Förvärv genom testamente eller gåva

- 8.11 Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens
- a) marknadsvärde, eller
 - b) om ett marknadsvärde inte kan fastställas, återanskaffningsvärde.

Allmänt råd

Är tillgången en fastighet får företaget utgå från att marknadsvärdet motsvarar taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Anskaffningsvärdet får bestämmas till det värde som används vid inkomstbeskattningen.

Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Återanskaffningsvärdet används när efterfrågan på tillgången är svag, dvs. motsvarande tillgångar omsätts aldrig eller mycket sällan på marknaden.

Kommentar

Ett företag som förvärvar en fastighet genom testamente eller gåva får använda taxeringsvärdet när ett marknadsvärde fastställs. Taxeringsvärdet ska motsvara 75 procent av fastighetens marknadsvärde. För en fastighet kan därför marknadsvärdet oftast beräknas genom att taxeringsvärdet multipliceras med 1,33.

ÅB

- 8.12 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens
- a) nettoförsäljningsvärde, eller
 - b) nominella värde, om tillgången är likvida medel.

Allmänt råd

Anskaffningsvärdet får bestämmas till det värde som används vid inkomstbeskattningen.

Hur nettoförsäljningsvärdet beräknas beskrivs i kapitel 11. Ytterligare regler om redovisning av gåvor och förvärv genom testamente finns i kapitel 5.

Kommentar

Tillgångar som tillförs företaget genom tillskott eller insättning

- 8.13 Anskaffningsvärdet för en tillgång som tillförs företaget genom tillskott eller insättning ska bestämmas enligt punkt 8.11 eller 8.12.

Allmänt råd

Tillskott och insättningar redovisas som en ökning av eget kapital, se kapitel 14.

Kommentar

Förvärv med offentliga bidrag

- 8.14 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.

Allmänt råd

Bidrag i form av skattereduktioner och skatteavdrag ska inte minska anskaffningsvärdet utan minska årets skattekostnad.

- 8.15 Återbetalas ett offentligt bidrag eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp.

Allmänt råd

Kommentar Ytterligare regler om redovisning av bidrag finns i punkterna 5.27–5.30.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Endast tillgångar och skulder som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen. Det är därför viktigt att näringsverksamhetens ekonomi är skild från den enskilda näringsidkarens privata ekonomi.

Punkterna 8.16–8.26 behandlar vilka tillgångar som ska eller får redovisas i en enskild näringsverksamhet.

Vilka tillgångar ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten?

Allmänt råd 8.16 En tillgång ska redovisas antingen i sin helhet eller inte alls i en enskild näringsverksamhet, om inte annat anges i punkt 8.25.

Kommentar Enligt punkt 8.2 ska ett företag redovisa tillgångar som det äger. Av det följer att en tillgång måste ägas av den enskilda näringsidkaren för att få redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

En tillgång som ägs av den enskilda näringsidkaren ska antingen anses ingå i den enskilda näringsverksamheten, vilket innebär att den ska tas med i redovisningen, eller anses vara en del av näringsidkarens privata ekonomi. En tillgång ska därför inte delas upp i en del som avser privat användning och en del som avser företagets användning. Undantag gäller för byggnader och mark enligt punkt 8.25.

Används en tillgång som ingår i den enskilda näringsverksamheten privat av näringsidkaren, ska den privata användningen i vissa fall redovisas som inkomst, se kapitel 5. Motposten till den redovisade inkomsten är eget kapital. Används en tillgång som ingår i näringsidkarens privata ekonomi i den enskilda näringsverksamheten, får denna användning redovisas som utgift, se kapitel 6. Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital.

Allmänt råd 8.17 En tillgång *ska* redovisas i en enskild näringsverksamhet om den
a) uteslutande eller så gott som uteslutande används i verksamheten, eller
b) är nödvändig för att verksamheten ska kunna generera inkomster.

En tillgång *får* redovisas i en enskild näringsverksamhet om den kan förväntas tillföra verksamheten ekonomisk nytta.

Särskilda regler finns för:

- a) tillgångar som enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten i punkterna 8.18–8.22,
- b) likvida medel i punkt 8.23,
- c) bilar i punkt 8.24,
- d) byggnader och mark i punkt 8.25, och
- e) andelar i privatbostadsföretag i punkt 8.26.

Kommentar Första stycket a i punkten innebär att en tillgång som i princip enbart används i näringsverksamheten måste redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Ett exempel på en sådan tillgång är en skördetröska i ett lantbruk. Normalt

används inte en sådan tillgång privat, men även om det skulle förekomma ska den bokföras i företaget.

Ett exempel på en sådan tillgång som enligt första stycket b i punkten är nödvändig för att generera inkomster i en näringsverksamhet är en fiskebåt i ett fiskeriföretag. Även om en sådan tillgång används privat i betydande omfattning ska den redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

Tillgångar kan förväntas tillföra den enskilda näringsverksamheten ekonomisk nytta i enlighet med andra stycket i punkten om de på något sätt förväntas bidra till verksamhetens inkomster eller minska verksamhetens utgifter. Fyller tillgången en funktion i näringsverksamheten får tillgången anses tillföra verksamheten ekonomisk nytta, även om det skulle kunna finnas andra sätt att fylla funktionen.

Särskilda regler finns för

- tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten i punkterna 8.18–8.22,
- likvida medel i punkt 8.23,
- bilar i punkt 8.24,
- byggnader och mark i punkt 8.25, och
- andelar i privatbostadsföretag i punkt 8.26.

ÅB

Tillgångar som enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten

- 8.18 Tillgångar som enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten får inte redovisas i en enskild näringsverksamhet, om inte annat framgår av punkterna 8.19–8.22.

Allmänt råd

I 13 kap. IL finns bestämmelser om vilka tillgångar och skulder som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Utgångspunkten är att avkastningen av och utgifter för samt vinst eller förlust på tillgångar i näringsverksamheten också räknas till näringsverksamheten. Motsvarande gäller för skulder som är hänförliga till tillgångar som ingår i näringsverksamheten.

Kommentar

Enligt 13 kap. 7 § IL är huvudregeln att bl.a. delägarätter (t.ex. andelar i en ekonomisk förening och aktier), fordringsrätter och andelar i handelsbolag inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten. I vissa fall ska de dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten, t.ex. om de är lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar. Ett annat undantag är andelar i kooperativa föreningar som betingas av näringsverksamheten. Sådana andelar räknas som tillgång i näringsverksamheten och ska därför redovisas.

En enskild näringsidkare får och i ett fall ska, enligt de särskilda bestämmelserna i punkterna 8.19–8.22, redovisa vissa tillgångar i näringsverksamheten, fastän de enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten. De tillgångar som avses är

- kapitalförsäkringar, punkt 8.19,
- terminer, punkt 8.20,
- optioner, punkt 8.21, och
- andelar i dotterföretag samt ägarintressen, punkt 8.22.

Om en enskild näringsidkare med stöd av någon av de särskilda bestämmelserna redovisar tillgångar i näringsverksamheten, föreligger inte överensstäm-

melse med de skatterättsliga reglerna. Det innebär att justeringar behöver göras vid inkomstbeskattningen, såväl för den redovisade tillgången som för eventuella intäkter, kostnader och skulder som är hänförliga till den.

- Allmänt råd* 8.19 En kapitalförsäkring ska redovisas som tillgång i en enskild näringsverksamhet om ett åtagande om pension till en anställd uteslutande är beroende av värdet på kapitalförsäkringen och övriga förutsättningar för att ta upp kapitalförsäkringen som en finansiell anläggningstillgång är uppfyllda.

Kommentar Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Ett åtagande om pension kan endast omfatta ett åtagande gentemot en anställd person. En enskild näringsidkare kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig själv.
I punkt 10.3 anges vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda i övrigt för att kapitalförsäkringen ska få redovisas som tillgång.

- Allmänt råd* 8.20 Termer enligt 44 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) får redovisas som tillgångar i en enskild näringsverksamhet om terminerna avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

- Allmänt råd* 8.21 Optioner enligt 44 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229), som är lämpade för allmän omsättning, får redovisas som tillgångar i en enskild näringsverksamhet om optionerna avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

- Allmänt råd* 8.22 Andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag samt ägarintressen i andra företag får redovisas som tillgångar i en enskild näringsverksamhet om andelarna hör till näringsverksamheten.

Kommentar I en enskild näringsverksamhet redovisas endast tillgångar som hör till näringsverksamheten. Privata tillgångar ska således inte omfattas av redovisningen.

Vilka företag som räknas som dotterföretag, intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av 1 kap. 4–6 §§ ÅRL, se kapitel 18. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 10.

Ett exempel på ägarintresse kan vara en enskild näringsidkares innehav av andelar i en bostadsrättsförening om näringsidkaren bedriver verksamhet i en lokal som är upplåten med bostadsrätt av föreningen.

Likvida medel

- Allmänt råd* 8.23 Likvida medel som ägs av en enskild näringsidkare är tillgångar i den enskilda näringsverksamheten endast om de ska användas i näringsverksamheten. Andra likvida medel är privata tillgångar och ska inte redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

Kommentar Likvida medel, t.ex. banktillgodohavanden, som ska användas i den enskilda näringsverksamheten redovisas som tillgångar i verksamheten. Detta gäller oavsett om medlen har genererats i verksamheten eller tillförts verksamheten genom insättning. De medel som genererats i näringsverksamheten eller som har tillförts den genom insättning kan vara avsedda att användas till såväl

löpande utgifter som framtida investeringar, t.ex. för ett planerat utbyte av en maskin.

Bilar

8.24 En bil *ska* redovisas i en enskild näringsverksamhet om den används i näringsverksamheten och det privata nyttjandet är av endast ringa omfattning.

Allmänt råd

En bil *får* redovisas i en enskild näringsverksamhet om den kan förväntas tillföra näringsverksamheten ekonomisk nytta.

Med ringa omfattning avses detsamma som gäller vid beskattningen enligt IL, t.ex. ett fåtal tillfällen per år. Bilar som ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten är således bilar som används så lite privat att någon uttagsbeskattning inte sker.

Kommentar

Om en enskild näringsidkare privat använder en bil som tillhör näringsverksamheten i mer än ringa omfattning ses det som ett uttag. Uttaget får, men behöver inte, redovisas som en inkomst, se punkt 5.33. Motposten till den redovisade inkomsten är eget kapital.

Utgifter för näringsidkarens användning av en bil som tillhör ägarens privata ekonomi behandlas i punkt 6.15.

ÅB

Byggnader och mark

8.25 Byggnader och mark ska redovisas i en enskild näringsverksamhet till den del de enligt inkomstskattelagen (1999:1229) klassificeras som näringsfastighet.

Allmänt råd

Det är klassificeringen vid inkomstbeskattningen som avgör om byggnader och mark ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten eller inte. Vid inkomstbeskattningen klassificeras en fastighet, eller en del av en fastighet, som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

Kommentar

En fastighet som i sin helhet klassificeras som näringsfastighet ska i sin helhet redovisas i den enskilda näringsverksamheten. På motsvarande sätt får en fastighet som i sin helhet klassificeras som privatbostadsfastighet inte redovisas i verksamheten, se 2 kap. 6 § BFL.

I vissa fall kan en del av en fastighet vara klassificerad som privatbostadsfastighet och en annan del av samma fastighet som näringsfastighet. Det är endast den del av fastigheten som klassificeras som näringsfastighet som ska redovisas i verksamheten.

Andelar i privatbostadsföretag

8.26 Andelar i ett privatbostadsföretag ska redovisas i en enskild näringsverksamhet om de enligt 2 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) klassificeras som näringsbostadsrätt.

Allmänt råd

Det är klassificeringen vid inkomstbeskattningen som avgör om en andel i ett privatbostadsföretag ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten eller inte. Vad som avses med ett privatbostadsföretag framgår av 2 kap. 17 § IL. Vid inkomstbeskattningen klassificeras en andel i ett privatbostadsföretag, antingen som privatbostadsrätt eller som näringsbostadsrätt. En andel i ett

Kommentar

privatbostadsföretag som vid inkomstbeskattningen klassificeras som privatbostadsrätt får inte redovisas i näringsverksamheten.

Tillgångar som tillförs den enskilda näringsverksamheten genom insättning

Allmänt råd

8.27 En tillgång som tillhör den enskilda näringsidkarens privata ekonomi och som efter en prövning enligt punkterna 8.17–8.26 redovisas som tillgång i den enskilda näringsverksamheten ska värderas enligt punkt 8.11 eller 8.12.

Kommentar

En fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet och som genom arv, testamente eller gåva får en tillgång som denne avser att använda i den enskilda näringsverksamheten, ska pröva om tillgången ska eller får redovisas i verksamheten. Tillgångar som efter en sådan prövning redovisas i den enskilda näringsverksamheten ska redovisas som en ökning av eget kapital och inte som en inkomst, se punkt 14.8.

När är en tillgång en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång?

Djur i jordbruk eller renkötsel

Lagtext

4 kap. 1 § andra stycket ÅRL

— — —

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renkötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet. Lag (1999:1112)

Kommentar

Har en enskild näringsidkare med stöd av 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL valt att klassificera djur i jordbruk eller renkötsel som omsättningstillgång ska kapitel 11 tillämpas.

Särskilda regler för ideella föreningar

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

8.28 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en ideell förening förvärvat genom testamente eller gåva, får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde om föreningen har för avsikt att skänka bort tillgången.

Har tillgången inte något försäkringsvärde eller har föreningen för avsikt att kassera tillgången ska något värde inte redovisas.

Kommentar

Med försäkringsvärdet avses det värde den ideella föreningen faktiskt försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till noll kronor. Försäkringsvärde får t.ex. användas vid insamling av kläder som ska skänkas vidare till behövande.

Punkten innebär att gåvor av tillgångar som den ideella föreningen avser att kassera inte behöver värderas. En förening behöver således inte lägga ner något arbete på att exempelvis värdera insamlade kläder som vid sorteringen bedöms vara i så dåligt skick att de måste kasseras.

Erhållna bidrag

- 8.29 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en ideell förening redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga bidrag i punkterna 8.14 och 8.15.

*Allmänt råd**Särskilda regler för stiftelser***Förvärv genom testamente eller gåva**

- 8.30 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en stiftelse förvärvat genom testamente eller gåva, får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde om stiftelsen har för avsikt att lämna vidare tillgången.

Allmänt råd

Har tillgången inte något försäkringsvärde eller har stiftelsen för avsikt att kassera tillgången ska något värde inte redovisas.

Med försäkringsvärdet avses det värde stiftelsen faktiskt försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till noll kronor. Försäkringsvärde får t.ex. användas vid insamling av kläder som ska skänkas vidare till behövande.

Kommentar

Punkten innebär att gåvor av tillgångar som stiftelsen avser att kassera inte behöver värderas.

ÅB

Erhållna bidrag

- 8.31 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en stiftelse redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga bidrag i punkterna 8.14 och 8.15.

*Allmänt råd***Kapitel 9 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar***Tillämpning*

- 9.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av immateriella och materiella anläggningstillgångar.

Allmänt råd

I kapitel 8 finns regler som är gemensamma för alla tillgångar.

*Kommentar**Grundläggande bestämmelser***En eller flera immateriella eller materiella anläggningstillgångar?**

- 9.2 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.

Allmänt råd

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig, dvs. varje immateriell eller materiell anläggningstillgång som utgör en enhet värderas för sig, jämför punkterna 9.21 och 9.22.

Kommentar

Förvärvas t.ex. ett konferensbord med tillhörande stolar räknas det som en enhet, eftersom de har ett naturligt inbördes samband och har förvärvats för att användas som en enhet. Ett förvärv av tio kopieringsmaskiner ska ses

som tio separata anläggningstillgångar eftersom varje maskin fungerar för sig själv och inte har något naturligt inbördes samband med de andra kopieringsmaskinerna.

Immateriell eller materiell anläggningstillgång?

Allmänt råd

9.3 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 investerings tidpunkten. I annat fall ska tillgången anses vara en immateriell anläggningstillgång.

Kommentar

Anläggningstillgångar kan bestå av både immateriella och materiella delar. Exempelvis består ett passersystem till en liftanläggning av både materiella (spärrar) och immateriella delar (dataprogram för liftkortshantering). Förvärvas passersystemet i ett sammanhang är det en tillgång. Avgörande för klassificeringen är hur utgifterna fördelar sig på den materiella respektive immateriella delen. Är utgifterna för spärrarna 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet är passersystemet en materiell anläggningstillgång. I annat fall utgör allt en immateriell anläggningstillgång.

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 2 § ÅRL

Utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgångar. Lag (2015:813)

Allmänt råd

9.4 En egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång trots att 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det. Utgifter som kan hänföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad.

Med egenupparbetad immateriell anläggningstillgång avses även en tillgång som består av både en förvärvad och en egenupparbetad immateriell del, om syftet vid förvärvet av den förvärvade delen är att den, genom eget utvecklingsarbete, ska utgöra en del av en ny unik tillgång.

Kommentar

Punkten innebär att företag som tillämpar det allmänna rådet inte får ta upp en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång, trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. Detta medför att t.ex. utvecklingsarbeten som företaget självt har bedrivit inte får aktiveras utan utgifterna för sådant arbete

ska redovisas som kostnad direkt. Detta gäller oavsett om det är företagets anställda eller externa konsulter som har utfört arbetet. Avgörande för frågan om utgifterna får aktiveras eller inte är således om tillgången är egenupparbetad eller förvärvad av extern part, t.ex. i form av rättigheter eller goodwill, inte om utgifterna är interna eller externa. Övriga utgifter i samband med utvecklingsarbete, t.ex. utgifter för att söka patent, behandlas på motsvarande sätt.

En förvärvad immateriell anläggningstillgång får däremot redovisas som en tillgång.

Om företaget har förvärvat en immateriell tillgång med syfte att den ska ingå i en ny unik immateriell anläggningstillgång som företaget ska eller håller på att utveckla, behandlas utgiften för den förvärvade tillgången som en del av utgifterna för den egenupparbetade tillgången. Det innebär att inte heller den förvärvade delen får tas upp som tillgång. Den förvärvade delen bli inte en egen, självständig tillgång som kan användas eller säljas, utan en oskiljaktig del av den nya tillgången.

Om ett företag exempelvis köper ett affärssystem som genom eget arbete anpassas till företagets verksamhet, uppstår inte en ny unik tillgång. Affärssystemet är en förvärvad immateriell tillgång. Om företaget däremot köper en licens för ett utvecklingsverktyg som används som en del i företagets utveckling av en ny unik produkt, betraktas licensen som en del av den nya egenupparbetade immateriella tillgången. Varken utgifterna för licensen eller den nya egenupparbetade immateriella tillgången får tas upp som tillgång.

ÅB

Vilka materiella anläggningstillgångar får redovisas som kostnad?

9.5 En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om anskaffningsvärdet beräknat enligt punkterna 9.9, 9.12 och 9.13 understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för ingående mervärdesskatt som företaget inte har rätt att dra av eller få tillbaka enligt mervärdesskattelagen (2023:200). (BFNAR 2024:5)

Allmänt råd

9.6 En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om den kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år.

Allmänt råd

Av förenklingskäl får materiella anläggningstillgångar av mindre värde och korttidsinventarier kostnadsföras samma år de anskaffas. Detta överensstämmer med bestämmelserna i IL om inventarier av mindre värde och kort ekonomisk livslängd.

Kommentar

Anskaffas flera olika materiella anläggningstillgångar och kan de anses ingå som ett led i en större investering får utgifterna redovisas som kostnad om det sammanlagda anskaffningsvärdet för investeringen understiger ett halvt prisbasbelopp.

Delar av en enhet utgör tillsammans en tillgång om det finns ett naturligt inbördes samband mellan delarna eller om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion, se punkt 9.2. Eftersom ett konferensbord med stolar räknas som en tillgång får bordet och stolarna inte kostnadsföras direkt om tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde överstiger ett halvt prisbasbelopp.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

- Allmänt råd* 9.7 Ett företag som bedriver verksamhet på annans fastighet och som har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten, ska redovisa utgifterna som en materiell anläggningstillgång i posten Förbättringsutgifter på annans fastighet om äganderätten tillkommer fastighetsägaren och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda. Om utgifterna räknas som byggnadsinventarier eller markinventarier enligt inkomstskattelagen (1999:1229), ska de i stället redovisas i posten Maskiner och andra tekniska anläggningar.

Kommentar Enligt punkt 8.2 andra stycket ska förbättringsutgifter på annans fastighet redovisas som tillgång. Ett företag som bedriver verksamhet på annans fastighet (nyttjanderättshavare) och bekostar ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten blir oftast inte ägare till ny-, till- eller ombyggnaden. Ägare blir i stället fastighetsägaren. Trots detta ska nyttjanderättshavaren redovisa förbättringsutgifterna som en tillgång. Motsvarande gäller för markanläggningar som bekostats av nyttjanderättshavaren.

Det framgår av punkt 9.17 att utgiften för tillbyggnad ska tas upp som tillgång och av punkt 9.18 om utgiften för ombyggnaden är aktiverbar. Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet behandlas i punkterna 9.20 och 9.28 med tillhörande kommentarer.

Redovisning av materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

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

- Allmänt råd* 9.8 Värdet av en delpost i posten Materiella anläggningstillgångar, som enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) 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.

Kommentar Enligt 4 kap. 12 § ÅRL är det enbart materiella anläggningstillgångar som uppfyller följande tre kriterier som får redovisas till bestämd mängd och fast värde:

- Tillgångarna ska omsättas.
- Tillgångarnas sammantagna värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Tillgångarnas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

En delposts sammantagna värde anses inte variera väsentligt om värdet kan antas ligga i intervallet +/- 20 procent jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Exempelvis har ett företag som hyr ut stolar bl.a. 1 000 stycken klaffstolar för uthyrning. Klaffstolarna håller i genomsnitt fem år och byts ut successivt. Fastställs värdet till 100 000 kronor ska delpostens sammantagna

värde kunna antas ligga i intervallet 80 000–120 000 kronor för att företaget inte ska behöva göra en exakt beräkning av anskaffningsvärde och avskrivning.

Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar

Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 8.

Kommentar

- 9.9 I anskaffningsvärdet för en förvärvad immateriell eller materiell anläggningstillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in om utgifterna sammanlagt överstiger 5 000 kronor per anläggningstillgång.

Allmänt råd

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

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats får inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Indirekta utgifter får inte räknas in i anskaffningsvärdet.

ÅB

Av punkt 8.8 framgår att anskaffningsvärdet ska bestämmas med utgångspunkt i det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. Av punkt 9.9 framgår att övriga till förvärvet direkt hänförliga utgifter ska ingå i anskaffningsvärdet om de sammanlagt överstiger 5 000 kronor. Utgifterna får ingå även om de understiger 5 000 kronor. Exempel på utgifter som kan vara direkt hänförliga till förvärvet är:

Kommentar

- frakt,
- tull och import,
- lagfart,
- installation,
- konsulttjänster, och
- iordningställande av plats för installation eller uppförande av tillgången.

För att utgifter för konsulttjänster, t.ex. jurist-, arkitekt- och ingenjörstjänster, ska få räknas in i anskaffningsvärdet krävs att de har ett direkt samband med förvärvet. Utgifter för förkastade alternativ anses inte ha ett sådant direkt samband med den tillgång som slutligen förvärvas att utgifterna kan anses direkt hänförliga till förvärvet. Utgifter för provkörning och intrimning är inte sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Driftsförluster i ett inledningsskede, innan anläggningen når planerad driftsnivå, får inte heller räknas in utan redovisas som kostnad.

För beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning, se kapitel 15.

- 9.10 Utgifter för pantbrev som avser en förvärvad materiell anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.

Allmänt råd

Utgifter för pantbrev som inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången redovisas som kostnad.

Kommentar

- Allmänt råd* 9.11 Anskaffningsvärdet för en fastighet som vid förvärvet består av både byggnad och mark, ska normalt fördelas på byggnad och mark enligt taxeringsvärdets fördelning.
- Ingår i anskaffningsvärdet sådana industritillbehör som avses i 2 kap. 3 § jordabalken, ska den del av anskaffningsvärdet som avser dessa räknas bort före fördelningen enligt första stycket.
- För fastigheter som saknar taxeringsvärde fördelas anskaffningsvärdet enligt annan skälig grund.

Kommentar Se exempel 9 a och 9 f.

- Allmänt råd* 9.12 Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som tidigare leasats utgörs av
- a) leasetagarens utgift för att lösa tillgången, och
 - b) de på lösendagen kvarvarande leasingavgifter som redovisats som en tillgång i balansräkningen.

Kommentar Har leasetagaren erlagt en första förhöjd leasingavgift och senare förvärvat tillgången innan leasetiden gått ut, kan den förhöjda leasingavgiften normalt antas ha påverkat lösenpriset. Den första förhöjda avgiften ska utgöra en del av anskaffningsvärdet, om någon del av tillgångsposten, den förutbetalda kostnaden, finns kvar när den leasade tillgången köps. Se exempel 9 b.

Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

Kommentar Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 8.

- Allmänt råd* 9.13 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska följande till tillverkningen direkt hänförliga utgifter räknas in:
- a) inköpspriset för material,
 - b) utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka tillgången, och
 - c) övriga utgifter i samband med tillverkningen om utgifterna sammanlagt överstiger 5 000 kronor per anläggningstillgång.

En skälig andel av indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet.

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

Kommentar Exempel på utgifter som kan vara direkt hänförliga till tillverkningen av en anläggningstillgång är utgifter för legoarbeten och underentreprenörer. För ytterligare exempel på utgifter som kan vara direkt hänförliga till tillverkningen se kommentaren till punkt 9.9. Av punkt 9.13 c framgår att övriga till tillverkningen direkt hänförliga utgifter ska ingå i anskaffningsvärdet om de sammanlagt överstiger 5 000 kronor. Utgifterna får ingå även om de understiger 5 000 kronor.

Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i skattedeklarationen. Av förenklingskäl behöver inte avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionsavgifter ingå.

Enligt punkt 9.15 får t.ex. ränta och utgifter för förkastade alternativ aldrig räknas in i anskaffningsvärdet.

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får även en skälighetsandel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik tillgång. Väljer ett företag att räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska pålägget motsvara den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som lagts ned t.o.m. balansdagen.

- 9.14 Utgifter för pantbrev som avser en egentillverkad materiell anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången. *Allmänt råd*

Utgifter för pantbrev som inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången redovisas som kostnad. *Kommentar*

- 9.15 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får inte räknas in utgifter för *Allmänt råd*

- a) ränta,
- b) förkastade alternativ,
- c) administration,
- d) nedmontering, bortforsling och återställning,
- e) forskning, eller
- f) 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.

ÅB

Utgifterna i punkt 9.15 får inte räknas in i anskaffningsvärdet oavsett om de är direkta eller indirekta. *Kommentar*

Avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning, se kapitel 15.

- 9.16 De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av materiella anläggningstillgångar ska bruttoredo visas i resultaträkningen. *Allmänt råd*

De direkta och indirekta utgifter för egentillverkade materiella anläggningstillgångar som aktiveras ska enligt punkt 9.16 redovisas brutto i resultaträkningen. I praktiken bokförs normalt utgifterna löpande i respektive post i resultaträkningen (Råvaror och förnödenheter, Personalkostnader, etc.). Vid bokslutet sker aktiveringen genom en kreditering av resultaträkningsposten Aktiverat arbete för egen räkning. *Kommentar*

Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Med tillkommande utgifter avses utgifter avseende en anläggningstillgång efter tillgångens förvärv eller tillverkning. *Kommentar*

Tillkommande utgifter för byggnader och mark som ska eller får tas upp som tillgång behandlas i punkterna 9.17 och 9.18. För övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar, se punkt 9.19.

Tillkommande utgifter som kostnadsförts tidigare år får inte redovisas som tillgång ett senare räkenskapsår.

Byggnader och mark

Allmänt råd 9.17 Utgifter för tillbyggnad ska tas upp som tillgång.

Allmänt råd 9.18 Utgifter för ombyggnad ska tas upp som tillgång.

Utgifter för ombyggnad som dras av omedelbart vid inkomstbeskattningen ska dock kostnadsföras i redovisningen.

Kommentar Utgifter för en ombyggnad ska tas upp som tillgång. Av punkt 9.18 andra stycket följer dock att utgifter som dras av omedelbart med stöd av IL även ska kostnadsföras i redovisningen. Enligt 19 kap. 2 § andra stycket IL får utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i verksamheten behandlas som utgifter för reparation och underhåll, det så kallade utvidgade reparationsbegreppet. Sälunda får t.ex. utgifter för flyttning av innerväggar för att omdisponera utrymmena i ett kontor kostnadsföras omedelbart.

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.

Övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar

Allmänt råd 9.19 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.

Exempel på åtgärder som kan anses medföra en sådan ökning av tillgångens funktion eller prestanda är

- 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.

Utgifter för reparation och underhåll som syftar till att bevara eller återställa egenskaper så att tillgångens prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska redovisas som kostnad i den period utgifterna uppkommer.

Kommentar

Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar **Gemensamma bestämmelser**

4 kap. 4 § ÅRL

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om goodwill.

Avskrivningar ska redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2015:813)

Lagtext

ÅB

De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under rubrikerna Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar, Förbättringsutgifter på annans fastighet samt Byggnader och mark. Det som enligt IL klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier skrivs av enligt reglerna om maskiner och inventarier.

Kommentar

9.20 Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden får bestämmas i enlighet med punkterna 9.27, 9.28, 9.30 och 9.31.

Allmänt råd

9.21 Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig.

Allmänt råd

9.22 Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggnings-tillgång ska skrivas av gemensamt om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Allmänt råd

Mark, markinventarier respektive övriga markanläggningar, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig.

Tillkommande utgifter avseende andra tillgångar än som anges i andra stycket utgör inte en separat avskrivningsenhet.

- Allmänt råd* 9.23 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.
- Allmänt råd* 9.24 Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.
- Allmänt råd* 9.25 Avskrivning ska göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor. Avskrivning får i stället göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivs av till dess tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet, om metoden 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. Andra stycket får inte tillämpas vid avskrivning av byggnader eller om företaget tillämpar punkt 9.27, 9.28 eller 9.30.
- Allmänt råd* 9.26 Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

- Allmänt råd* 9.27 Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år.

Nyttjandeperiod

- Kommentar* Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 9.20 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. I ett företags policy kan t.ex. ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utrangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. Nyttjandeperioden kan därför vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är således en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. Av förenklingsskäl får dock nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar enligt punkt 9.27 bestämmas till fem år.

Tillämpas inte punkt 9.27 ska nyttjandeperioden och avskrivningsplanen normalt fastställas utifrån antagandet att avskrivningsobjektet ska återanskaffas. En tillgång kan behöva ersättas med en ny enhet när det bedöms mer ekonomiskt än andra handlingsalternativ, t.ex. när

- utgifter för löpande drift och underhåll ökar samtidigt som tillgångens prestanda minskar, eller
- den tekniska utvecklingen medför lägre drifts- eller kapitalkostnader, bättre produktkvalitet, miljövänligare teknik etc.

Nyttjandeperioden och avskrivningsplanen kan också påverkas av förväntat kapacitetsutnyttjande, antal skift och därmed sammanhängande förslitning samt service- och underhållsprogram.

Följande frågeställningar bör beaktas när nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska fastställas:

- Följer nyttjandeperioden av avtal?
- Har företaget tidigare haft en jämförbar tillgång?
- Finns det en etablerad branschpraxis som är relevant för företaget?

När nyttjandeperioden ska fastställas för en ny tillgång kan nyttjandeperioden för jämförbara tillgångar som företaget tidigare haft användas som utgångspunkt. Ett transportföretag som t.ex. använder lastbilar under tio år medan personbilarna byts ut efter fyra år, kan därför fastställa nyttjandeperioden för en nyinköpt lastbil till tio år, om det inte finns något som tyder på att den nyinköpta lastbilen kommer att användas under en kortare eller längre period.

Etablerad branschpraxis kan t.ex. vara att det inom en bransch finns en praxis att bilar normalt byts ut efter fyra år. Branschpraxis bör användas endast om den är relevant för företaget.

I 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL anges att om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar i form av goodwill inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år.

Avskrivningsmetoder

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden. Dessa metoder är

- linjär (fast årligt avskrivningsbelopp),
- degressiv (minskade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden),
- produktionsberoende (avskrivningsbeloppet bestäms på basis av förväntad användning eller produktion), och
- progressiv (ökade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden).

Den metod som ska väljas ska bäst återspegla hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Linjär avskrivningsmetod är vanligast. Progressiv avskrivningsmetod är tänkbar för anläggningar med lång livslängd och obehavlig teknisk utveckling. Det är sällan det finns förutsättningar att tillämpa denna metod för industriella anläggningar.

Hur ska avskrivningen beräknas?

Enligt punkt 9.21 ska varje anläggningstillgång skrivas av för sig. Vad som räknas som en anläggningstillgång framgår av punkt 9.2 och kommentaren till punkten. Delar av en enhet utgör tillsammans en anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska fungera. Enligt punkt 9.22 första stycket ska delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång skrivas av gemensamt. En dator som förvärvats med tillhörande skärm ska därför skrivas av gemensamt med skärmen och med samma nyttjandeperiod. Tillkommande aktiverade utgifter utgör inte en separat avskrivningsenhet.

Enligt punkt 9.23 första stycket ska avskrivningen påbörjas det år tillgången tas i bruk. Anskaffar företaget en maskin i slutet av året men börjar använda den först året efter ska avskrivning inte göras för anskaffningsåret. Skattemässigt får avskrivning påbörjas när företaget äger tillgången. Det kan innebära att den skattemässiga avskrivningen påbörjas året innan nyttjandeperioden inleds. Eftersom avskrivningsberäkningarna dessutom är olika är det vanligt att det finns en skillnad mellan tillgångens skattemässiga värde

ÅB

*Kommentar**Kommentar*

och värdet enligt reglerna i det allmänna rådet. Använder sig företaget av de skattemässiga reglerna för räkenskapsenlig avskrivning ska denna skillnad redovisas som en obeskattad reserv i posten Ackumulerade överavskrivningar. Se exempel 9 c.

Av punkt 9.23 andra stycket följer att avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. Har nyttjandeperioden fastställts till fem år och tillgången tas i bruk när halva räkenskapsåret har gått, får tillgången ändå skrivas av med en femtedel.

Vidare anges i punkt 9.23 tredje stycket att avskrivning inte behöver göras det år som tillgången avyttras. Detta innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 9.24 framgår att avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Har företaget förvärvat rätt till ett varumärke och det verkliga värdet är betydligt högre än det värde som företaget redovisar i sin balansräkning ska avskrivningar ändå göras enligt den fastställda nyttjandeperioden.

Av punkt 9.25 framgår att avskrivning kan göras på två olika sätt. Det ena sättet innebär att hela anskaffningsvärdet skrivs av och detta oavsett eventuellt restvärde. T.ex. ska en bil som ska användas i företaget under fyra år skrivas av med hela anskaffningsvärdet under denna fyraårsperiod även om företaget bedömer att bilen kommer att säljas för ett visst belopp efter fyra år.

Det andra sättet att göra avskrivning på innebär att ett avskrivningsbart belopp fastställs som utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet och restvärdet. Denna metod ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Restvärdet är vad företaget förväntas få för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå. Avskrivningar görs till dess att tillgångens redovisade värde är lika med det fastställda restvärdet. Restvärde beräknas främst för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut. Övergår ett företag till att minska anskaffningsvärdet med ett beräknat restvärde när det avskrivningsbara beloppet fastställs ska den nya metoden enligt punkt 2.3 endast tillämpas framåt i tiden och på nya transaktioner. Det innebär att om företaget ändrar metod och inför restvärde vid beräkning av avskrivningsunderlaget för lastbilar får inte värderingen av befintliga lastbilar ändras men däremot ska den nya metoden tillämpas för alla nyinköpta lastbilar.

Restvärde får inte tillämpas om företaget bestämt nyttjandeperioden enligt punkt 9.27. Se exempel 9 b.

Ett företag kan t.ex. välja att skriva av sina kontorsmöbler på fem år enligt punkt 9.27 och samtidigt ta hänsyn till restvärde vid beräkningen av avskrivningsunderlaget för sina lastbilar.

Djur i jordbruk och renskötsel som klassificerats som anläggningstillgångar ska skrivas av utifrån nyttjandeperioden och får i redovisningen inte värderas enligt 17 kap. 5 § IL. Skattemässigt ska alla djur i jordbruk och renskötsel klassificeras och därmed värderas som lagertillgångar (omsättningstillgångar) oavsett klassificering i redovisningen.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Kommentar

Enligt punkt 9.26 ska fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. Företaget ska alltså inte löpande pröva om den fastställda avskrivningsplanen är rätt utan den nyttjan-

deperiod och den avskrivningsmetod som initialt beslutades ska användas även om förutsättningarna har ändrats, se även kommentarer till nedskrivningsreglerna. Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen. Den ändrade avskrivningsplanen tillämpas framåt i tiden.

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter inte utgör en separat avskrivningsenhet, se punkt 9.22 tredje stycket, ska nyttjandeperioden för hela tillgången omprövas. För en investering i en produktionsutrustning som medför att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs, ska därför det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden. Se exempel 9 d.

Enligt 4 kap. 4 § tredje stycket ÅRL ska avskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

- 9.28 Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken, samt
 - b) 20 år för annan förbättring.

Allmänt råd

ÅB

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 9.20 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Normalt fastställs nyttjandeperioden för en förbättring på annans fastighet till den tid företaget har kvar på hyreskontraktet. För att undvika skillnader mellan beskattning och redovisning får företaget enligt punkt 9.28 tillämpa en nyttjandeperiod som innebär att förbättringsutgifter på annans fastighet skrivs av under samma period som enligt 19 kap. 26 § IL, dvs. 10 år för täckdiken och 20 år för annan förbättring.

Kommentar

Byggnader och mark

- 9.29 Mark får inte skrivas av.

Allmänt råd

- 9.30 Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
 - b) 20 år för övriga markanläggningar.

Allmänt råd

- 9.31 Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag för byggnader.

Allmänt råd

Nyttjandeperiod

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 9.20 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. I ett företags policy kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. I ett företag kan därför nyttjandeperioden vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är därför en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets

Kommentar

erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. När det gäller ett fastighetsförvaltande företag kan nyttjandeperioden för en byggnad vara en helt annan än nyttjandeperioden för en liknande byggnad i ett verkstadsföretag.

Enligt punkt 9.22 andra stycket utgör mark, markinventarier respektive övriga markanläggningar, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig. Mark har i normalfallet en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av, se punkt 9.29. Mark- och byggnadsinventarier skrivs av enligt reglerna för maskiner och inventarier.

Av förenklingskäl får nyttjandeperioden för täckdiken och skogsvägar bestämmas till 10 år och för övriga markanläggningar till 20 år, se punkt 9.30. För byggnad, tillbyggnad och sådan ombyggnad som aktiverats som byggnad får nyttjandeperioden bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningssavdrag för byggnader, se punkt 9.31. En tillbyggnad eller en aktiverad ombyggnad utgör en separat avskrivningsenhet och skrivs av var för sig, se punkt 9.22 andra stycket. Sammantaget innebär dessa regler att ursprungsbyggnaden kan komma att vara helt avskriven vid tidigare tidpunkt än tillbyggnaden. Avskrivningar enligt respektive förenklingsregel är inte lika rättvisande som när avskrivningar görs utifrån den tid som företaget avser att använda tillgången, men företaget undviker därigenom avvikelser mellan redovisning och beskattning.

Avskrivningsmetoder

Kommentar

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden. Dessa metoder är

- linjär (fast årligt avskrivningsbelopp),
- degressiv (minskade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden), och
- produktionsberoende (avskrivningsbeloppet bestäms på basis av förväntad användning eller produktion).

Den metod som ska väljas ska bäst återspegla hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Linjär avskrivningsmetod är vanligast.

Hur ska avskrivningen beräknas?

Kommentar

Som nämnts ovan ska mark inte skrivas av, medan övriga delar av en fastighet ska skrivas av var för sig. Tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och markanläggning ska utgöra separata avskrivningsenheter och skrivas av var för sig, se punkt 9.22 andra stycket.

Avskrivning påbörjas det år som tillgången tas i bruk, se punkt 9.23 första stycket. När det gäller byggnad som förvärvas får avskrivning påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Anledningen är att företaget ska kunna ha samma avskrivning i redovisningen som vid beskattningen.

Avskrivning behöver inte göras det år som fastigheten avyttras, se punkt 9.23 tredje stycket. Det innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 9.24 framgår att avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Har en fastighet ett verkligt värde

som är betydligt högre än det redovisade värdet ska avskrivning ändå göras utifrån den fastställda avskrivningsplanen.

Byggnader ska alltid skrivas av till dess det redovisade värdet är noll kronor, se punkt 9.25. Metoden att fastställa ett restvärde finns till för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut, vilket i normalfallet inte gäller byggnader.

Se exempel 9 a om förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Enligt punkt 9.26 ska fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. Företaget ska alltså inte löpande pröva om den fastställda avskrivningsplanen är rätt utan den nyttjandeperiod och den avskrivningsmetod som initialt beslutades ska användas även om förutsättningarna har ändrats, se även kommentarer till nedskrivningsreglerna. Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen. Den ändrade avskrivningsplanen tillämpas framåt i tiden.

Kommentar

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och mark utgör en avskrivningsenhet och skrivs av separat, se punkt 9.22 andra stycket, ändras inte nyttjandeperioden för den ursprungliga tillgången.

ÅB

Enligt 4 kap. 4 § tredje stycket ÅRL ska avskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

4 kap. 5 § första och fjärde styckena ÅRL

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

Lagtext

— — —

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Gemensamma bestämmelser

De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under rubrikerna Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar samt Byggnader och mark. Det som enligt IL klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier räknas som inventarier även vid tillämpningen av reglerna om nedskrivning.

Kommentar

9.32 Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig.

Allmänt råd

9.33 En anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Allmänt råd

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

- Allmänt råd* 9.34 Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs.
- Allmänt råd* 9.35 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.
- Allmänt råd* 9.36 Vid nedskrivning av maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar 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.

Kommentar Av 4 kap. 5 § första stycket ÄRL följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om dess värde är lägre än tillgångens redovisade värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningsprövningen ska enligt punkt 9.32 göras för varje avskrivningsenhet.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att leda till en realisationsförlust, se punkt 9.33. Skälet till nedskrivning i detta fall är att själva avyttringen inte kommer att redovisas förrän riskerna och förmånerna övergår enligt vad som anges i punkt 6.2.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod på högst fem år ska också skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs, se punkt 9.34. Ett exempel på när nedskrivning ska göras är att företaget fattat beslut om försäljning och det är uppenbart att marknadsvärdet understiger det redovisade värdet. Har däremot en tillgång förstörts så att den inte längre kan användas ska tillgången kostnadsföras. I det fallet är det inte fråga om nedskrivning utan om en utrangering som i sin tur leder till en realisationsförlust som ska redovisas i enlighet med punkt 6.14.

För maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod på mer än fem år gäller andra regler för när nedskrivning ska göras. En sådan tillgång ska skrivas ned om tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat och nyttan för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade, se punkt 9.35. Följande händelser kan ges som exempel:

- Tillgångens marknadsvärde har minskat väsentligt under perioden och skälet kan inte hänföras till tillgångens ålder eller att den använts på ett normalt sätt.

- Den marknad som tillgången används på har påverkats negativt av en väsentlig händelse som har inträffat eller förväntas inträffa inom en snar framtid, t.ex. ändrade marknadsförutsättningar eller förändringar inom teknologi eller det rättsliga området.
- Tillgången är tekniskt föråldrad eller har skadats.
- Möjligheten att använda tillgången på det sätt som det var tänkt har påverkats negativt av en väsentlig händelse som har inträffat eller förväntas inträffa inom en snar framtid, t.ex. att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör.

Nedskrivning ska endast göras om värdenedgången är bestående. Kan tillgångens nytta för företaget antas bli återställd inom två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade anses inte värdenedgången vara bestående, se punkt 9.35 b. Nedskrivningsbehovet kan ha föranletts av ändrad lagstiftning som gör att företaget inte kan använda tillgången på ett ekonomiskt lönsamt sätt. Finns tydliga indikationer på att lagstiftningen kommer att ändras så att företaget åter kommer att kunna använda tillgången på ett ekonomiskt lönsamt sätt, behöver nedskrivning inte göras.

Kommer företaget vid nedskrivningsprövningen enligt punkt 9.35 fram till att nedskrivning ska göras, ska tillgången skrivas ned till ett värde som den skulle ha haft med en nyttjandeperiod om fem år, om inte det verkliga värdet är uppenbart lägre, se punkt 9.36 första stycket. Kan företaget med ett tillförlitligt värderingsintyg eller på något annat sätt visa att tillgången har ett högre värde får den i stället skrivas ned till detta värde.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska nedskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Byggnader och mark

9.37 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.

Allmänt råd

Av 4 kap. 5 § första stycket ÅRL följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om dess värde är lägre än tillgångens redovisade värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningsprövningen ska enligt punkt 9.32 göras för varje avskrivningsenhet, dvs. mark, markanläggning respektive byggnad. Företaget kan alltså inte underlåta att göra nedskrivning på en byggnad med motiveringen att t.ex. marken har ett högre värde än det redovisade värdet.

Kommentar

Byggnader, markanläggningar och mark ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust, se punkt 9.33. Skälet till nedskrivning i detta fall är att själva avyttringen inte kommer att redovisas förrän riskerna och förmånerna övergår enligt vad som anges i tabellen i punkt 6.12.

Byggnader, markanläggningar och mark ska skrivas ned om det är uppenbart att värdet på den enskilda tillgången på balansdagen betydligt understiger tillgångens redovisade värde, se punkt 9.37. En indikation på att nedskrivning kan vara nödvändig är att taxeringsvärdet minskat i sådan omfattning att taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 understiger det redovisade värdet.

ÅB

Andra indikationer på att det är uppenbart att nedskrivning ska göras kan vara att företaget har fattat beslut om försäljning och det är uppenbart att marknadsvärdet väsentligt understiger det redovisade värdet eller att en del av en byggnad har rivits, brunnit eller på annat sätt blivit obrukbar.

Tillgången ska skrivas ned till det återstående uppskattade värdet i företaget. Det innebär att i en fortgående verksamhet är det byggnadens, markens eller markanläggningens nytta i verksamheten som är utgångspunkt vid bedömningen av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkten vid bedömningen. Om nedskrivning har gjorts på grund av att taxeringsvärdet har minskat, kan det återstående värdet bestämmas till taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska nedskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Återföring av en nedskrivning

Lagtext

4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL

— — —

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

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd

9.38 En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar.

Allmänt råd

9.39 En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Kommentar

Har tillgången ökat i värde av andra skäl ska nedskrivningen inte återföras. Se även exempel 9 e.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska återföring av en nedskrivning redovisas i resultaträkningen.

Kapitel 10 – Finansiella anläggningstillgångar

Tillämpning

Allmänt råd

10.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella anläggningstillgångar.

Kapitlet behandlar inte

- andelar i koncernföretag, se kapitel 18,
- andelar i intresseföretag, se kapitel 18, och
- andelar i gemensamt styrda företag, se kapitel 18.

Särskilda regler finns för

- enskild näringsverksamhet i punkt 10.23, och
- handelsbolag i punkt 10.24.

Kommentar

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Finansiella anläggningstillgångar i balansräkningsupställningen i kapitel 4:

- Fordringar hos koncernföretag,

- Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Ägarintressen i övriga företag,
- Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i, t.ex. emissionsinsatser i ekonomiska föreningar,
- Andra långfristiga värdepappersinnehav, t.ex.
 - andelar i noterade företag,
 - andra andelar,
 - andelar i bostadsrättsföreningar, och
 - obligationer,
- Lån till delägare eller närstående, och
- Andra långfristiga fordringar, t.ex.
 - långfristiga reversfordringar,
 - långfristiga fordringar hos anställda,
 - lämnade depositioner,
 - värde av kapitalförsäkring,
 - långfristiga kontraktsfordringar, och
 - övriga långfristiga fordringar.

Grundläggande bestämmelser

ÅB

Vad är en finansiell anläggningstillgång?

- 10.2 En finansiell tillgång som företaget avser inneha längre tid än 12 månader efter balansdagen är en finansiell anläggningstillgång.

Allmänt råd

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.

Enligt punkt 8.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.

Kommentar

Av punkt 8.6 framgår att ett beslut att avyttra en anläggningstillgång inte ska medföra en omklassificering till omsättningstillgång. Av samma punkt framgår att den del av en långfristig fordran som förfaller till betalning inom 12 månader ska omklassificeras till omsättningstillgång. Av detta följer att en placering som löper på fem år och där avsikten är att inneha tillgången till förfall är en anläggningstillgång de första fyra åren och en omsättningstillgång det femte året.

Överlåtbara värdepapper är, enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Exempel på överlåtbara värdepapper är aktier och obligationer. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

- 10.3 En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång om utbetalningarna ska tillfalla företaget och försäkringen är förenad med återköpsrätt.

Allmänt råd

Enligt punkt 8.2 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Enligt punkt 10.3 ska en kapitalförsäkring redovisas som en finansiell anläggningstillgång om den är förenad med återköpsrätt och utbetalningarna,

Kommentar

dvs. försäkringsersättning och eventuell återbetalning, alltid tillfaller företaget. 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 en kapitalförsäkring och utbetalningen går direkt till en person som företaget anvisat ska kapitalförsäkringen ändå redovisas som en finansiell anläggningstillgång. En pantsättning av en kapitalförsäkring påverkar inte om den ska redovisas som en tillgång. Pensioner behandlas i kapitel 15.

Vad är ett ägarintresse?

Lagtext

1 kap. 4 a § ÅRL

Med ägarintresse avses i denna lag 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. Lag (2015:813)

Allmänt råd

10.4 Ägarintressen i företag som inte är koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag är anläggningstillgångar.

Kommentar

Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL. Innehar det ägande företaget minst 20 procent av kapitalet i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening anses innehavet utgöra ett ägarintresse, om inte annat framgår av omständigheterna. Behållningen på delägarnas kapitalkonton i ett handelsbolag kan inte läggas till grund för prövningen av vem som enligt presumptionsregeln har ett ägarintresse i handelsbolaget. Däremot kan ett innehav i ett handelsbolag vara ett ägarintresse på grund av att avsikten med innehavet är att främja verksamheten i ägarföretaget.

Ett ägarintresse i ett företag som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag är ett så kallat ägarintresse i övriga företag. Ett sådant ägarintresse ska redovisas i egen post i balansräkningen.

Ett ägarintresse i övriga företag är alltid en finansiell anläggningstillgång eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse.

Exempel på innehav som kan vara avsedda att främja verksamheten är innehav i taxi- och åkericentraler.

Vad får inte redovisas som finansiell anläggningstillgång?

Allmänt råd

10.5 Ett företag får inte redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Kommentar

En uppskjuten skattefordran kan bero på

- en avdragsgill skillnad mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde,
- skattemässiga underskottsavdrag, eller
- andra skatteavdrag.

En eller flera finansiella anläggningstillgångar?

10.6 En värdepappersportfölj är en finansiell anläggningstillgång även om förändringar inom portföljen görs under året.

Allmänt råd

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Räntebärande papper, aktier och andelar m.m. ska därför värderas för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkt 10.6 framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att så länge värdepappersportföljen totalt är redovisad till ett värde som understiger dess totala värde, t.ex. noterad kurs multiplicerat med antal aktier för respektive aktieslag behöver ingen nedskrivning göras även om värdet på ett enskilt aktieslag gått ned. Se exempel 10 i.

*Kommentar***Värdering****Ingen värdering till verkligt värde**

Eftersom 6 kap. 4 § BFL endast hänvisar till 4 kap. 3 § första stycket ÅRL för värdering av anläggningstillgångar och inte till 4 kap. 14 a § ÅRL, kan ett företag som upprättat ett årsbokslut inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde.

Kommentar

ÅB

Långfristiga fordringar i utländsk valuta**4 kap. 13 § ÅRL**

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

Lagtext

10.7 En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen.

Allmänt råd

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs, trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det.

Kommentar

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar

10.8 I anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång får, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

Allmänt råd

Utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet är

- courtage,
- omsättningsavgift, och
- andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgift är inte en sådan utgift som avses i första stycket.

- Kommentar* Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 8.
- När det gäller optioner som är finansiella anläggningstillgångar är det den premie som framgår av köpnotan som är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet.
- Se exempel 10 a.
- Allmänt råd* 10.9 Upplupen avkastning som ingår i inköpspriset för en finansiell anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde. Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver dock inte minska tillgångens anskaffningsvärde.
- Kommentar* Punkten gäller t.ex. vid köp av statsobligationer där avtalad ränta som inte är utbetald ingår i inköpspriset. Den upplupna räntan redovisas som övrig kortfristig fordran och periodiseras linjärt i enlighet med reglerna i kapitel 7. Se exempel 10 b och 10 d.
- Allmänt råd* 10.10 Erhållen emissionsinsats ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsmission.
- Kommentar* Emissionsinsats kan erhållas från en ekonomisk förening.
- Allmänt råd* 10.11 Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsbokslutet är upprättat får tillskottet redovisas på balansdagen.
- När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas. (BFNAR 2021:5)
- Kommentar* Årsbokslutet är upprättat när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsbokslutet har skrivit under det.
- I samband med att aktieägartillskott lämnas kan nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.
- Allmänt råd* 10.12 Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag 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.
- Kommentar* Ett företag som är delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel i handelsbolagets resultat. Resultatet framgår av företagets inkomstdeklaration.
- Allmänt råd* 10.13 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.
- Kommentar* Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden, se 48 kap. 7 § IL. Se exempel 10 c.

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

Allmänt råd

Anskaffningsvärdet ska justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften
vid t.ex. inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna
aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier.

Kommentar

10.15 Det redovisade värdet för en finansiell anläggningstillgång med en
garanterad avkastning ska successivt förändras med skillnaden mellan
anskaffningsvärde och garanterat inlösenvärde.

Allmänt råd

Vissa finansiella anläggningstillgångar har en garanterad avkastning. Ett sådant
exempel är en nollkupongsobligation där anskaffningsvärdet understiger det
garanterade inlösenvärdet eftersom hela avkastningen betalas ut när obligatio-
nen löses in. För sådana tillgångar ska det redovisade värdet varje år ökas med
räkenskapsårets del av avkastningen. Fördelningen av tillgångens totala avkast-
ning kan göras linjärt över den återstående löptiden. Ett annat exempel är en
obligation med fast ränta. Beroende på vad marknadsräntan är i förhållande
till den fasta räntan kan obligationen anskaffas till under- eller överkurs. Det
redovisade värdet för sådana tillgångar ska varje år förändras med räkenskaps-
årets andel av under- respektive överkursen. Under- respektive överkursen kan
fördelas linjärt över den återstående löptiden. Se exempel 10 e och 10 f.

Kommentar

ÅB

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

4 kap. 5 § första, andra och fjärde styckena ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som
följer av 3 § och 4 § första stycket, 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 värdened-
gången är bestående.

— — —

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska
redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Lagtext

Enligt punkt 10.6 är en värdepappersportfölj en finansiell anläggningstillgång.
Av detta följer att det är värdepappersportföljens totala värde (t.ex. noterad
kurs multiplicerat med antal aktier för respektive aktieslag) som vid en ned-
skrivningsprövning ska jämföras med portföljens totala redovisade värde, se
även kommentar till punkt 10.6.

Kommentar

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
i resultaträkningen.

Vilket värde ska jämföras med det redovisade värdet?

10.16 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell
anläggningstillgång med noterad kurs jämföras med balansdagens senast
noterade betalkurs.

Allmänt råd

Kommentar När det gäller ett noterat värdepapper ska senast noterad betalkurs på balansdagen användas vid jämförelsen med det redovisade värdet för att bedöma om nedskrivning ska ske. Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser.

Allmänt råd 10.17 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.

Kommentar Vissa finansiella anläggningstillgångar saknar noterade kurser. Erhålls ett värdebesked från t.ex. en bank kan företaget använda det värde som anges i värdebeskedet. För aktier och andelar som inte är noterade tillämpas de värderingsmetoder som används på marknaden.

Allmänt råd 10.18 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en sådan kapitalförsäkring som anges i punkt 10.3 jämföras med försäkringens återköpsvärde på balansdagen.

Kommentar För en kapitalförsäkring ska försäkringens återköpsvärde jämföras med det redovisade värdet för att se om nedskrivning behöver redovisas. Bestämmer en sådan tillgång värdet på en pensionsutfästelse ska också värdet på avsättningen justeras, se kapitel 15.

När ska en nedskrivning ske?

Allmänt råd 10.19 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.

Kommentar Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 10.19 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital. I t.ex. ett företag med ett ingående eget kapital på 200 000 kronor ska nedskrivning göras om det sammanlagda värdet på de finansiella anläggningstillgångarna understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 20 000 kronor.

Se även exempel 10 g–10 i.

En ackordsförlust på en finansiell fordran redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

- 10.20 En finansiell anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. *Allmänt råd*
- 10.21 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 10.15 överstiger det garanterade värdet. *Allmänt råd*

Återföring av en nedskrivning

4 kap. 5 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket ÅRL

Lagtext

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

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

ÅB

- 10.22 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. *Allmänt råd*

Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen på 35 000 kronor återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kronor. I annat fall är det fråga om en otillåten uppskrivning. Har aktiernas värde ökat till 40 000 kronor får endast 25 000 kronor återföras. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Kommentar

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Enligt punkt 8.18 får tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten inte redovisas i en enskild näringsverksamhet om inte annat framgår av punkterna 8.19–8.22. Det innebär att t.ex. innehav av värdepapper endast i undantagsfall kan förekomma i en enskild näringsverksamhet.

Kommentar

När ska en nedskrivning ske?

- 10.23 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång i en enskild näringsverksamhet 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 25 000 kronor. *Allmänt råd*

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på verksamhetens finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 10.23 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 10 g–10 i.

En ackordsförlust på en finansiell fordran redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Särskilda regler för handelsbolag

När ska en nedskrivning ske?

Allmänt råd

10.24 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång i ett handelsbolag 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 25 000 kronor.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på bolagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 10.24 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 10 g–10 i.

En ackordsförlust på en finansiell fordran redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Kapitel 11 – Varulager

Tillämpning

Allmänt råd

11.1 Detta kapitel ska tillämpas vid värdering av varulager.

I en enskild näringsverksamhet ska kapitlet även tillämpas vid värdering av djur i jordbruk och renkötsel som med stöd av 4 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) klassificerats som omsättningstillgång.

Kapitlet behandlar inte

- a) pågående arbeten för annans räkning, se kapitel 5, och
- b) lager av värdepapper och andra finansiella instrument, se kapitel 13.

Särskilda regler finns för ideella föreningar i punkt 11.19.

11.2 Varulager utgörs av omsättningstillgångar som

Allmänt råd

- a) är avsedda att säljas i den normala verksamheten (färdiga varor),
- b) är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller
- c) ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Enligt 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL får djur i jordbruk eller renkötsel anses som omsättningstillgång i företag som drivs av fysisk person eller dödsbo oavsett avsikten med innehavet, se kapitel 8. Har ett sådant företag klassificerat djur i jordbruk eller renkötsel som omsättningstillgång tillämpas detta kapitel. Se även under rubriken Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.

Kommentar

Tillgångar som används i pågående arbeten (tjänste- och entreprenaduppdrag) behandlas i kapitel 5. En anpassning av en standardprodukt för en specifik kunds räkning ingår i varulagret och är inte ett entreprenaduppdrag eftersom det rör sig om en bearbetning av en vara som företaget normalt tillverkar eller har i lager.

ÅB

Det är avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång är en anläggnings-tillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång, se punkt 8.5. Fastigheter som förvärfvas eller uppförs i syfte att säljas vidare är omsättningstillgångar (varulager). En fastighet som är klassificerad som anläggningstillgång och som företaget beslutar att sälja ska inte omklassificeras till omsättningstillgång, se punkt 8.6.

Punkt 11.2 c innebär att råvaror, halvfabrikat och förnödenheter anses vara varulager. Till förnödenheter räknas sådana omsättningstillgångar som förbrukas i företagets normala tillverkningsprocess, t.ex. bränsle, smörjmedel, slipmaterial, rengöringsmedel och tillsatsmaterial. T.ex. är ett städföretags rengöringsartiklar som ska användas vid tillhandahållandet av städtjänster exempel på förnödenheter som ska redovisas som varulager. Däremot är tillgångar som är avsedda att nyttjas stadigvarande, t.ex. specialverktyg och reservdelar, anläggningstillgångar och inte förnödenheter.

Grundläggande bestämmelser

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL ska samma principer för bl.a. värdering tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat (konsekvent tillämpning), se kapitel 2. När det gäller lagervärdering är detta särskilt viktigt eftersom relativt lika förutsättningar annars kan ge olika resultat. Det innebär att varulagrets anskaffningsvärde ska beräknas på samma sätt varje år under förutsättning att företagets verksamhet, inköpsrutiner eller annat inte har förändrats. Exempelvis ska ett företag som värderar varulagret med utgångspunkt i försäljningspri-

Kommentar

set, se punkt 11.8, göra så varje år. Köper företaget däremot in ett lagersystem som möjliggör värdering med utgångspunkt i inköpspriset kan företaget ändra värderingsmetod.

Post för post eller kollektiv värdering?

Allmänt råd

11.3 Kollektiv värdering får endast användas

- a) för homogena varugrupper, eller
- b) om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen.

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. När det gäller varulager innebär detta att värdet ska bestämmas för varje vara för sig. Ett sänkt värde på en varugrupp får inte heller kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp.

Kollektiv värdering får användas för homogena varugrupper. Ett exempel på varor som anses ingå i en homogen varugrupp är varor som är utbytbara, t.ex. råvaror av samma kvalitet.

Kollektiv värdering är också tillåten om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl, t.ex. på grund av varulagersystemets uppbyggnad. En sådan bedömning får göras från fall till fall, t.ex. genom att kostnaden jämförs med lagrets totala värde, företags totala varukostnad eller företags omsättning.

Lägsta värdets princip

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

— — Lag (2011:1554)

Allmänt råd

11.4 Bestämmelsen om lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) innebär att företaget ska

- a) beräkna anskaffningsvärdet enligt punkterna 11.7–11.12, och
- b) bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp.

Är det uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet behöver nettoförsäljningsvärdet inte beräknas.

Kommentar

Enligt punkten ska företaget dels beräkna anskaffningsvärdet, dels bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller, om kollektiv värdering tillämpas, varugrupp. Varulagret ska värderas post för post, dvs. varje vara eller varugrupp ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Det är därför inte tillräckligt att göra en bedömning av varulagrets totala nettoförsäljningsvärde.

- 11.5 Varulagret får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger. Detta gäller inte sådant lager som undantas enligt 17 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Allmänt råd

Punkten överensstämmer med 17 kap. 4 § IL. Värdering enligt den så kallade 97-procentsregeln görs utifrån varulagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Värderas någon vara eller varugrupp till nettoförsäljningsvärde får inte 97-procentsregeln tillämpas på någon del av varulagret. Ger en värdering enligt lägsta värdets princip ett lägre värde än 97 procent av anskaffningsvärdet ska varulagret tas upp till detta lägre värde.

Kommentar

Enligt 17 kap. 4 § IL undantas bl.a. lager av fastigheter, elcertifikat och utsläppsrätter från 97-procentsregeln.

Redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

4 kap. 12 § ÅRL

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

Lagtext

ÅB

- 11.6 Värdet av råvaror och förnödenheter, som enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet.

Allmänt råd

Enligt 4 kap. 12 § ÅRL får råvaror och förnödenheter redovisas till bestämd mängd och fast värde, dvs. tas upp till samma värde utan inventering på balansdagen, endast om de uppfyller följande tre kriterier:

Kommentar

- Råvarorna och förnödenheterna ska omsättas.
- Råvarorna och förnödenheternas sammantagna värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Råvarorna och förnödenheternas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

Postens sammantagna värde anses enligt punkt 11.6 inte variera väsentligt om värdet kan antas ligga i intervallet +/- 20 procent jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Fastställs t.ex. postens värde till 100 000 kronor får den redovisas till bestämd mängd och fast värde, om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet 80 000–120 000 kronor.

Anskaffningsvärde för varulager

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

— — —

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena. — — — Lag (2011:1554)

Lagtext

*Lagtext***4 kap. 11 § ÅRL**

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas. Lag (2015:813)

Kommentar

Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 8.

Enligt 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL är anskaffningsvärdet för varulagret utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Anskaffningsvärdet för ett varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU), vägda genomsnittspriser eller någon annan liknande princip, se 4 kap. 11 § ÅRL. FIFU-principen innebär att om varor av samma slag köps in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

När anskaffningsvärdet för varulager beräknas ska 4 kap. 3 § andra och tredje styckena ÅRL tillämpas, se nedan.

Förvärvade varor*Lagtext***4 kap. 3 § andra stycket ÅRL**

— — —

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

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.7 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor, är bl.a. utgifter för

- a) frakt,
- b) importavgifter, och
- c) tull.

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

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor. Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in.

I punkt 11.7 ges exempel på utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång. Även andra utgifter som är direkt föranledda av förvärvet ska tas med i anskaffningsvärdet, t.ex. utgifter för lagfart vid beräkningen av lagerfastigheters anskaffningsvärde.

Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag även om de bekräftas först efter balansdagen men innan årsbokslutet undertecknas, se punkt 2.9.

Enligt punkt 2.8 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska

antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. För exempelvis fraktkostnader kan ett schablonpålägg tas fram utifrån tidigare års fraktkostnader vid beräkning av anskaffningsvärdet för varorna. Schablonpålägget ska ge ungefär samma värde som vid beräkning utifrån faktiska utgifter. Vid värderingen av lagret i samband med bokslutet ska företaget därför jämföra schablonen med de faktiska utgifterna och eventuellt justera pålägget.

- 11.8 I detaljhandelsföretag och handelsföretag får anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset exklusive mervärdesskatt med avdrag för antingen det pålägg som används i priskalkylen eller bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen.

Allmänt råd

Detaljhandelsföretag och handelsföretag har enligt punkten möjlighet att beräkna anskaffningsvärdet för en förvärvad vara eller varugrupp schablonmässigt. Den här metoden underlättar för detaljhandelsföretag och andra handelsföretag som använder renodlade priskalkyler.

Kommentar

Har försäljningspriset eller bruttovinstmarginalen förändrats efter inköpsfallet ska hänsyn tas till förändringen eftersom schablonen ska ge ungefär samma anskaffningsvärde som en värdering utifrån årets faktiska utgifter. Se exempel 11 c.

ÅB

Egentillverkade varor

4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL

— — —

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.

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

- 11.9 Med kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången enligt 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses sådana utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara och som påverkas av produktionsvolymen.

Allmänt råd

- 11.10 I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska följande direkta utgifter räknas in
- a) inköpspriset för material,
 - b) utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka varorna, och
 - c) sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 11.7.

Allmänt råd

Ett företag får räkna in andra direkta utgifter i anskaffningsvärdet med undantag av utgifter enligt punkt 11.12.

Direkta utgifter för egentillverkade varor är sådana utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara och som är direkt relaterade till produktionsvolymen; ökar volymen producerade varor ökar kostnaden i motsvarande mån.

Kommentar

I punkt 11.10 första stycket anges de direkta utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet. Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovi-

sar i skattedeklarationen. Av förenklingsskäl behöver inte avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionskostnader ingå.

Ett exempel på en annan direkt utgift som enligt andra stycket i punkten får räknas in är avskrivningar på en maskin som enbart används för att tillverka en viss vara. Normalt är dock avskrivningar en indirekt kostnad.

Enligt punkt 11.12 får t.ex. ränta och lagerhållningskostnader aldrig räknas in i anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

11.11 De indirekta tillverkningskostnader, som enligt 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) får räknas in i anskaffningsvärdet, ska beräknas med normalt kapacitetsutnyttjande som utgångspunkt. Överstiger kapacitetsutnyttjandet det normala kapacitetsutnyttjandet ska varulagervärdet minskas om anskaffningsvärdet för hela varulagret påverkas med mer än 10 procent.

Kommentar

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får, enligt 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL, även en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara eller order. Förnödenheter hänförs inte till en bestämd vara eller order och är därför indirekta tillverkningskostnader. Till indirekta tillverkningskostnader räknas normalt avskrivningar på anläggnings-tillgångar som använts i tillverkningen.

De indirekta kostnaderna som räknas in i anskaffningsvärdet, beräknas ofta som ett pålägg som motsvarar den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som har lagts ner fram till och med balansdagen. De indirekta kostnaderna klassificeras ofta efter funktion, t.ex. tillverkning, administration, försäljning eller kostnadsställen, och kan på så sätt fördelas på de olika delarna av verksamheten. Fördelningen görs ofta med hjälp av olika fördelningsnycklar, t.ex. direkta kostnader, löner, golvyltor och produktionstid.

Enligt punkt 11.11 ska de indirekta tillverkningskostnaderna beräknas med normalt kapacitetsutnyttjande som utgångspunkt. Det innebär att pålägget beräknas utifrån genomsnittlig sysselsättning under en längre period. Även vid över- eller underkapacitet ska pålägget beräknas som vid normalt kapacitetsutnyttjande. När sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande och i de fall detta medför att anskaffningsvärdet för hela varulagret påverkas mer än 10 procent ska däremot pålägget beräknas utifrån den högre sysselsättningen.

Ett tillverkande företag ska använda en schablonmässig värderingsmodell, se punkt 2.8, och bestämma anskaffningsvärdet med hjälp av förkalkyler. Det är vanligt att pålägget för de indirekta tillverkningskostnaderna fastställs med utgångspunkt från de kostnader som företaget haft tidigare år i stället för årets faktiska kostnader. Eftersom schablonen ska ge ungefär samma värde som en värdering baserad på årets faktiska kostnader ska en bedömning göras av att förkalkylen är realistisk. Är förkalkylen orealistisk ska företaget göra en efterkalkyl och fastställa anskaffningsvärdet utifrån denna.

Allmänt råd

11.12 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in
a) ränteavgifter,

- b) lagerhållningskostnader,
- c) administrationsomkostnader,
- d) försäljningsomkostnader, eller
- e) forsknings- och utvecklingskostnader.

I punkten anges utgifter som inte ska räknas in i anskaffningsvärdet oavsett om de är direkta eller indirekta.

Kommentar

11.13 Räkenskapsårets utgifter för egentillverkade varor ska i resultaträkningen redovisas som kostnader i följande poster:

Allmänt råd

- a) Råvaror och förnödenheter,
- b) Övriga externa kostnader, och
- c) Personalkostnader.

Räkenskapsårets förändring av lager av egentillverkade varor ska redovisas i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

Egentillverkade varor kan redovisas såväl i posten Varor under tillverkning som i posten Färdiga varor och handelsvaror i balansräkningen. Det redovisade värdet av egentillverkade varor vid årets slut jämförs med det redovisade värdet vid årets början. Har lagervärdet ökat respektive minskat redovisas i resultaträkningen det positiva respektive negativa beloppet i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Se exempel 11 b.

Kommentar

ÅB

För exempel på värdering av egentillverkade varor, se exempel 11 a.

Nettoförsäljningsvärde

4 kap. 9 § tredje och fjärde styckena ÅRL

Lagtext

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

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

— — — Lag (2011:1554)

Enligt punkt 11.4 andra stycket behöver företaget inte göra någon beräkning av nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp om det är uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet är högre än anskaffningsvärdet.

Kommentar

11.14 Med försäljningsvärde i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans.

Allmänt råd

Kommentar Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Enligt punkt 2.9 ska hänsyn tas till information som finns tillgänglig efter balansdagen, om informationen bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Inkurans innebär att varornas värde har minskat t.ex. till följd av att varorna har skadats, blivit omoderna eller är övertaliga. Försäljningsvärdet på inkuranta varor beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för. Är varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Underlaget för beräkningen måste vara tillförlitligt och kan t.ex. grundas på försäljnings- och lagerstatistik och försäljningsplaner.

Enligt punkt 2.8 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. Vid varulagervärdering kan övertaligheten bestämmas schablonmässigt genom att en så kallad inkuranstrappa används. Inkuranstrappa kan användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en bransch inte med automatik går att tillämpa i det enskilda företaget. Kravet på tillförlitligt underlag innebär att det ska finnas underlag som styrker att den använda inkuranstrappan ger en rimlig värdering i det specifika företaget.

Allmänt råd 11.15 Med försäljningskostnad i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

Kommentar När nettoförsäljningsvärdet beräknas för varor som är under tillverkning är utgångspunkten försäljningspriset för den färdiga varan. Det priset ska reduceras med alla kostnader som återstår fram till dess att varan är färdig, beräknat på samma sätt som anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara.

Vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet ska försäljningsvärdet reduceras med beräknad försäljningskostnad enligt 4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL. Det är endast sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen som ska reducera försäljningsvärdet (särkostnaden) enligt punkt 11.15. Det kan t.ex. röra sig om varurabatter, bonus och provisioner. Kostnader som inte är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen, t.ex. normal lön till anställda, lagringskostnader och ränta under lagrings- och kredittid, ska däremot inte reducera nettoförsäljningsvärdet. Se exempel 11 a.

Allmänt råd 11.16 Sådana särskilda skäl som enligt 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror och halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl.

Kommentar När det gäller lager av råvaror och halvfabrikat kan det vara svårt att fastställa ett nettoförsäljningsvärde. Om det finns särskilda skäl får därför återanskaffningsvärdet användas i stället för nettoförsäljningsvärdet vid värderingen av varulagret. Återanskaffningsvärdet beräknas enligt samma metoder som

anskaffningsvärdet, men baseras på balansdagens priser. I förekommande fall ska hänsyn tas till inkurans.

11.17 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.

Allmänt råd

Värderingen till nettoförsäljningsvärde innebär att om försäljningen av en vara bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas. En sådan situation kan uppstå t.ex. vid icke annullerbara försäljningskontrakt om de beräknade försäljningskostnaderna är högre än kontrakterat pris. Ett annat fall är om kostnaderna för att färdigställa en vara överstiger det kontrakterade priset.

Kommentar

11.18 Kostnad för kasserade varor ska redovisas i den period varorna kasseras.

Allmänt råd

För att varor ska anses kasserade ska de fysiskt ha avskiljts från lagret med avsikt att slängas. Om varorna har hanterats på ett sådant sätt är det möjligt att använda den så kallade 97-procentsregeln, se punkt 11.5, för övriga varor i lagret. Finns däremot varorna som ska kasseras fysiskt kvar i lagret och är värderade till noll kronor, anses det som om en inkuransbedömning gjorts av varulagret. Det innebär att den så kallade 97-procentsregeln inte får användas för några varor i lagret.

Kommentar

ÅB

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Djur i jordbruk eller renskötsel

4 kap. 9 § femte stycket ÅRL

— — —

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel värderas till det värde som fastställs av Skatteverket. Lag (2011:1554)

Lagtext

Regler om värdering av djur i jordbruk finns i 17 kap. 5 § IL. Värdet fastställs av Skatteverket i särskilda föreskrifter.

Kommentar

Särskilda regler för ideella föreningar

Erhållna gåvor

Även en ideell förening ska göra avdrag för beräknade försäljningskostnader vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet för tillgångar som erhållits genom gåva. Enligt punkt 11.15 avses med försäljningskostnad de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. I en ideell förening ingår även de kostnader föreningen har för att hantera gåvan innan den blir säljbar, t.ex. kostnader för insamling, sortering och tvätt av skänkta kläder. Föreningen kan utgå ifrån en schablonmässigt bestämd kostnad för försäljning och hantering, t.ex. efter en norm som bestämts av branschsammanlutning eller centralorganisation.

Kommentar

11.19 En ideell förening får uppskatta värdet på sådana tillgångar som avses i punkt 8.12 och som är av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra

Allmänt råd

stycket bokföringslagen (1999:1078) utifrån en sammanvägd bedömning av värdet på de erhållna gåvorna.

Kommentar Punkt 8.12 avser omsättningsstillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva. I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Förenklingsregeln i punkt 11.19, som tillåter en sammanvägd bedömning av värdet, gäller endast den del av varulagret som består av tillgångar som avses i 5 kap. 1 § andra stycket BFL.

Se exempel 11 d.

Kapitel 12 – Kortfristiga fordringar

Tillämpning

Allmänt råd 12.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av kortfristiga fordringar.

Kapitlet behandlar inte

- a) upparbetade men ej fakturerade intäkter från tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 5, och
- b) värdering av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, se kapitel 5 och 6.

Kommentar Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Kortfristiga fordringar i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Kundfordringar,
- Fordringar hos koncernföretag,
- Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i, och
- Övriga fordringar.

Grundläggande bestämmelser

Vad är kortfristiga fordringar?

Allmänt råd 12.2 Fordringar som normalt ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga.

Kommentar I balansräkningsuppställningen i kapitel 4 anges vad som ska redovisas i respektive post under rubriken Kortfristiga fordringar. I posten Övriga fordringar redovisas skattefordringar. En skattefordran räknas som en kortfristig fordran även om den ska betalas senare än 12 månader efter balansdagen. En skattefordran beräknas på samma sätt som en skatteskuld, se kommentaren under rubriken Skatteskulder i kapitel 4.

Andra fordringar än kortfristiga fordringar är långfristiga och hänförs till finansiella anläggningstillgångar, se kapitel 10.

Vad får inte redovisas som kortfristig fordran?

12.3 Ett företag får inte redovisa en kortfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Allmänt råd

En uppskjuten skattefordran kan bero på

Kommentar

- en avdragsgill skillnad mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde,
- skattemässiga underskottsavdrag, eller
- andra skatteavdrag.

Värdering**4 kap. 9 § första stycket ÅRL***Lagtext*

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

— — — Lag (2011:1554)

12.4 En kortfristig fordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta.

Allmänt råd

ÅB

Enligt 4 kap. 9 § första stycket ÅRL ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Det innebär att kortfristiga fordringar ska värderas till det lägsta av beloppet på faktura, avtal eller liknande och det belopp som beräknas komma in. I det fall en ackordsuppgörelse träffats ska fordringen värderas till det belopp som ska erhållas enligt uppgörelsen. Den del av fordringen som inte erhålls (ackordsförlust) ska redovisas i posten Övriga externa kostnader, se kapitel 4.

Kommentar

Vid beräkningen av det belopp som beräknas komma in ska hänsyn tas till händelser som har inträffat fram till den tidpunkt när årsbokslutet är upprättat och som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen, se punkt 2.9. Händelser som avses är sådana som påverkar det belopp som företagets motpart beräknas betala, t.ex. att konkurs- eller ackordsförfarande har inletts hos kunden. Valutakursförluster på utestående fordringar i utländsk valuta som inträffat efter balansdagen är inte en sådan händelse som ska beaktas.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Kundfordringar kan värderas kollektivt om förutsättningarna för schablonmässig värdering är uppfyllda, se punkt 2.8. En schablonmässig värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, t.ex. i form av statistik. Schablonen ska användas konsekvent och antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta**4 kap. 13 § ÅRL***Lagtext*

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

Allmänt råd 12.5 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.

Kommentar En kortfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det. Även när det gäller fordringar i utländsk valuta ska hänsyn tas till det belopp i utländsk valuta som inte beräknas komma in.

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Belånade kundfordringar – factoring

Allmänt råd 12.6 Kundfordringar som företaget belånat ska värderas enligt punkt 12.4 och redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar.

Kommentar Har fordringar ställts som säkerhet ska företaget lämna en upplysning om de belånade fordringarna och det värde de har i balansräkningen, se punkterna 17.9 och 17.10.

Enligt punkt 8.2 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Har företaget sålt kundfordringar till ett finansieringsföretag ska dessa därför inte redovisas i balansräkningen. Har finansieringsföretaget inte övertagit förlustrisken ska denna hanteras enligt reglerna om avsättningar, se kapitel 15 eller i förekommande fall eventalförpliktelser, se kapitel 17.

Kapitel 13 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Tillämpning

Allmänt råd 13.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av kortfristiga placeringar samt kassa och bank.

Kapitlet ska även tillämpas vid redovisning av lager av värdepapper och andra finansiella instrument.

Kapitlet behandlar inte andelar i koncernföretag, se kapitel 18.

Kommentar Kapitlet behandlar följande poster under rubrikerna Kortfristiga placeringar och Kassa och bank i uppställningsformen för balansräkningen i kapitel 4:

- Övriga kortfristiga placeringar,
- Kassa och bank, och
- Redovisningsmedel.

I posten Övriga kortfristiga placeringar redovisas värdepappersinnehav eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte kan hänföras till någon annan omsättningstillgångspost. Lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager ska i stället redovisas i posten Övriga lagertillgångar, se balansräkningsuppställningen i punkt 4.6.

Under rubriken och i posten Kassa och bank redovisas företagets egna tillgångar i form av kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden. Även tillgodohavanden på bankkonton som är lämnade som säkerhet och därmed spärrade ska ingå i denna post.

Belopp som företaget tagit emot för annans räkning med redovisningsskyldighet ska redovisas i posten Redovisningsmedel med posten Övriga skulder som motpost. Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom.

Under rubriken Särskilda regler för enskild näringsverksamhet finns endast en kommentar.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en kortfristig placering?

- 13.2 En placering som förfaller eller som företaget avser avyttra inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig placering.

Allmänt råd

Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspredning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en kortfristig placering om hela portföljen är avsedd att avyttras inom 12 månader efter balansdagen.

Enligt punkt 8.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som vid förvärvet är en kortfristig placering och som företaget har kvar längre tid än 12 månader, ska omklassificeras endast om företagets avsikt med innehavet ändras till att tillgången i stället ska vara en anläggningstillgång.

Kommentar

ÅB

Överlåtbara värdepapper är, enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Exempel på överlåtbara värdepapper är aktier och obligationer. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

En eller flera kortfristiga placeringar?

- 13.3 En värdepappersportfölj är en kortfristig placering även om förändringar inom portföljen görs under året.

Allmänt råd

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Räntebärande papper, aktier och andelar m.m. ska därför värderas för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkten framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att vid värdering enligt lägsta värdets princip jämförs portföljens totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde.

Kommentar

Värdering

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (2011:1554)

Lagtext

Ingen värdering till verkligt värde

Kommentar Eftersom 6 kap. 4 § BFL inte hänvisar till 4 kap. 14 a § ÅRL om värdering av finansiella instrument till verkligt värde eller 4 kap. 14 e § ÅRL om värdering av säkrade poster, kan ett företag som upprättar ett årsbokslut inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde.

Lägsta värdets princip

Allmänt råd 13.4 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.

Kommentar Kortfristiga placeringar ska värderas individuellt till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde på balansdagen. Eftersom en värdepappersportfölj är en tillgång jämförs dess totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde när portföljen klassificeras som omsättningstillgång.

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta

Allmänt råd 13.5 Kassa- och bankmedel i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs.

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar*Lagtext***4 kap. 9 § andra stycket ÅRL**

— — —

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

— — — Lag (2011:1554)

*Lagtext***4 kap. 3 § andra stycket ÅRL**

— — —

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

— — — Lag (2015:813).

Allmänt råd 13.6 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är

- a) courtage,
- b) omsättningsavgift, och
- c) andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgifter är inte en sådan utgift som avses i första stycket.

Kommentar Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 8. Vid t.ex. köp av en option som är en kortfristig placering är erlagd premie anskaffningsvärdet.

- 13.7 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. *Allmänt råd*

Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden, se 48 kap. 7 § IL. Se exempel 10 c. *Kommentar*

- 13.8 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften. *Allmänt råd*

Anskaffningsvärdet ska justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften vid t.ex. inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier. *Kommentar*

Nettoförsäljningsvärde

4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL

Lagtext

— — —

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

— — — Lag (2011:1554)

ÅB

- 13.9 Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader. *Allmänt råd*

- 13.10 Nettoförsäljningsvärdet för kortfristiga placeringar som saknar noterad kurs ska beräknas enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. *Allmänt råd*

Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser. För värdepapper m.m. som saknar noterad kurs ska de metoder tillämpas som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. Erhålls ett värdebesked från t.ex. en bank kan företaget använda det värde som anges i värdebeskedet. *Kommentar*

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Enligt punkt 8.18 får tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten inte redovisas i en enskild näringsverksamhet om inte annat framgår av punkterna 8.19–8.22. Det innebär att t.ex. innehav av värdepapper endast i undantagsfall kan förekomma i en enskild näringsverksamhet. *Kommentar*

Kapitel 14 – Eget kapital och obeskattade reserver

Tillämpning

Allmänt råd 14.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av eget kapital och obeskattade reserver.

Särskilda regler finns för

- a) enskild näringsverksamhet i punkterna 14.4–14.10,
- b) handelsbolag i punkterna 14.11–14.16,
- c) ideella föreningar i punkt 14.16A,
- d) samfällighetsföreningar i punkterna 14.16B och 14.17, och
- e) stiftelser i punkterna 14.18–14.22. (BFNAR 2024:5)

Eget kapital

Allmänt råd 14.2 Eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver.

Kommentar Eget kapital visar den nettobehållning (positiv eller negativ) som vid en viss tidpunkt finns i företaget.

Obeskattade reserver

Allmänt råd 14.3 Obeskattade reserver får redovisas endast om det i skattelagstiftningen finns regler som, för avdragsrätt, kräver att motsvarande belopp bokförs i redovisningen.

Trots det som sägs i första stycket får ett företag som har tagit en ersättningsfond i anspråk för avskrivning i enlighet med 31 kap. 10, 11 och 13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) redovisa motsvarande belopp som obeskattad reserv.

Kommentar Under rubriken Obeskattade reserver i balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska företaget redovisa sådana obeskattade reserver som måste bokföras för att företaget ska få göra skattemässiga avdrag. De obeskattade reserverna består i förekommande fall av obeskattade vinster inklusive uppskjuten skatteskuld.

Enligt balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska de obeskattade reserverna redovisas i tre poster, Periodiseringsfonder, Ackumulerade överavskrivningar och Övriga obeskattade reserver.

Posten Ackumulerade överavskrivningar ska användas när företaget tillämpar reglerna för räkenskapsenlig avskrivning. Ett företag som tillämpar reglerna för restvärdeavskrivning redovisar däremot inte skillnaden mellan planmässiga avskrivningar (dvs. avskrivningar beräknade enligt reglerna i kapitel 9) och skattemässiga avskrivningar.

Om ett företag tar en ersättningsfond i anspråk för anskaffning av inventarier, byggnader eller markanläggningar kommer det redovisade anskaffningsvärdet och det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna att skilja sig åt. Enligt punktens andra stycke får posten Ackumulerade överavskrivningar användas i det fall företaget väljer att bokföra ianspråktagandet av en ersättningsfond för anskaffning av inventarier, byggnader eller markanläggningar.

*Särskilda regler för enskild näringsverksamhet***Skatter och avgifter**

- 14.4 Skatter och avgifter som ska dras av enligt 16 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som omfattas av beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska redovisas mot eget kapital.

Allmänt råd

Exempel på skatter och avgifter som avses i punkten är fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift på näringsfastighet och särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader. Sådana skatter kostnadsförs i näringsverksamheten och redovisas mot eget kapital. Kravet på att skatterna ska omfattas av beslut om slutlig skatt innebär att skatter som inte ingår i slutskattebeskedet, t.ex. arbetsgivaravgifter på anställdas löner, inte omfattas av punkten. Kravet på att skatterna ska vara avdragsgilla enligt 16 kap. 17 § IL innebär att t.ex. egenavgifter inte heller omfattas av punkten.

Kommentar

Inkomstskatt, särskild löneskatt på egen pensionsförsäkring och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet är exempel på skatter som inte avser näringsverksamheten och som därför inte redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

ÅB

Skatter och avgifter som avser näringsverksamheten och som deklareras i skattedeklaration, t.ex. mervärdesskatt, redovisas inte mot eget kapital utan i posten Övriga skulder under rubriken Kortfristiga skulder, se punkt 4.6.

Uttag

- 14.5 Uttag av tillgångar och tjänster ur en enskild näringsverksamhet ska redovisas som minskning av eget kapital.
- 14.6 Ersättning för arbete till en enskild näringsidkares make eller barn ska redovisas som uttag, om avdrag inte medges enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

*Allmänt råd**Allmänt råd*

Med uttag i punkt 14.5 avses att den enskilda näringsidkaren tar ut likvida medel eller andra tillgångar eller tjänster ur den enskilda näringsverksamheten. Även ett uttag som betecknas som lön redovisas som en minskning av eget kapital eftersom en enskild näringsidkare inte kan vara anställd i den egna verksamheten.

Kommentar

Betalar den enskilda näringsidkaren privata utgifter med tillgångar som ingår i den enskilda näringsverksamheten är det ett uttag. Exempel på sådana utgifter kan vara premierna för en pensionsförsäkring och skatter som inte avser näringsverksamheten.

Uttag av tillgångar och tjänster som ska tas upp till beskattning av den enskilda näringsidkaren enligt IL ska enligt punkt 5.33 första stycket redovisas som inkomst i den enskilda näringsverksamheten.

Se exempel 5 l och 14 a.

- 14.7 Uttag ska värderas till marknadsvärdet inklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen av den enskilda näringsidkaren får detta värde användas. (BFNAR 2024:5)

Allmänt råd

Kommentar | Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värdet av uttaget redovisas inklusive mervärdesskatt. Det innebär att värdet av ett uttag inte påverkas av om företaget är skyldigt att redovisa mervärdesskatt eller inte.

Som ett alternativ till marknadsvärdet får uttag värderas till samma belopp som den enskilda näringsidkaren ska beskattas för. Exempelvis får uttag av tjänst i form av nyttjande av bil som ingår i den enskilda näringsverksamheten redovisas till det schablonvärde som gäller vid inkomstbeskattningen.

Insättning

Allmänt råd 14.8 Insättning av likvida medel eller andra tillgångar i en enskild näringsverksamhet ska redovisas som ökning av eget kapital.

Kommentar Om en enskild näringsidkare betalar utgifter i den enskilda näringsverksamheten med privata medel är det en insättning.

En insättning av tillgångar värderas enligt punkt 8.11 eller 8.12, se punkt 8.13.

Allmänt råd 14.9 Redovisas användningen av den enskilda näringsidkarens privata tillgång som utgift enligt punkt 6.15 ska ett motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Kommentar Med insättning avses även när den enskilda näringsidkarens privata tillgångar används i näringsverksamheten. Enligt punkt 6.15 ska användningen av en privat tillgång värderas till en skäligen del av ägarens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Den enskilda näringsidkarens egen arbetsinsats i näringsverksamheten är inte en egen insättning.

Allmänt råd 14.10 Redovisas den enskilda näringsidkarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten som utgift enligt punkt 6.16 ska ett motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

Allmänt råd 14.11 En delägars uttag av tillgångar och tjänster ur ett handelsbolag ska redovisas som minskning av eget kapital.

Allmänt råd 14.12 Ersättning för arbete till en delägars make eller barn ska redovisas som uttag till den del ersättningen ska beskattas av delägaren enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Med delägars uttag i punkt 14.11 avses att delägaren tar ut likvida medel eller andra tillgångar eller tjänster ur handelsbolaget. Även ett uttag som betecknas som lön redovisas som en minskning av eget kapital eftersom en delägare inte kan vara anställd i det egna handelsbolaget.

Betalar handelsbolaget delägens egna utgifter är det ett uttag. Ett exempel på sådana utgifter kan vara premierna för en delägars pensionsförsäkring.

Uttag av tillgångar och tjänster som ska tas upp till beskattning av delägaren enligt IL ska enligt punkt 5.38 redovisas som inkomst i bolaget.

14.13 Delägarrens uttag ska värderas till marknadsvärdet inklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen av delägaren får detta värde användas. (BFNAR 2024:5)

Allmänt råd

Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlätas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värdet av delägarrens uttag redovisas inklusive mervärdesskatt. Det innebär att värdet av delägarrens uttag inte påverkas av om handelsbolaget är skyldigt att redovisa mervärdesskatt eller inte.

Kommentar

Som ett alternativ till marknadsvärdet får delägarrens uttag värderas till samma belopp som delägaren ska beskattas för. Exempelvis får uttag av tjänst i form av nyttjande av bolagets bil redovisas till det schablonvärde som gäller vid inkomstbeskattningen.

Insättning

14.14 En insättning av likvida medel eller andra tillgångar i ett handelsbolag ska redovisas som ökning av eget kapital.

Allmänt råd

ÅB

Betalas handelsbolagets utgifter, t.ex. handelsbolagets skuld för mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter, med delägarrens medel är det en insättning.

Kommentar

En insättning av tillgångar värderas enligt punkt 8.11 eller 8.12, se punkt 8.13.

14.15 Redovisas användningen av en delägarers privata tillgång som utgift enligt punkt 6.18 ska ett motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Allmänt råd

Med insättning avses även när delägarrens egna tillgångar används i handelsbolagets verksamhet utan att ersättning lämnas. Enligt punkt 6.18 ska användningen av en privat tillgång värderas till en skälig del av delägarrens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Kommentar

Delägarrens egen arbetsinsats i handelsbolagets verksamhet är inte en insättning.

14.16 Redovisas delägarrens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten som utgift enligt punkt 6.19 ska motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Allmänt råd

Särskilda regler för ideella föreningar

Ändamålsbestämda medel

14.16A En ideell förening får redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital. (BFNAR 2024:5)

Kommentar

Medel som reserverats för specifika ändamål, så kallade ändamålsbestämda medel, kan vara gåvor som erhållits för ett specifikt ändamål och som inte har använts innan räkenskapsårets slut. Ändamålsbestämda medel kan också vara medel som den ideella föreningen själv beslutat ska användas för ett specifikt ändamål. Det specifika ändamålet är snävare än föreningens ändamål.

Ändamålsbestämda medel är en del av eget kapital. Gåvor som har erhållits för ett specifikt ändamål ska intäktsföras när de tas emot, se punkt 5.26, och påverkar eget kapital via resultaträkningen. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen.

Det finns inget krav på att ändamålsbestämda medel ska särredovisas. Vill föreningen särredovisa ändamålsbestämda medel, görs det genom en omföring inom eget kapital från posten Balanserat resultat. De ändamålsbestämda medlen får då redovisas i en egen post i eget kapital.

Om föreningen har flera olika ändamål och vill specificera dem i årsbokslutet kan det göras i en upplysning.

Gåvor som erhållits med villkor som innebär att de ska användas under flera år kan hanteras som ändamålsbestämda medel. Även sådana gåvor ska intäktsföras när de tas emot och påverkar eget kapital via resultaträkningen.

Utgifter för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därmed det årets över- eller underskott.

Se exempel 5 m och 14 d.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Underhålls- och förnyelsefond

14.16B Reservering till underhålls- och förnyelsefond ska redovisas som en omföring inom eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reserveringen ska göras och beslutet verkställs.

Användning av underhålls- och förnyelsefond ska redovisas som en omföring inom eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs. (BFNAR 2024:5)

Kommentar

Reserverade medel för framtida underhåll är en del av eget kapital. Reservering till underhålls- och förnyelsefond görs genom en omföring inom eget kapital från posten Balanserat resultat. Reservering får inte göras i resultaträkningen. Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår. Motsvarande belopp förs om från posten Underhålls- och förnyelsefond till posten Balanserat resultat.

Om föreningen har flera gemensamhetsanläggningar och vill specificera fonden i årsbokslutet för respektive anläggning kan det göras i en upplysning. Se exempel 14 b.

Kapitalinkomstfond och övriga fonder

Kommentar

I 18 § lagen om häradsallmänningar anges att viss inkomst i en häradsallmänning är kapitalinkomst. På motsvarande sätt anges i 17 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna att viss inkomst i en allmänningsskog är kapitalinkomst. Sådan inkomst får bara användas för vissa ändamål och får inte delas ut.

I 19 § lagen om häradsallmänningar respektive 18 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna anges att behållen avkastning får fonderas för vissa ändamål.

Kapitalinkomstfonden och övriga fonder är en del av eget kapital. Reserveringen till och användning av kapitalinkomstfond görs genom att ett belopp motsvarande kapitalinkomsten förs om inom eget kapital. Reservering till och användning av övriga fonder görs på motsvarande sätt.

Om det till exempel finns flera olika ändamål i posten Övriga fonder och företaget vill specificera dem i årsbokslutet kan det göras i en upplysning.

Se exempel 17 g.

Utdelning

14.17 En samfällighetsförening ska redovisa utdelning som en minskning av eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Allmänt råd

Utdelning kan förekomma från t.ex. häradsallmänningar och allmänningsskogar.

Kommentar

ÅB

Särskilda regler för stiftelser

14.18 En stiftelse ska, om det följer av stiftelseförordnandet eller andra villkor, dela in eget kapital i bundet respektive fritt eget kapital.

Allmänt råd

Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

Som bundet eget kapital redovisas stiftelsekapital/donationskapital, kapitalisering enligt stiftelsens förordnande samt realisationsresultat och erhållna gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål.

Kommentar

En stiftelse kan ha eget kapital som till en början inte får förbrukas för ändamålet, men som efter en tid får förbrukas. Punktens andra stycke innebär att ett sådant eget kapital inte längre ska redovisas som bundet när det får förbrukas.

14.19 Inbetalda medel som enligt punkt 5.45 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när medlen betalas in.

Allmänt råd

Enligt punkt 5.45 får inbetalda medel till en vinstandelsstiftelse inte redovisas som en intäkt. De redovisas direkt mot eget kapital. Punkten gäller inte avkastningsstiftelser.

Kommentar

14.20 En gåva som enligt punkt 5.46 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot bundet eget kapital när gåvan erhålls.

Allmänt råd

Enligt punkt 5.46 får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt i en avkastningsstiftelse. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital i posten Stiftelsekapital när gåvan erhålls och värderas enligt punkt 8.11.

Kommentar

Se exempel 14 c.

Allmänt råd 14.21 Ett lämnat bidrag som enligt punkt 6.23 inte får redovisas som kostnad ska redovisas direkt mot fritt eget kapital när beslut om bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt, ska redovisas mot fritt eget kapital i takt med att villkoren uppfylls. (BFNAR 2024:5)

Kommentar Enligt punkt 6.23 får ett lämnat bidrag inte redovisas som kostnad i avkastningsstiftelser och vinstandelsstiftelser. Lämnade bidrag redovisas direkt mot eget kapital. Beviljade, ej utbetalda bidrag redovisas som skuld, se punkt 16.2. En utfästelse är bindande endast om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Har en bindande utfästelse enligt punktens andra stycke gjorts ska upplysning lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventalförpliktelser i kapitel 17.

Ändamålsbestämda medel

Allmänt råd 14.22 En stiftelse får redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

En stiftelse som enligt punkt 14.18 ska dela in eget kapital i bundet och fritt redovisar ändamålsbestämda medel som fritt eget kapital. (BFNAR 2024:5)

Kommentar Medel som reserverats för specifika ändamål, så kallade ändamålsbestämda medel, kan vara gåvor som erhållits för ett specifikt ändamål och som inte har använts innan räkenskapsårets slut. Ändamålsbestämda medel kan också vara medel som stiftelsen själv beslutat ska användas för ett specifikt ändamål. Det specifika ändamålet är snävare än stiftelsens ändamål.

Ändamålsbestämda medel är en del av eget kapital. Gåvor som har erhållits för ett specifikt ändamål ska intäktsföras när de tas emot, se punkt 5.26, och påverkar eget kapital via resultaträkningen. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen.

Det finns inget krav på att ändamålsbestämda medel ska särredovisas. Vill stiftelsen särredovisa ändamålsbestämda medel, görs det genom en omföring inom eget kapital från posten Balanserat resultat. De ändamålsbestämda medlen får då redovisas i en egen post i eget kapital.

Om stiftelsen har flera olika ändamål och vill specificera dem i årsbokslutet kan det göras i en upplysning.

Gåvor som erhållits med villkor som innebär att de ska användas under flera år kan hanteras som ändamålsbestämda medel. Även sådana gåvor ska intäktsföras när de tas emot och påverkar eget kapital via resultaträkningen.

Utgifter för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därmed det årets över- eller underskott. Det gäller dock inte lämnade bidrag i avkastningsstiftelser och vinstandelsstiftelser. Lämnade bidrag i sådana stiftelser redovisas som en minskning av eget kapital och inte som kostnad, se punkterna 6.23 och 14.21.

Se exempel 5 m och 14 d.

Kapitel 15 – Avsättningar

Tillämpning

15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av avsättningar.

Allmänt råd

Kapitlet behandlar inte framtida förluster vid redovisning av

- a) varulager, se kapitel 11, och
- b) tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 5.

Särskilda regler finns för

- a) enskild näringsverksamhet i punkt 15.20, och
- b) handelsbolag i punkt 15.21.

Kapitlet behandlar avsättningar som ett företag ska redovisa enligt 3 kap. 9 § ÅRL.

Kommentar

Grundläggande bestämmelser

När ska ett företag redovisa en avsättning?

3 kap. 9 § ÅRL

Lagtext

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

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

ÅB

15.2 Ett företag ska redovisa en avsättning om

Allmänt råd

- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,
- b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och
- c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en eventalförpliktelse. Informella åtaganden får inte redovisas som skuld eller avsättning. Har företaget realistiska alternativ till att undvika åtagandet, och därmed en valmöjlighet, får företaget inte göra någon avsättning.

Kommentar

I detta kapitel behandlas avsättningar medan skulder behandlas i kapitel 16 och eventalförpliktelser i kapitel 17.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte nödvändigt att företaget känner till vem motparten är utan åtagandet kan vara gentemot allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt. Ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten ger därför inte upphov till en avsättning, se punkt 15.3.

Ett företag ska redovisa en skuld eller en avsättning om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler. Förväntas åtagandet medföra ett utflöde av resurser från företaget ska åtagandet redovisas som en skuld. Är det däremot endast sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet redovisas i stället en avsättning.

En avsättning ska endast redovisas om samtliga villkor enligt punkt 15.2 a–c är uppfyllda. I annat fall kan det bli fråga om en eventalförpliktelse, se kapitel 17.

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är när företaget har lämnat garanti på produkterna. Även ett åtagande till följd av en skyldighet enligt sedvanerätt kan likställas med ett avtal. Avtal om avgångsvederlag som utgår vid uppsägning från företagens sida ska inte redovisas som en avsättning om den anställda inte är uppsagd.

Ett exempel på ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är en bestämmelse i lag eller föreskrift som leder till att en avsättning ska redovisas. Ett lagförslag ger däremot inte upphov till att en avsättning ska redovisas. Först när lagförslaget har antagits av riksdagen kan det finnas ett åtagande som följer av offentligrättsliga regler.

Enligt punkt 15.2 b ska det vara sannolikt att det kommer att krävas ett utflöde av resurser från företaget för att reglera åtagandet. Det måste således vara mer troligt att företaget måste reglera åtagandet än motsatsen. Ett exempel är att företaget har en pågående tvist i en domstol och det är sannolikt att företaget blir betalningsskyldigt. Ett annat exempel är när det är sannolikt att företaget kommer att drabbas av utgifter för sanering på grund av miljöbestämmelser. Har företaget 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.

Enligt punkt 15.2 c ska en tillförlitlig uppskattning av beloppet kunna göras. Detta innebär att avsättningen måste vara mätbar. Det är ovanligt att det inte går att göra en tillförlitlig uppskattning. Kan företaget inte göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet har företaget i stället en eventalförpliktelse som det ska lämna upplysning om, se kapitel 17.

Av 3 kap. 9 § ÅRL följer att av- och nedskrivningar inte får redovisas som avsättning. Sådana värdejusteringar ska i stället redovisas som en minskning av tillgångens redovisade värde.

Vad får inte redovisas som en avsättning?

Allmänt råd

15.3 En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten.

Kommentar

Punkten innebär att ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten inte ska ge upphov till en avsättning. En lagändring som innebär att företaget, för att kunna fortsätta med sin verksamhet, på sikt måste bygga om delar av sin produktionsanläggning ger inte heller upphov till en avsättning.

Allmänt råd

15.4 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).

Kommentar

Se kommentaren i kapitel 14 under rubriken Obeskattade reserver.

- 15.5 En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta.

Allmänt råd

Ett företag som på balansdagen har terminskontrakt ska avgöra om respektive terminskontrakt helt eller delvis säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. Det finns inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran eller skuld. Finns ett terminskontrakt som helt eller delvis säkrar en skuld eller fordran, ska skulden respektive fordran redovisas till terminskursen, se punkterna 10.7, 12.5 och 16.8, och någon avsättning ska inte göras.

Kommentar

En avsättning ska göras i det fall terminskontraktet till någon del inte säkrar en skuld eller en fordran, om det finns en latent förlust i kontraktet. För att avgöra om det finns en latent förlust i kontraktet ska företaget jämföra terminskursen med balansdagens kurs.

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

- 15.6 Företaget behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

Allmänt råd

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

ÅB

Värdering

4 kap. 15 a § ÅRL

En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Lag (2015:813)

Lagtext

- 15.7 Vid uppskattningen enligt 4 kap. 15 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek.

Allmänt råd

Särskilda regler om pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt, finns i punkterna 15.16–15.19.

Den bästa uppskattningen enligt 4 kap. 15 a § årsredovisningslagen 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 absaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen

Garantiåtaganden	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 15.9 och 15.10	att avsättningen ska beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentlighetsrättsliga regler	

Allmänt råd 15.8 En avsättning till följd av garantiåtaganden får beräknas enligt inkomstskattelagen (1999:1229) om det kan antas att det värde en sådan beräkning ger inte avviker mer än 20 procent från det värde som en beräkning enligt punkt 15.7 ger.

Kommentar Tabellen i punkt 15.7 beskriver vad den bästa uppskattningen normalt innebär.

Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp

Vid beräkningen av avsättningar för åtaganden av löpande karaktär, t.ex. försäljning med öppet köp, är huvudregeln att ledning ska hämtas från tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Saknar företaget uppgifter om tidigare års faktiska utgifter får avsättningen alternativt beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen. Så kan vara fallet för nystartade företag och företag som ändrar inriktning, t.ex. genom en ny försäljningspolicy eller ett nytt varuslag.

Garantiåtagande

Vid garantiåtaganden ska avsättningen enligt huvudregeln beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Saknar företaget uppgifter om tidigare års faktiska utgifter får avsättningen alternativt beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen. Så kan vara fallet för nystartade företag och företag som ändrar inriktning, t.ex. genom en ny försäljningspolicy eller ett nytt varuslag.

Enligt punkt 15.8 får avsättningen i vissa fall beräknas enligt IL. Se exempel 15 a.

Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor

Vid förlustkontrakt ska avsättningen beräknas som det lägsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde.

Ett förlustkontrakt är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna. Endast sådana åtaganden som finns på balansdagen ska redovisas. Ett exempel är ett bindande kontrakt på inköp av varor som ännu inte levererats och som företaget bedömer kan komma att medföra en förlust.

Med oundvikliga utgifter avses utgifter som företaget genom eget handlande inte kan undgå. Kan företaget komma från utgiften är den inte oundviklig. Ett exempel är att företaget har ett kontrakt som kan hävas utan att det föranleder ersättning till motparten. Ett annat exempel är ett företag som hyr en lokal vilken företaget inte kan utnyttja, men som med hyresvärdens medgivande hyrs ut i andra hand till en hyra som minst motsvarar förstahandshyran. I och med andrahandsuthyrningen är hyresavtalet inte ett förlustkontrakt.

Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 15.9 och 15.10

För övriga avsättningar ska avsättningen beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler. Ett exempel är ett terminskontrakt som till någon del inte säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. För att beräkna avsättningen ska terminskursen jämföras med balansdagens kurs.

ÅB

15.9 Avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet.

Allmänt råd

En avsättning ska bara redovisas om företaget avser att överklaga, i annat fall redovisas en skuld, se kommentaren till punkt 15.2 b.

Kommentar

15.10 Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod.

Allmänt råd

Punkten innebär att avsättningen kommer att öka över tillgångens nyttjandeperiod. Se även kommentaren till punkt 9.9.

*Kommentar***Nuvärdeberäkning**

15.11 Andra avsättningar än pensionsåtaganden ska nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen.

Allmänt råd

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.

Kommentar På grund av pengars tidsvärde är avsättningar som avser utbetalningar nära efter balansdagen en större belastning än avsättningar med samma belopp som betalas senare.

Metoden att nuvärdeberäkna avsättningar ska användas konsekvent. Det innebär att ett företag som väljer att nuvärdeberäkna en avsättning ska nuvärdeberäkna alla avsättningar.

Undantaget för pensionsåtaganden beror på att tryggandelagen kräver nuvärdeberäkning vid fastställandet av pensionsåtagandets kapitalvärde, se punkterna 15.16–15.19.

Ett företag får normalt inte övergå från att nuvärdeberäkna till att inte nuvärdeberäkna eftersom nuvärdeberäkning ger en bättre redovisning och det inte finns någon anledning att tillåta ett byte till en sämre redovisningsmetod. En övergång får endast göras om det finns särskilda skäl.

Ett exempel på sådana särskilda skäl som medför att ett företag får övergå från att nuvärdeberäkna till att inte nuvärdeberäkna är att företaget får en ny ägare som inte använder nuvärdeberäkning. Av förenklingsskäl är det lämpligt att tillåta byte. Ett annat exempel är att företagets verksamhet minskat i betydande omfattning.

Allmänt råd 15.12 Vid nuvärdeberäkning enligt punkt 15.11 ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procental.

Företaget får vid nuvärdeberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas.

Förändringar i avsättningar

Allmänt råd 15.13 En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Är något villkor i punkt 15.2 inte uppfyllt ska avsättningen återföras om inte annat följer av punkt 15.19.

Kommentar Punkten innebär att de krav som ställs i punkt 15.2 för att en avsättning ska redovisas, även gäller vid omprövningen av en redan gjord avsättning.

Allmänt råd 15.14 Värdet på en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att det återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Kommentar Har ett företag t.ex. gjort en avsättning för ett åtagande till följd av ett förlustkontrakt och utgifterna för åtagandet senare inte uppgår till det belopp som avsatts, ska den överskjutande delen av avsättningen återföras. Detta ska göras oavsett om företaget samtidigt behöver göra en ny avsättning för ett annat åtagande.

Allmänt råd 15.15 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 15.11 ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

Eftersom avsättningar kostnadsförs ska en återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till, t.ex. i posten Övriga externa kostnader.

I takt med att utbetalningstidpunkten närmar sig förändras avsättningens beräknade värde. Den del av förändringen som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 15.11 ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter och inte i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till.

En avsättnings redovisade värde kan även förändras på grund av att åtagandet i stället redovisas som en skuld. Är skulden lika stor som avsättningen blir det ingen resultateffekt.

Kommentar

Särskilt om pensioner

15.16 Ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska tas upp till tillgångens redovisade värde.

Allmänt råd

Övriga pensionsåtaganden ska tas upp till värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat enligt lagen (1967:531) om trygghande av pensionsutfästelse m.m.

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Avsättningen ska tas upp till det värde som inte täcks av pensionsstiftelsens förmögenhet värderad enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220).

ÅB

15.17 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 15.18.

Allmänt råd

15.18 Omfattar ett pensionsåtagande enligt punkt 15.16 första stycket både pension och särskild löneskatt får summan redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Allmänt råd

15.19 En avsättning som är gjord enligt lagen (1967:531) om trygghande av pensionsutfästelse m.m. får endast återföras enligt punkt 15.13 om återföringen inte står i strid med 7 § lagen om trygghande av pensionsutfästelse m.m.

Allmänt råd

Betalar ett företag pensionsförsäkringar för sina anställda redovisas inte en avsättning för pensioner eftersom företaget inte har något åtagande. I stället redovisas premien på pensionsförsäkringen som kostnad, se tabellen i punkt 6.11.

Kommentar

Säkerställer företaget inte pensionsåtagandet med pensionsförsäkringar hanteras pensionsåtagandet i stället i egen regi (direktpension). Hur ett sådant åtagande ska värderas och redovisas regleras i ÅRL och tryggandelagen. Enligt tryggandelagen kan ett pensionsåtagande tryggas antingen genom särskild redovisning av pensionsskulden i balansräkningen eller genom överföring till en pensionsstiftelse.

Av punkt 15.16 första stycket framgår att ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång, t.ex. en

kapitalförsäkring ägd av företaget, ska tas upp till tillgångens redovisade värde. En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång, se kapitel 10. I punkt 10.3 anges vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att försäkringen ska få redovisas som tillgång. I punkt 10.18 finns regler för nedskrivningsprovning av kapitalförsäkring.

Enligt punkt 15.16 andra stycket ska övriga pensionsåtaganden tas upp till antingen värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat i enlighet med tryggandelagen. Ingår företagets åtaganden i allmän pensionsplan beräknar vanligtvis den organisation som administrerar planen pensionsskuldens storlek, t.ex. FPG/PRI-systemet. Enligt tryggandelagen beräknas kapitalvärdet med ledning av försäkringstekniska grunder som fastställs av Finansinspektionen. Även åtaganden som inte omfattas av tryggandelagen, t.ex. pensioner som utgår endast om den anställda arbetar kvar i företaget vid pensionstidpunkten, ska tas upp till kapitalvärde beräknat i enlighet med tryggandelagen.

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska, enligt punkt 15.16 tredje stycket, en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Företaget ska därför göra en bedömning om pensionsåtagandet har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet. Vid denna bedömning ska stiftelsens förmögenhet värderas enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen. Detta innebär att stiftelsens tillgångar och skulder värderas till marknadsvärde med undantag för fastigheter som värderas till taxeringsvärdet. Överstiger pensionsåtagandenas kapitalvärde stiftelsens förmögenhet ska skillnadsbeloppet redovisas som avsättning i balansräkningen. Däremot ska ingen fordran redovisas vid motsatt förhållande, dvs. om stiftelsens förmögenhet överstiger kapitalvärdet.

Eftersom särskild löneskatt för avsättningar i enlighet med tryggandelagen ska betalas redan i samband med pensionsavsättningen ska den redovisas i posten Skatteskuld i balansräkningen, se punkt 4.6. För övriga pensionsavsättningar inträder betalningsskyldigheten för särskild löneskatt först i samband med att pensionen börjar betalas ut. För dessa avsättningar ska, enligt punkt 15.17, särskild löneskatt beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Avsättningen ska enligt punkt 4.6 redovisas i posten Övriga avsättningar i balansräkningen, om inte annat framgår av punkt 15.18.

Vid pensionsåtaganden enligt punkt 15.16 första stycket, t.ex. kapitalförsäkringslösningar, förekommer det att pensionsåtagandet omfattar både pension och den särskilda löneskatten. Eftersom det kan vara svårt att beräkna hur stor del av åtagandet som avser pension respektive löneskatt finns av förenklingsskäl en möjlighet att redovisa hela åtagandet som avsättning för pension, se punkt 15.18. Någon uppdelning behöver i dessa fall inte göras utan hela åtagandet redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Enligt punkt 15.13 ska en avsättning återföras om något av villkoren för avsättning inte längre är uppfyllt. För pensionsavsättningar kan detta ställa till problem eftersom återföringskravet i vissa fall kan stå i konflikt med tryggandelagens bestämmelser. Så kan vara fallet om ett företag har redovisat sina pensionsåtaganden i olika poster i balansräkningen samtidigt som alla åtaganden ingår i det som tryggandelagen benämner företagets pensionsreserv. Enligt punkt 15.19 får en återföring inte göras i de fall det står i strid med

tryggandelagen. Det innebär att den redovisade avsättningen kan bli högre än företagets verkliga åtagande.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

15.20 En enskild näringsidkare behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kronor.

Allmänt råd

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Särskilt om pensioner för anställda

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. En enskild näringsidkare kan därför inte ha ett åtagande, t.ex. för pension, gentemot sig själv.

Kommentar

Eftersom särskild löneskatt för avsättningar i enlighet med tryggandelagen ska betalas redan i samband med pensionsavsättningen redovisas den inte som avsättning utan som en skatteskuld. I en enskild näringsverksamhet redovisas en sådan skatteskuld mot eget kapital, se punkt 14.4 med kommentar.

Särskilda regler för handelsbolag

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

15.21 Ett handelsbolag behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kronor.

Allmänt råd

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

ÅB

Kapitel 16 – Skulder

Tillämpning

16.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av skulder.

Allmänt råd

Kapitlet behandlar inte

- förskott från kunder, se punkt 5.14,
- pågående arbete för annans räkning, se punkt 5.24, och
- fakturerad men ej upparbetad intäkt, se punkt 5.21.

Kapitlet behandlar inte heller värdering av upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, se kapitel 5 och 6, med undantag för ospecificerad skuld till leverantörer samt semesterlöneskuld, se punkterna 16.9 och 16.10.

Särskilda regler finns för enskild näringsverksamhet i punkterna 16.11–16.13.

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Långfristiga skulder i balansräkningsupställningen i kapitel 4:

Kommentar

- Obligationslån,
- Checkräkningskredit,
- Övriga skulder till kreditinstitut,
- Skulder till koncernföretag,
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i, och

- Övriga skulder.

Kapitlet behandlar även följande poster under rubriken Kortfristiga skulder i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Checkräkningskredit,
- Övriga skulder till kreditinstitut,
- Leverantörsskulder,
- Växelskulder,
- Skulder till koncernföretag,
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i,
- Skatteskulder,
- Övriga skulder, och
- Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Kapitlet behandlar inte sådana skulder som redovisas i posterna Förskott från kunder, Pågående arbete för annans räkning och Fakturerad men ej upparbetad intäkt i balansräkningsuppställningen i kapitel 4. Dessa skulder behandlas i kapitel 5.

Under rubriken Särskilda regler för handelsbolag finns endast en kommentar.

Grundläggande bestämmelser

Vilka skulder ska ett företag redovisa?

Allmänt råd

- 16.2 Ett företag ska redovisa en skuld om
- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
 - b) det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Kommentar

Ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en eventalförpliktelse. I detta kapitel behandlas skulder medan avsättningar behandlas i kapitel 15 och eventalförpliktelser i kapitel 17.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part.

Ett företag ska redovisa en skuld eller en avsättning om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler. Förväntas åtagandet medföra ett utflöde av resurser från företaget ska åtagandet redovisas som en skuld. Är det däremot endast sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet redovisas i stället en avsättning.

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är när varor levererats till ett företag och det finns en överenskommelse om betalning. Har företaget fått en faktura på balansdagen ska en leverantörsskuld redovisas. Har företaget däremot inte fått någon faktura ska en upplupen kostnad redovisas. Ett annat exempel på en upplupen kostnad är den semester som har intjänats av företagets anställda.

Ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är t.ex. en bestämmelse i lag eller föreskrifter som leder till att en skuld ska redovisas. Ett lagförslag ger däremot inte upphov till att en skuld ska redovisas. Först när lagförslaget

har antagits av riksdagen finns det ett åtagande som följer av offentligrättsliga regler.

Att ett åtagande förväntas medföra ett utflöde av resurser från företaget innebär att det är säkert eller så gott som säkert att företaget kommer att reglera åtagandet. Ett exempel är när företaget har ålagts betalningsskyldighet i ett myndighetsbeslut eller en dom som företaget inte avser att överklaga. Avser företaget däremot att överklaga är det inte lika säkert att ett utflöde av resurser kommer att ske. I det fallet ska företaget i stället redovisa en avsättning.

Upplupna kostnader redovisas som skulder och inte som avsättningar även om betalningstidpunkt eller belopp är ovissa på balansdagen. Anledningen till detta är att osäkerheten i allmänhet är mycket mindre än för ett åtagande som företaget ska göra en avsättning för.

- 16.3 En skuld som är tvistig 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.

Allmänt råd

Försiktighetsprincipen innebär att även tvistiga skulder ska redovisas. Om det däremot står klart att det inte föreligger något åtagande ska någon skuld inte redovisas.

Kommentar

ÅB

Ett krav anses vara uppenbart grundlöst om en objektiv och försiktig bedömning resulterar i att det inte finns någon risk att företaget vid en domstolsprövning döms att betala det fordrade beloppet. Så kallade bluffakturor är ett exempel på uppenbart grundlösa krav.

Offentliga bidrag och andra erhållna bidrag

- 16.4 Ett bidrag ska redovisas som skuld om bidraget är utbetalt till företaget och förenat med ovillkorlig återbetalningsskyldighet.

Allmänt råd

Ett bidrag ska också redovisas som skuld om bidraget är utbetalt till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla.

Bidrag är stöd som lämnas i form av överföringar av resurser av en bidragsgivare i annan egenskap än ägare. Sådana bidrag ges normalt om vissa villkor är uppfyllda eller kommer att uppfyllas. Bidrag kan lämnas i form av ersättningar, lån och reduktioner. Det som avgör om ett bidrag ska skuldföras eller inte är villkoren för bidraget. Hur bidraget rubriceras saknar betydelse.

Kommentar

Bidrag kan lämnas av t.ex. EU, staten eller kommuner, så kallade offentliga bidrag, men också av bidragsgivare som inte är offentliga organ. I IL finns regler om hur näringsbidrag ska hanteras vid beskattningen.

Ett utbetalt bidrag som är förenat med villkor ska normalt redovisas som intäkt eftersom företaget självt råder över om bidraget måste återbetalas eller inte, se kapitel 5. Det är endast om företaget bedömer att det inte kommer att uppfylla villkoren som bidraget ska redovisas som skuld. Bedömningen ska göras varje år.

När är en skuld långfristig respektive kortfristig?

- 16.5 En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga.

Allmänt råd

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.

Kommentar Även om checkräkningskrediten formellt är kortfristig ska den i dessa fall normalt redovisas som långfristig. Bedömningen om det är troligt att krediten förnyas och om den kommer att utnyttjas ska göras varje år. Tillfälligt nyttjande eller övertrassering av krediten ska redovisas som kortfristig skuld.

Värdering

Allmänt råd 16.6 En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet.

Kommentar Det belopp som krävs för att reglera åtagandet framgår normalt av faktura, avtal eller liknande handling. I det fall en ackordsuppgörelse träffats där en skuld av rörelsekaraktär till en del inte behöver betalas (ackordsvinst) ska skulden värderas till det belopp som ska betalas enligt uppgörelsen. Ackordsvinsten ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. Avser ackordsuppgörelsen en finansiell skuld ska ackordsvinsten redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter, se kapitel 4.

Allmänt råd 16.7 Skulder får inte nuvärdeberäknas.

Skulder i utländsk valuta

Lagtext

4 kap. 13 § ÅRL

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

Allmänt råd 16.8 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.

Kommentar En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det.

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik skuld.

Ospecificerad skuld till leverantörer

Allmänt råd 16.9 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.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. När det gäller leverantörsskulder innebär detta att värdet ska bestämmas för varje skuld för sig.

Enligt punkt 16.9 får dock skulder till leverantörer i vissa fall redovisas som en ospecifierad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering. Det innebär att värdet på den ospecifierade skulden ska omprövas varje balansdag.

Anledningen till att den ospecifierade skulden redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter är att posten Leverantörsskulder är förbehållen skulder avseende mottagna fakturor.

Mindre utgifter som företaget ännu inte fått faktura på, t.ex. för telefoni, är sådana som kan anses vara av oväsentlig betydelse, svåra att specificera och värdera och som därmed kan ingå i den ospecifierade skulden. Däremot kan inte skulder avseende levererade varor och tjänster som redovisas i posten Varulager eller i en annan redovisad tillgång ingå i den ospecifierade skulden.

Kommentar

Semesterlöneskuld

16.10 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.

Allmänt råd

ÅB

De lagstadgade arbetsgivaravgifter som ska ingå i semesterlöneskulden är de avgifter som ska redovisas i skattedeklarationen.

Avgifter baserade på avtal eller särskild löneskatt på pensionsavgifter ska av förenklingskäl inte ingå. Är procentsatserna för arbetsgivaravgifterna för utbetalningsåret kända ska dessa användas vid skuldreserveringen. I annat fall får de procentsatser som gäller på balansdagen användas. Se exempel 16 a.

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd. Enligt punkt 2.8 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Kommentar

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Endast tillgångar och skulder som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen. Det är därför viktigt att näringsverksamhetens ekonomi är skild från den enskilda näringsidkarens privata ekonomi.

Kommentar

Vilka skulder ska redovisas i företaget?

- Allmänt råd* 16.11 En enskild näringsidkare ska redovisa alla skulder som är hänförliga till näringsverksamheten. Privata skulder ska däremot inte redovisas i näringsverksamheten.
- Allmänt råd* 16.12 Om en enskild näringsidkare använder pengar som lånats både i den enskilda näringsverksamheten och privat, ska endast den del av lånet som används i näringsverksamheten redovisas som skuld i verksamheten.
- Kommentar* Säkerheten för lånet har ingen betydelse för redovisningen av skulden. Exempelvis ska ett lån med en näringsfastighet som säkerhet i sin helhet hänföras till näringsidkarens privata ekonomi om lånet har använts för köp av en tillgång som endast används privat. En upplysning ska däremot lämnas om den ställda säkerheten, se kapitel 17.
- Om skulder som enligt IL inte får ingå i en enskild näringsverksamhet redovisas i näringsverksamheten ska justeringar göras vid inkomstbeskattningen.

Skatteskulder

- Allmänt råd* 16.13 Skatter som den enskilda näringsidkaren lämnar underlag för i sin inkomstdeklaration och som omfattas av beskedet om slutlig skatt ska inte redovisas som skuld.
- Kommentar* Posten Skatteskulder ingår inte i balansräkningen för en enskild näringsverksamhet. Inkomstskatt är en privat kostnad och ska därmed inte redovisas i verksamheten. Fastighetsskatt, fastighetsavgift, särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader och avkastningsskatt på anställdas pensionskostnader utgör däremot kostnader i näringsverksamheten men redovisas mot eget kapital och inte som skuld, se punkt 14.4.
- Skatter som redovisas i en skattedeklaration ska i årsbokslutet redovisas under rubriken Kortfristiga skulder i posten Övriga skulder.

Särskilda regler för handelsbolag

- Kommentar* Ett handelsbolag är inte ett skattesubjekt vad avser inkomstskatt och har därmed inte någon inkomstskatt att redovisa i posten Skatteskulder. Handelsbolaget kan däremot ha en skatteskuld som är hänförlig till fastighets-skatt, fastighetsavgift, särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader och avkastningsskatt.

Avsnitt V – Upplysningar**Kapitel 17 – Upplysningar****Tillämpning***Lagtext***6 kap. 5 § första stycket BFL**

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

– – – Lag (2015:821)

- 17.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar som ska lämnas i årsbokslutet.

Allmänt råd

Särskilda regler finns för

- a) ideella föreningar i punkt 17.15A,
- b) samfällighetsföreningar i punkt 17.16,
- c) stiftelser i punkterna 17.17 och 17.17A, och
- d) filialer i punkt 17.18. (BFNAR 2024:5)

Kapitlet anger de upplysningar som ett företag ska lämna. Inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs. Företaget får självt avgöra var i årsbokslutet upplysningarna lämnas. Upplysningarna kan t.ex. lämnas i noter efter resultat- och balansräkningen.

Kommentar

För företag som är moderföretag i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller gemensamt styrda företag finns dessutom regler om upplysningar i kapitel 18.

Redovisningsprinciper

6 kap. 5 § andra stycket 1 BFL

Lagtext

ÅB

— — —

Upplysningar ska lämnas om:

1. vilka principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder som har tillämpats,

— — — Lag (2015:821)

- 17.2 De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 6 kap. 5 § andra stycket 1 bokföringslagen (1999:1078) ska omfatta

Allmänt råd

- a) uppgift om att företaget tillämpar bokföringslagens regler om årsbokslut och detta allmänna råd, samt
- b) upplysningar enligt punkterna 17.3–17.6.

Genom upplysningen enligt punkt 17.2 a får användare av årsbokslutet information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsbokslutet. Upplysningen kan t.ex. utformas enligt följande:

Kommentar

”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagens regler om årsbokslut och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.”

Kravet på upplysning om tillämpade värderingsprinciper omfattar även följande:

- tillämpad avskrivningsmetod i vissa fall, se punkt 17.3,
- tillämpad redovisningsmetod för tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris, se punkt 17.4,
- om företaget räknar in indirekta utgifter i värdet för pågående arbete för annans räkning, se punkt 17.5, och
- om företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor, se punkt 17.6.

Några ytterligare upplysningar om redovisningsprinciper än de ovan uppräknade behöver inte lämnas.

Exempel 17 a visar hur upplysningen om redovisningsprinciper kan utformas.

Avskrivning

- Allmänt råd* 17.3 Ett företag som fördelar avskrivningen på annat sätt än linjärt ska lämna upplysning om hur avskrivningen fördelas.
Ett företag som skriver av en tillgång till restvärdet, se punkt 9.25 andra stycket, ska lämna upplysning om det.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

- Allmänt råd* 17.4 Ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris ska lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln.
Allmänt råd 17.5 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.

Kommentar Exempel 17 a och 5 e visar hur upplysningarna kan utformas.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

- Allmänt råd* 17.6 Ett företag som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska lämna upplysning om det.

Kommentar Exempel 17 a och 11 a visar hur upplysningen kan utformas.

Ändrade redovisningsprinciper

Lagtext

6 kap. 5 § tredje stycket BFL

— — —

Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, ska en upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen ska anges. Lag (2015:821)

Kommentar Kravet på upplysning om ändrade redovisningsprinciper blir aktuellt bl.a. när ett företag övergår till eller från att upprätta årsbokslutet med tillämpning av punkt 1.7.

Anläggningstillgångar

Lagtext

6 kap. 5 § andra stycket 2 BFL

— — —

Upplysningar ska lämnas om:

— — —

2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats,

— — — Lag (2015:821)

Materiella och immateriella anläggningstillgångar

- Allmänt råd* 17.7 De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 2 bokföringslagen (1999:1078) ska för varje post som tas upp som materiell

eller immateriell anläggningstillgång bestå av uppgift om tillgångarnas anskaffningsvärde och avskrivningstid.

Har tillgångar anskaffats med bidrag ska uppgift om anskaffningsvärde avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.

I upplysningen ingår även tillgångar som är helt avskrivna förutsatt att de inte har uttrangerats.

Kommentar

Genom att lämna de uppgifter som anges i punkterna 17.3 och 17.7 är upplysningskravet om anläggningstillgångar i 6 kap. 5 § andra stycket BFL uppfyllt.

Exempel 17 b visar hur upplysningen kan utformas.

Har tillgångar anskaffats med bidrag ska uppgiften om anskaffningsvärde avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet ska således anges efter avdrag för bidraget.

Finansiella anläggningstillgångar

17.8 De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 2 bokföringslagen (1999:1078) ska för varje post som tas upp som finansiell anläggningstillgång bestå av uppgift om tillgångarnas anskaffningsvärde.

Allmänt råd

ÅB

Skulder

6 kap. 5 § andra stycket 3 BFL

Lagtext

Upplysningar ska lämnas om:

3. hur stor del av de totala skulderna som ska betalas senare än ett år efter balansdagen,

--- Lag (2015:821)

Enligt punkt 16.5 är en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. I uppställningsformen för balansräkningen i kapitel 4 redovisas kortfristiga och långfristiga skulder under olika underrubriker. Den upplysning som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 3 BFL framgår av balansräkningen och någon ytterligare upplysning behöver därför inte lämnas.

Kommentar

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, se punkt 16.5 andra stycket.

Ställda säkerheter

6 kap. 5 § andra stycket 4 BFL

Lagtext

Upplysningar ska lämnas om:

4. ställda säkerheter, med angivande av säkerheternas omfattning, art och form, och

--- Lag (2015:821)

- Allmänt råd* 17.9 De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 4 bokföringslagen (1999:1078) om arten och formen för säkerheten är om säkerheten är en
- företagsinteckning,
 - fastighetsinteckning,
 - tillgång med äganderättsförbehåll,
 - belånad fordran, eller
 - annan ställd säkerhet.

- Allmänt råd* 17.10 De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 4 bokföringslagen (1999:1078) om omfattningen av säkerheterna är
- för respektive slag av inteckning enligt punkt 17.9 a–b, inteckningens belopp, och
 - för respektive slag av säkerhet enligt punkt 17.9 c–e, tillgångens redovisade värde.

Kommentar Bestämmelsen omfattar såväl panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder, avsättningar och eventalförpliktelser som säkerheter ställda till förmån för någon annan, t.ex. för någon annans skuld. Någon uppdelning mellan dem behöver inte göras.

Andra ställda säkerheter kan t.ex. vara värdet på kapitalförsäkringar eller andra tillgångar som ställts som säkerhet för pensionsåtaganden.

Den upplysning som ska lämnas beträffande omfattningen av säkerheterna är, när en tillgång är ställd som säkerhet, tillgångens redovisade värde. När säkerhet har ställts i form av en inteckning ska, för respektive slag av inteckning, upplysningen i stället avse de ställda säkerheternas belopp. Nedan visas vilket belopp som ska anges för respektive säkerhet.

Post	Upplysning lämnas om
Företagsinteckning	beloppet på inteckningen (pantbrev som inte är ställda som säkerhet för något åtagande ska inte anges)
Fastighetsinteckning	beloppet på inteckningen (pantbrev som inte är ställda som säkerhet för något åtagande ska inte anges)
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde

Exempel 17 c visar hur upplysningen kan utformas.

Eventalförpliktelser

Lagtext

6 kap. 5 § andra stycket 5 BFL

— — —

Upplysningar ska lämnas om:

— — —

5. summan av garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser).

— — — Lag (2015:821)

- 17.11 En eventalförpliktelse är ett *möjligt* åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler för vilket
- a) ett utflöde av resurser förväntas endast om en eller flera andra händelser också inträffar,
 - b) det är osäkert om dessa framtida händelser kommer att inträffa, och
 - c) det ligger utanför företagets kontroll om händelserna kommer att inträffa.

Allmänt råd

En eventalförpliktelse är också ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler som inte har redovisats som skuld eller avsättning på grund av att

- a) det *inte* är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglerna åtagandet, eller
- b) en tillförlitlig uppskattning av beloppet *inte* kan göras.

En eventalförpliktelse är även ett informellt åtagande som uppfyller villkoren i första eller andra stycket.

ÅB

- 17.12 En upplysning enligt 6 kap. 5 § andra stycket 5 bokföringslagen (1999:1078) ska alltid lämnas om företaget
- a) har tecknat ett borgensåtagande eller liknande, eller
 - b) är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Allmänt råd

Ett åtagande ska redovisas som skuld eller avsättning eller upplysas om som eventalförpliktelse. Skulder behandlas i kapitel 16 och avsättningar i kapitel 15. Är samtliga villkor för att redovisa en skuld, se punkt 16.2, eller avsättning, se punkt 15.2, inte uppfyllda ska företaget lämna upplysning om åtagandet som eventalförpliktelse.

Kommentar

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte nödvändigt att företaget känner till vem motparten är – åtagandet kan vara gentemot allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt.

Eventalförpliktelser är ett sammanfattande begrepp för garantier, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen.

Med garantier och ekonomiska åtaganden avses åtaganden som företaget självmant har åtagit sig. Ett företag kan exempelvis ha ställt ut garantier som det erfarenhetsmässigt vet normalt inte behöver infrås och därför inte redovisar som en avsättning eller skuld. Förekomsten av sådana garantier och summan av dem ska då i stället ingå i upplysningen om eventalförpliktelser.

Med eventuella förpliktelser avses åtaganden som företaget inte självmant har åtagit sig, exempelvis ett verksamhetsansvar enligt lag eller ett utomobligatoriskt skadeståndsansvar. Det kan t.ex. vara nödvändigt att lämna upplysning om företagets möjliga ansvar vid miljöfarlig verksamhet eller det potentiella betalningsansvar företaget har med anledning av en pågående skadeståndsvist.

Företaget kan ha åtaganden till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, men det kan även ha informella förpliktelser. En informell förpliktelse är ett

åtagande till följd av att företaget på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, och därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

Det är summan av företagets eventualförpliktelser som ska anges i upplysningen. Förpliktelsernas art och form behöver inte anges.

- Allmänt råd* 17.13 Det belopp som ska ingå i upplysningen är
- a) för eventualförpliktelser enligt punkt 17.11, den bästa uppskattningen av åtagandet,
 - b) för eventualförpliktelser enligt punkt 17.12 a, värdet av åtagandet, och
 - c) för eventualförpliktelser enligt punkt 17.12 b, summan av det andra företagets skulder och avsättningar på balansdagen.
- Allmänt råd* 17.14 Eventualförpliktelser får inte nuvärdeberäknas.
- Allmänt råd* 17.15 Om företaget har en eventualförpliktelse som inte kan bestämmas till belopp ska upplysning lämnas om att det finns en eventualförpliktelse.

Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster

Lagtext

3 kap. 4 § första stycket andra meningen ÅRL

— — — Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.
— — — Lag (2015:813)

Kommentar Ett exempel på när upplysning ska lämnas är när ett banklån består av både en lång- och en kortfristig del och därför redovisas under både långfristiga och kortfristiga skulder i balansräkningen.

Även i det fall ett åtagande består av olika delar som redovisas som skuld respektive avsättning ska en upplysning lämnas.

Exempel 17 d visar hur upplysningen kan utformas.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Ställda säkerheter

Kommentar De upplysningar som ska lämnas om ställda säkerheter enligt 6 kap. 5 § andra stycket 4 BFL, se punkterna 17.9 och 17.10, ska avse säkerheten som helhet. Det innebär att även om säkerheten till viss del ställts för ett privat lån ska upplysningarna omfatta säkerheten som helhet.

Särskilda regler för ideella föreningar

Förändringar i eget kapital

Allmänt råd 17.15A En ideell förening ska i en upplysning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. (BFNAR 2024:5)

Kommentar Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.
Exempel 17 e visar hur upplysningen kan utformas.

*Särskilda regler för samfällighetsföreningar***Förändringar i eget kapital**

17.16 En samfällighetsförening ska i en upplysning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. (BFNAR 2024:5)

Allmänt råd

Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Kommentar

Som samfällighetsförening räknas även viltvårdsområdesföreningar, fiskevårdsområdesförening, häradsallmänningar, allmänningsskogar och liknande sammanslutning vid tillämpning av det allmänna rådet, se punkt 1.2.

Exempel 17 f och 17 g visar hur upplysningen kan utformas.

*Särskilda regler för stiftelser***Utdelning**

17.17 En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.17 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

Allmänt råd

Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 10. Ett ägarintresse i ett företag som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag är ett så kallat ägarintresse i övriga företag.

Kommentar

ÅB

Förändringar i eget kapital

17.17A En stiftelse ska i en upplysning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. (BFNAR 2024:5)

Allmänt råd

Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Kommentar

Exempel 17 h visar hur upplysningen kan utformas.

Eventualförpliktelser

Det förekommer att stiftelser gör utfästelser om anslag som ska betalas ut under flera år. Om utfästelsen gjorts beroende av att anslag ska utgå ur framtida avkastning, redovisas anslagen som kostnad i takt med att villkoret uppfylls. Upplysning ska lämnas om återstående utfäst belopp, se punkterna 17.11–17.15.

*Kommentar**Särskilda regler för filialer***Redovisningsvaluta**

17.18 En filial som har redovisningsvaluta i euro ska lämna upplysning om det och om enligt vilka principer beloppen i årsbokslutet har räknats om till svenska kronor.

Allmänt råd

I vissa filialer får redovisningsvalutan vara i euro i stället för i svenska kronor enligt 4 kap. 6 § första stycket BFL. Beloppen i årsbokslutet ska dock alltid anges i svenska kronor enligt 6 kap. 4 § första stycket BFL.

Kommentar

Avsnitt VI – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag

Kapitel 18 – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag

Tillämpning

Allmänt råd

18.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett företag redovisar andelar i ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Kapitlet ska också tillämpas på upplysningar som ett företag som är moderföretag ska lämna i årsbokslutet.

Särskilda regler finns för

- a) enskild näringsverksamhet i punkt 18.19,
- b) handelsbolag i punkt 18.20, och
- c) stiftelser i punkt 18.21.

Kommentar

Kapitlet behandlar hur ett företags innehav av andelar i koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag ska värderas och när resultateffekter till följd av innehavet ska redovisas samt vilka upplysningar som ska lämnas.

Fordringar på och skulder till koncern- och intresseföretag, samt gemensamt styrda företag värderas enligt reglerna i kapitel 10, 12 och 16.

I resultaträkningsuppställningen och balansräkningsuppställningen i kapitel 4 anges vad som ska redovisas i vilka poster.

Kapitlet behandlar inte ägarintressen i övriga företag, se kapitel 10.

Grundläggande bestämmelser

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL

— — —

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

— — —

1 kap. 4–6 §§ om koncern, intresseföretag m.m.,

— — — Lag (2015:821)

Vad är en koncern?

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

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

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

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

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

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

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna föfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

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

ÅB

Begreppen moderföretag, dotterföretag och koncernföretag definieras i 1 kap. 4 § ÅRL. Med *moderföretag* avses ett företag som har ett sådant bestämmande inflytande över en annan juridisk person som beskrivs i nämnda paragraf. Med dotterföretag avses ett företag i vilket ett moderföretag direkt eller via andra dotterföretag har ett bestämmande inflytande. Med *koncernföretag* avses moderföretag och dotterföretag som ingår i samma koncern, dvs. även ”systerföretag” till dotterföretag.

Kommentar

Dotterföretag kan både vara direkt och indirekt ägda. Ett indirekt ägt dotterföretag, även kallat dotterdotterföretag, är ett företag över vilket ett av moderföretaget direkt ägt dotterföretag ensamt eller tillsammans med andra koncernföretag har ett bestämmande inflytande. Intresseföretag är inte koncernföretag.

Vad är ett intresseföretag?

1 kap. 5 § ÅRL

Om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger.

Innehar företaget minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera

Lagtext

dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna. Lag (2015:813)

Lagtext

1 kap. 4 a § ÅRL

Med ägarintresse avses i denna lag 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. Lag (2015:813)

Kommentar

Begreppet intresseföretag definieras i 1 kap. 5 § ÅRL. Bedömningen av om det är ett intresseföretag baseras på andelsinnehavarens egentliga inflytande i ett företag som det har ett ägarintresse i. Innehar företaget minst 20 procent av rösterna anses företaget ha ett sådant betydande inflytande att det ägda företaget ska betraktas som ett intresseföretag, om inte annat framgår av omständigheterna.

Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL. Innehar ett företaget minst 20 procent av kapitalet i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening anses innehavet utgöra ett ägarintresse, om inte annat framgår av omständigheterna. Behållningen på delägarnas kapitalkonton i ett handelsbolag kan inte ligga till grund för prövningen av vem som enligt presumptionsregeln har ett ägarintresse i handelsbolaget. Däremot kan ett innehav i ett handelsbolag vara ett ägarintresse på grund av att avsikten med innehavet är att främja verksamheten i ägarföretaget.

Gemensamma regler för bestämning av koncernföretag och intresseföretag

Lagtext

1 kap. 6 § ÅRL

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

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

Kommentar

Vid en prövning om ett koncern- eller intresseföretagsförhållande föreligger, ska enligt 1 kap. 6 § ÅRL i vissa fall bortses från eller hänsyn tas till rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för annans räkning. Rättigheterna ska anses tillkomma den juridiska eller fysiska person för vilkens räkning personen handlar. Att handla i eget namn men för annans räkning omfattar, förutom rena bulvanskap, de fall när den som röstar innehar aktierna eller andelarna som säkerhet och utövar rösträtten etc. enligt mottagna instruktioner.

Vid prövningen ska det totala antalet röster i det ägda företaget minskas med det antal röster som motsvarar de andelar som det ägda företaget äger i sig självt eller som ägs av dess dotterföretag. Andelar i dotterföretag eller

intresseföretag som innehas av någon som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets räkning, ska undantas vid beräkningen.

Vad är ett gemensamt styrt företag?

1 kap. 5 a § ÅRL

Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över. Lag (2015:813)

Lagtext

Definitionen tar sikte på situationen att två eller flera parter sluter ett avtal som innebär att verksamheten i ett annat företag ska styras gemensamt. Ett gemensamt bestämmande inflytande föreligger när styrningen av det samägda företaget kräver samtycke från samtliga parter som utövar inflytande över företaget.

Kommentar

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas om företaget äger andelar i det gemensamt styrda företaget.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

18.2 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.

Allmänt råd

ÅB

Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är normalt en finansiell anläggningstillgång. Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag ska redovisas som en omsättningstillgång under rubriken Kortfristiga placeringar endast om det redan vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år.

Kommentar

18.3 Andelar i intresseföretag är anläggningstillgångar.

Allmänt råd

Andelar i ett intresseföretag är alltid en finansiell anläggningstillgång eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse, se 1 kap. 4 a § ÅRL.

Kommentar

Anskaffningsvärde och redovisat värde

18.4 I anskaffningsvärdet för andelar i koncernföretag och intresseföretag får, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

Allmänt råd

Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 8.

Kommentar

Ett exempel på utgifter direkt hänförliga till förvärvet är externa arvoden som har ett direkt samband med köpet.

Vid förvärv av andelar i handelsbolag, är utgångspunkten insats eller köpeskillning.

- Allmänt råd* 18.5 Erhållen emissionsinsats på andel i koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrt företag ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.
- Allmänt råd* 18.6 Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsbokslutet är upprättat, får tillskottet redovisas på balansdagen.
- När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas. (BFNAR 2021:5)
- Kommentar* Årsbokslutet är upprättat när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsbokslutet har skrivit under det.
- I samband med att aktieägartillskott lämnas kan en nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.
- Allmänt råd* 18.7 Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag 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.
- Kommentar* Ett företag som är delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel i handelsbolagets resultat. Resultatet framgår av företagets inkomstdeklaration.

Nedskrivning

- Lagtext* 4 kap. 5 § första, andra och fjärde styckena ÅRL
- Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, 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.

— — —

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 18.8 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning.

- Kommentar* Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska anläggningstillgångar skrivas ned om värdenedgången kan antas vara bestående. För andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag som är anläggningstillgång och andelar i intresseföretag kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång.

Enligt 4 kap. 5 § andra stycket får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

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

Allmänt råd

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.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital. I t.ex. ett företag med ett ingående eget kapital på 200 000 kronor ska nedskrivning göras om det sammanlagda värdet på de finansiella anläggningstillgångarna understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 20 000 kronor.

Kommentar

ÅB

Se även exempel 10 g–10 i.

- 18.10 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.

Allmänt råd

Återföring av nedskrivning

4 kap. 5 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket ÅRL

Lagtext

— — —

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

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

- 18.11 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.

Allmänt råd

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Kommentar

Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen på 35 000 kronor återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kronor. I annat fall är det fråga om en otillåten uppskrivning. Har aktiernas värde ökat till 40 000 kronor får

endast 25 000 kronor återförs. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Lägsta värdets princip

Lagtext

4 kap. 9 § första och tredje styckena ÅRL

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

— — —

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

— — — Lag (2011:1554)

Allmänt råd

18.12 Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är omsättningstillgång beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag.

Kommentar

Innehar företaget andelar i koncernföretag eller gemensamt styrda företag som företaget redan vid anskaffningstillfället beslutat sälja vidare ska dessa, liksom andra omsättningstillgångar, redovisas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Kortfristiga fordringar på koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt punkterna 12.4–12.6 och skulder till koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt reglerna i kapitel 16. Av balansräkningsupställningen i punkt 4.6 framgår att dessa fordringar och skulder ska redovisas i egna poster.

När sker redovisning i resultaträkningen?

Kommentar

Av punkt 8.4 följer att en finansiell tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen.

Realisationsvinster och realisationsförluster vid försäljning av andelar i koncern- och intresseföretag och gemensamt styrda företag beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet på de sålda andelarna och direkta försäljningskostnader, se punkt 7.4.

Allmänt råd

18.13 Vinstutdelning på andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska redovisas som intäkt. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Ett moderföretag, som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag, får redovisa vinstutdelning som intäkt

när andelsägarens rätt att få utdelningen bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Enligt andra stycket i punkten har ett moderföretag möjlighet att redovisa så kallad anteciperad utdelning. Anteciperingen som sådan har inte någon civilrättslig verkan.

Kommentar

18.14 Erhållen emissionsinsats ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Allmänt råd

18.15 Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.

Allmänt råd

Bestämmelser om koncernbidrag finns i 35 kap. IL. Av kapitel 4 i det allmänna rådet framgår att koncernbidrag ska redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen.

Kommentar

Upplysningar

18.16 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser långfristiga fordringar på koncernföretag.

Allmänt råd

ÅB

18.17 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser kortfristiga fordringar på och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång.

Allmänt råd

18.18 Upplysning ska lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag.

Allmänt råd

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i bilaga 2 till ÅRL ska särskilda uppgifter lämnas om finansiella resultatposter mellan koncernföretag.

Kommentar

Sammanställning över upplysningar som ska lämnas till respektive post i resultaträkningen:

Post	Upplysning
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	Summan av totala ränteintäkter och liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från långfristiga fordringar på koncernföretag
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	Summan av totala ränteintäkter, liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från kortfristiga fordringar på koncernföretag och realisationsresultat från försäljning av andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång
Räntekostnader och liknande resultatposter	Summan av totala räntekostnader och liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från skulder till koncernföretag

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Enligt punkt 8.22 får andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag redovisas som tillgångar i en enskild näringsverksamhet om andelarna hör till näringsverksamheten.

Nedskrivning

Allmänt råd 18.19 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång i en enskild näringsverksamhet 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 25 000 kronor. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på verksamhetens finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor. Se även exempel 10 g–10 i.

*Särskilda regler för handelsbolag***Nedskrivning**

Allmänt råd 18.20 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång i ett handelsbolag 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 25 000 kronor. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor. Se även exempel 10 g–10 i.

*Särskilda regler för stiftelser***Utdelning**

Allmänt råd 18.21 En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.17 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från koncernföretag respektive intresseföretag och gemensamt styrda företag.

Avsnitt VII – Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd

Kapitel 19 – Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd

Tillämpning

19.1 Detta kapitel behandlar vad som särskilt gäller första gången ett företag som tillämpat annan normgivning upprättar årsbokslut enligt detta allmänna råd. *Allmänt råd*

Särskilda regler finns för

- a) enskild näringsverksamhet i punkterna 19.9 och 19.10,
- b) ideella föreningar i punkt 19.10A,
- c) samfällighetsföreningar i punkt 19.10B, och
- d) stiftelser i punkt 19.11. (BFNAR 2024:5)

Det kan finnas skillnader mellan de redovisningsnormer som ett företag tidigare har tillämpat och reglerna i det allmänna rådet. I detta kapitel behandlas vad som gäller första gången ett företag, som tidigare tillämpat annan normgivning, upprättar årsbokslut enligt det allmänna rådet, dvs. övergångsfrågor. *Kommentar*

För ett nystartat företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet gäller inte reglerna i kapitlet. Ett sådant företag tillämpar direkt reglerna i övriga kapitel. **ÅB**

De skattemässiga justeringar som kan bli aktuella till följd av de korrigeringar som ska göras mot ingående eget kapital anges under skattemässiga justeringar i inkomstdeklarationen för det första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpats.

Korrigeringar i ingående balans

Vissa av skillnaderna ska korrigeras mot ingående eget kapital, se punkterna 19.2–19.4. Föregående räkenskapsårs fastställda utgående balans är räkenskapsårets ingående balans. Korrigeringarna bokförs som en bokföringspost och följdén blir en korrigerad ingående balans. *Kommentar*

Tillgångar, skulder och avsättningar som inte får redovisas

19.2 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har en tillgång, skuld eller avsättning enligt nedan, ska redovisa följande korrigeringar mot ingående eget kapital. *Allmänt råd*

Tillgång/Skuld/Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång	Tillgångens ingående redovisade värde	Eget kapital vid räkenskapsårets början
Materiell anläggningstillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Tillgångens ingående redovisade värde	Eget kapital vid räkenskapsårets början

Tillgång/Skuld/Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Skuld till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Skuldens ingående redovisade värde	Eget kapital vid räkenskapsårets början
Uppskjuten skattefordran	Tillgångens ingående redovisade värde	Eget kapital vid räkenskapsårets början
Uppskjuten skatteskuld	Avsättningens ingående redovisade värde	Eget kapital vid räkenskapsårets början

Andra företag än enskilda näringsidkare och handelsbolag samt filialer ska i stället redovisa korrigeringar enligt första stycket på följande sätt:

- a) Ideella föreningar, samfällighetsföreningar och stiftelser ska redovisa korrigeringar mot posten Balanserat resultat.
- b) Filialer ska redovisa korrigeringar mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början. (BFNAR 2024:5)

Kommentar

Vissa tillgångar, skulder och avsättningar får inte redovisas enligt det allmänna rådet. Ett företag som har sådana i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret ska korrigera detta genom att bokföra de redovisade värdena mot ingående eget kapital.

Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång

Ett företag som upprättar årsbokslut enligt det allmänna rådet får enligt punkt 9.4 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång. Tillgångens ingående redovisade värde ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.2.

Leasingavtal som redovisats som finansiell leasing hos leasetagaren

Ett företag som upprättar årsbokslut enligt det allmänna rådet ska enligt punkt 8.2 endast redovisa tillgångar som det äger. Det redovisade värdet på en materiell anläggningstillgång som redovisats som tillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.2. Även skulden som hör till avtalet ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.2.

Uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld

Ett företag som upprättar årsbokslut enligt det allmänna rådet ska inte redovisa uppskjuten skatt, se punkterna 10.5, 12.3 och 15.4. Respektive redovisat värde ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.2.

Tillgångar, skulder och avsättningar som tidigare inte har redovisats

Allmänt råd

- 19.3 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret inte har redovisat en tillgång, skuld eller avsättning som skulle ha redovisats enligt detta allmänna råd, ska redovisa följande korrigering mot ingående eget kapital.

Tillgång/Skuld/Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Finansiell anläggnings-tillgång	Tillgångens värde beräknat enligt kapitel 10	Eget kapital vid räkenskapsårets början
Åtagande	Avsättningens värde beräknat enligt kapitel 15	Eget kapital vid räkenskapsårets början

Andra företag än enskilda näringsidkare och handelsbolag samt filialer ska i stället redovisa korrigeringar enligt första stycket på följande sätt:

- a) Ideella föreningar, samfällighetsföreningar och stiftelser ska redovisa korrigeringar mot posten Balanserat resultat.
- b) Filialer ska redovisa korrigeringar mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början. (BFNAR 2024:5)

Ett företag kan ha en tillgång eller ett åtagande som enligt reglerna i kapitel 10 respektive 15 ska redovisas men som tidigare inte redovisats i balansräkningen. Ett exempel är åtaganden för pensioner för anställda som kan ha redovisats som eventalförpliktelse.

Kommentar

ÅB

Det värde den finansiella tillgången skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 10 hade tillämpats ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.3.

Det värde avsättningen skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 15 hade tillämpats ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.3.

Avsättning för pensionsåtaganden redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Andra avsättningar, t.ex. avsättning för särskild löneskatt om den särskilda löneskatten ska betalas först i samband med att pensionen betalas ut, redovisas i posten Övriga avsättningar.

Värdering till verkligt värde

19.4 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar eller skulder värderade enligt nedan, ska redovisa följande korrigeringar mot ingående eget kapital.

Allmänt råd

Tillgång/Skuld	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Finansiella instrument värderade till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554)	Skillnaden mellan verkligt värde och värde enligt kapitel 10, 13 respektive 16	Eget kapital vid räkenskapsårets början

Andra företag än enskilda näringsidkare och handelsbolag samt filialer ska i stället redovisa korrigeringar enligt första stycket på följande sätt:

- a) Ideella föreningar, samfällighetsföreningar och stiftelser ska redovisa korrigeringsarna mot posten Balanserat resultat eller i förekommande fall mot posten Fond för verkligt värde.
- b) Filialer ska redovisa korrigeringsarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början. (BFNAR 2024:5)

Kommentar

Ett företag som tidigare har upprättat en årsredovisning kan ha redovisat finansiella instrument till verkligt värde. Av 6 kap. 4 § BFL följer att ett företag som upprättar årsbokslut inte får värdera finansiella instrument till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL.

Har finansiella instrument värderats till verkligt värde ska skillnaden mellan det verkliga värdet och värdet enligt kapitel 10, 13 respektive 16 bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.4.

*Ingen korrigeri ng i ingående balans**Allmänt råd*

- 19.5 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar värderade enligt nedan, ska inte redovisa några korrigeringar:
- a) egentillverkade materiella anläggningstillgångar vilkas anskaffningsvärden inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 9.15,
 - b) byggnad och mark som tidigare har skrivits upp, eller
 - c) varulager med anskaffningsvärden som inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 11.12.

Anskaffningsvärdena respektive de uppskrivna värdena är även fortsättningsvis grund för värderingen av tillgångarna i första stycket.

Allmänt råd

- 19.6 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har andra tillgångar, skulder eller avsättningar än sådana som anges i punkterna 19.2–19.5, ska inte redovisa några korrigeringar för dessa. Sådana tillgångar, skulder eller avsättningar ska värderas enligt reglerna i detta allmänna råd.

Kommentar

Utöver de skillnader som tas upp i punkterna 19.2–19.4 kan det finnas ytterligare skillnader. Någon korrigeri ng av dessa skillnader ska inte göras vid övergången.

Punkt 19.5 behandlar tillgångar i vilkas värde det ingår utgifter eller sådana uppskrivningar som inte är möjliga enligt det allmänna rådet. Ett företag som upprättar ett årsbokslut kan dock ha gjort uppskrivning i enlighet med äldre lagstiftning. Av förenklingsskäl ska ingen korrigeri ng göras, vare sig i ingående eller utgående balans. Anskaffningsvärdena respektive de uppskrivna värdena är även fortsättningsvis grund för värderingen av tillgångarna. Detta gäller endast sådana tillgångar som har anskaffats tidigare räkenskapsår.

Punkt 19.6 innebär att tillgångar som tidigare har aktiverats och som omfattas av punkten utgör tillgångar som får redovisas även efter övergången till det allmänna rådet. Den ingående balansen det första räkenskapsåret det allmänna rådet tillämpas motsvarar således den utgående balansen för det sista året då äldre normgivning tillämpades. Det gäller t.ex. tillkommande utgifter

som har aktiverats som en tillgång med stöd av äldre normgivning, antingen som en separat avskrivningsenhet eller som del av anskaffningsvärdet för t.ex. en byggnad. Tillgångar som aktiverats som en separat avskrivningsenhet skrivs även fortsättningsvis av med separat avskrivningsplan.

För tillgångar och skulder som värderas om varje år, t.ex. förutbetalda intäkter och kostnader och avsättningar, blir följden av punkt 19.6 att skillnader mellan värderingen i föregående räkenskapsårs utgående balans och värdering enligt det allmänna rådet får effekt på räkenskapsårets resultat.

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- 19.7 Enskilda näringsidkare, handelsbolag och filialer ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 19.2–19.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital. (BFNAR 2024:5)

Allmänt råd

Upplysningar

Redovisningsprinciper

- 19.8 Ett företag ska upplysa om att det allmänna rådet tillämpas första gången.

Allmänt råd

ÅB

Enligt 6 kap. 5 § andra stycket 1 BFL ska ett företag ange principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder. Genom att lämna upplysning om att bokföringslagens regler om årsbokslut och det allmänna rådet tillämpas får användare av årsbokslutet information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsbokslutet, se punkt 17.2 a.

Kommentar

Upplysningarna som ska lämnas enligt punkterna 19.8 och 17.2 a kan t.ex. utformas enligt följande:

”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.

Årsbokslutet upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.”

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Tillgångar och skulder som inte får redovisas

- 19.9 Om en enskild näringsidkare i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har en tillgång eller skuld som inte får redovisas enligt punkterna 8.18, 8.23 och 16.11–16.13 ska näringsidkaren korrigera tillgångens eller skuldens ingående redovisade värde mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Allmänt råd

Tillgångar och skulder som tidigare inte har redovisats

- 19.10 Om en enskild näringsidkare i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret inte har redovisat en tillgång som ska redovisas enligt punkterna 8.19, 8.24–8.26 eller en skuld som ska redovisas enligt punkt 16.11 eller 16.12, ska näringsidkaren redovisa tillgångens eller skuldens värde beräknat enligt kapitel 8 respektive 16 mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Allmänt råd

Om en enskild näringsidkare väljer att redovisa en tillgång som får redovisas enligt någon av punkterna 8.20–8.22 men som inte har redovisats i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret, ska näringsidkaren redovisa tillgångens värde beräknat enligt kapitel 8 mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Särskilda regler för ideella föreningar

Korrigeringar i ingående balans

Allmänt råd 19.10A En ideell förening ska i upplysningen enligt punkt 17.15A ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 19.2–19.4. (BFNAR 2024:5)

Kommentar Enligt punkt 17.15A ska en ideell förening i en upplysning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 19.2–19.4 ska ingå i upplysningen enligt punkt 17.15A. Korrigeringarna får anges på en gemensam rad i specifikationen.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Korrigeringar i ingående balans

Allmänt råd 19.10B En samfällighetsförening ska i upplysningen enligt punkt 17.16 ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 19.2–19.4. (BFNAR 2024:5)

Kommentar Enligt punkt 17.16 ska en samfällighetsförening i en upplysning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 19.2–19.4 ska ingå i upplysningen enligt punkt 17.16. Korrigeringarna får anges på en gemensam rad i specifikationen.

Som samfällighetsförening räknas även viltvårdsområdesföreningar, fiskevårdsområdesförening, häradsallmänningar, allmänningsskogar och liknande sammanslutning, se punkt 1.2.

Särskilda regler för stiftelser

Korrigeringar i ingående balans

Allmänt råd 19.11 En stiftelse ska i upplysningen enligt punkt 17.17A ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 19.2–19.4. (BFNAR 2024:5)

Kommentar Enligt punkt 17.17A ska en stiftelse i en upplysning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 19.2–19.4 ska ingå i upplysningen enligt punkt 17.17A. Korrigeringarna får anges på en gemensam rad i specifikationen.

Exempel

Förutsättningar Ett företag avser att börja tillämpa det allmänna rådet vid upprättandet av årsbokslutet för år X.

BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I den utgående balansen för det föregående räkenskapsåret har företaget redovisat följande:

Egenupparbetad immateriell tillgång (utveckling)	40 000
Kvarvarande uppskrivning byggnad	100 000
Kvarvarande uppskrivningsfond byggnad	72 000
Anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång inkluderar aktiverad ränta med 10 000	
Eget kapital vid räkenskapsårets början	600 000
Insättningar eller uttag under året	150 000
Årets resultat (år X)	200 000

Enligt punkt 19.2 ska det redovisade värdet på den egenupparbetade immateriella anläggningstillgången bokas bort mot ingående eget kapital.

Tänk så här

Enligt punkt 19.5 ska någon justering inte göras av det redovisade värdet på byggnaden som tidigare har skrivits upp. Inte heller ska någon justering göras för den ränta som har aktiverats i anskaffningsvärdet för den egentillverkade materiella anläggningstillgången.

ÅB

I balansräkningen försvinner posten Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten.

Redovisa så här i årsbokslutet

Under eget kapital i **balansräkningen** redovisar bolaget följande poster:

Eget kapital vid räkenskapsårets början	600 000
Korrigeringar vid övergång till BFNAR 2017:3	
Egenupparbetad immateriell tillgång	-40 000
Insättningar eller uttag under året	-150 000
Årets resultat	+200 000
Eget kapital vid räkenskapsårets slut	610 000

Upplysningar om redovisningsprinciper

Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.

Årsbokslutet upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.

Punkterna 19.2, 19.5, 19.7 och 19.8

Referenser

Avsnitt VIII – Särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7

Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7

Tillämpning

Allmänt råd

20.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett företag upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7.

Grundläggande bestämmelser

Lagtext

6 kap. 4 § BFL

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

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

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,

1 kap. 4–6 §§ om koncern, intresseföretag m.m.,

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

2 kap. 3 a § om väsentlighet,

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

2 kap. 7 § om undertecknande,

3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,

3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,

3 kap. 9 § om redovisning av avsättningar,

3 kap. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,

4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

4 kap. 3 § första stycket om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,

4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,

4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,

4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

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

4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta, och

4 kap. 15 a § om värdering av avsättningar. Lag (2015:821)

Allmänt råd

20.2 Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning ska tillämpas på samtliga bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) som 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) anger ska tillämpas när årsbokslutet upprättas.

I punkt 20.6 anges i vilka situationer företaget får övergå till att upprätta årsbokslutet utan tillämpning av punkt 1.7.

Väljer ett företag att tillämpa punkt 1.7 innebär det att Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning ska tillämpas på samtliga bestämmelser i ÅRL som 6 kap. 4 § andra stycket BFL anger ska tillämpas när årsbokslutet upprättas. De flesta kapitel i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning innehåller bestämmelser som kan vara relevanta för företaget.

Kommentar

De regler i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning som avser andra bestämmelser i ÅRL än de som anges i BFL får inte tillämpas av företaget. Det innebär t.ex. att regler om koncernredovisning, förvaltningsberättelse, kassaflödesanalys och värdering till verkligt värde inte ska tillämpas.

Upplysningar

Vilka upplysningar som ska lämnas framgår av kapitel 17. I punkt 20.3 anges vilka ytterligare upplysningar företaget ska lämna om företaget upprättar årsbokslutet enligt punkt 1.7.

Kommentar

6 kap. 5 § BFL

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

Upplysningar ska lämnas om:

1. vilka principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder som har tillämpats,
 2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats,
 3. hur stor del av de totala skulderna som ska betalas senare än ett år efter balansdagen,
 4. ställda säkerheter, med angivande av säkerheternas omfattning, art och form, och
 5. summan av garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser).
- Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, ska en upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen ska anges. Lag (2015:821)

Lagtext

ÅB

Redovisningsprinciper

- 20.3 De upplysningar om värderingsprinciper som företaget ska lämna enligt 6 kap. 5 § andra stycket 1 bokföringslagen (1999:1078) ska, utöver de uppgifter som anges i punkt 17.2, omfatta
- a) uppgift om att företaget tillämpar punkt 1.7, och
 - b) upplysningar om vilka redovisningsprinciper som valts och som är relevanta för förståelsen av årsbokslutet.

Allmänt råd

Uppgiften enligt punkt 20.3 a kan lämnas i anslutning till den uppgift som ska lämnas enligt punkt 17.2 a och t.ex. utformas enligt följande:

”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagens regler om årsbokslut och punkt 1.7 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.”

Kommentar

Ett årsbokslut som upprättas med tillämpning av punkt 1.7 är upprättat enligt det allmänna rådet om årsbokslut. Genom upplysningen att punkt 1.7

tillämpats får användaren av årsbokslutet information om att bestämmelser i det allmänna rådet om årsredovisning och koncernredovisning har tillämpats.

Upplysningar om redovisningsprinciper lämnas om det underlättar för användare att förstå hur transaktioner samt andra händelser och förhållanden avspeglas i årsbokslutet.

Upplysningar kan behöva lämnas om värderingsprinciper för

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

Skulder

Kommentar Enligt punkt 4.7 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning ska skulder klassificeras som långfristiga eller kortfristiga och redovisas under egna rubriker. Den upplysning som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 3 BFL framgår i balansräkningen och någon ytterligare upplysning behöver därför inte lämnas.

Särskilda regler första gången ett årsbokslut upprättas enligt punkt 1.7

Allmänt råd 20.4 Första gången ett årsbokslut upprättas enligt punkt 1.7 av ett företag som tidigare tillämpat annan normgivning eller upprättat årsbokslutet utan tillämpning av punkt 1.7 i detta allmänna råd, ska reglerna i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning tillämpas framåt i tiden.

Om företaget vid ingången av det räkenskapsår som årsbokslutet avser har en tillgång eller skuld som omfattas av punkterna 35.12–35.20 i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning ska företaget tillämpa de punkterna.

Kommentar I kapitel 35 i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning finns regler för företag som tillämpar det allmänna rådet första gången och som tidigare tillämpat annan normgivning. Huvudregeln i kapitel 35 är att posterna i ingångsbalansräkningen ska redovisas med retroaktiv tillämpning av redovisningsprinciper och värderingsregler i det allmänna rådet. Undantag från huvudregeln finns i kapitlet i punkterna 35.11–35.30.

Att punkt 20.4 anger att reglerna ska tillämpas framåt i tiden innebär att retroaktiv tillämpning inte är tillåten. Följden blir att företaget inte ska göra någon justering av balanserat resultat. I stället påverkas årets och kommande års resultat. Reglerna i kapitel 35 om retroaktiv tillämpning ska alltså inte tillämpas. Däremot ska punkterna 35.12–35.20 tillämpas.

Ett företag som är nystartat och som inte tidigare har upprättat något årsbokslut omfattas inte av punkt 20.4.

Upplysningar

20.5 Ett företag ska upplysa om att det är första gången årsbokslutet upprättas med tillämpning av punkt 1.7.

Allmänt råd

Övergång till att upprätta årsbokslut utan tillämpning av punkt 1.7

2 kap. 4 § första stycket 2 och andra stycket ÅRL

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

2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket. Lag (2015:813)

Lagtext

ÅB

20.6 Ett företag som tillämpar punkt 1.7 får övergå till att upprätta årsbokslutet utan tillämpning av den punkten endast om de omständigheter som föranledde företaget att upprätta årsbokslutet enligt punkt 1.7 inte längre finns.

Allmänt råd

Skatteskäl anses inte vara en sådan begränsning som omfattas av punkt 1.7. Därmed kan skatteskäl inte heller vara en omständighet som medför att ett företag kan övergå till att inte tillämpa punkt 1.7.

Kommentar

Ikraftträdande

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 31 december 2017 och får tillämpas på ett räkenskapsår som påbörjas tidigare om räkenskapsåret avslutas den 31 december 2017 eller senare.

BFNAR 2020:4

Detta allmänna råd gäller från och med den 17 juni 2020 och får tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 mars 2020 eller senare.

BFNAR 2021:5

Detta allmänna råd gäller från och med den 12 november 2021 och ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2021 eller senare.

BFNAR 2024:5

Detta allmänna råd gäller från och med den 13 december 2024 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2024.

Exempel

Exempel till kapitel 5 – Rörelseintäkter

5 a – Öppet köp

Förutsättningar Ett företag säljer en vara. Enligt avtalet eller enligt särskilda regler som gäller vid försäljningen, t.ex. vid hemförsäljning, har köparen rätt att inom en viss tid ångra köpet och få pengarna tillbaka, s.k. öppet köp.

Tänk så här Förutom de risker som normalt finns vid en försäljning tillkommer vid s.k. öppet köp risken att köparen utnyttjar ångerrätten. Avgörande för hur detta ska redovisas blir hur stor risken är. Inom detaljhandeln är öppet köp vanligt och statistiken över hur många varor som lämnas tillbaka är god. Säljaren kan därför redovisa en intäkt vid försäljningen samt en avsättning för köparens ångerrätt.

Redovisa så här i årsbokslutet I årsbokslutet redovisas intäkten samma år som försäljningen även om öppet köp gäller. Prova om en avsättning för returerna ska göras enligt kapitel 15.

Referenser Punkterna 5.6, 5.7, 15.2 och 15.7

5 b – Försäljning av vara som innefattar installation

Förutsättningar Försäljningsavtalet innehåller villkor att säljaren ska leverera och installera varan.

Tänk så här Börja med att bestämma om installationen utgör en väsentlig del av försäljningsavtalet. Är installationen en mindre rutininsats ska den inte ses som en väsentlig del av varuförsäljningen varför hela försäljningen redovisas enligt reglerna för varuförsäljning. Är installationen det väsentliga ska varuförsäljningen redovisas enligt reglerna för tjänsteuppdrag.

Kan installationen utföras direkt vid leverans är det normalt en mindre rutininsats varför intäkten redovisas när varan levererats även om installationen inte är utförd. Är installationen däremot en väsentlig del av varuförsäljningen redovisas intäkten först efter det att varan installerats.

Redovisa så här i årsbokslutet Avvakta med att intäktsredovisa till dess varan installerats om inte installationen är en mindre rutininsats, t.ex. installation av en fabrikstestad tvättmaskin där installationen endast består i att ansluta el och vatten.

Referenser Punkt 5.7

5 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris

Förutsättningar Ett företag säljer en vara. I priset ingår även rätt till service. Den del av priset som avser service är väsentlig och går att identifiera.

Eftersom priset för servicen är väsentligt och går att identifiera ska intäkten från serviceavtalet redovisas skilt från huvudavtalet (försäljningsavtalet). Serviceavtalet är ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Det går inte att förutse att uppdraget innehåller någon aktivitet som är dominerande.

Tänk så här

Inkomst som avser service redovisas som intäkt linjärt under avtalstiden. Den del som tjänats in under räkenskapsåret ska redovisas som intäkt i årsbokslutet.

Redovisa så här i årsbokslutet

Punkterna 5.2, 5.6 och 5.11

Referenser

5 d – Uppdrag på löpande räkning

Ett konsultföretag har avtalat med en kund om att utföra ett tjänsteuppdrag fr.o.m. den 1 juli år 1 t.o.m. den 30 juni år 2. Konsultföretaget har rätt att fakturera 500 kr per timme för utfört arbete månadsvis i efterskott. Den 31 december år 1 har konsultföretaget utfört arbete åt kunden med sammanlagt 50 timmar, varav 40 timmar har fakturerats medan 10 timmar som avser utfört arbete under december år 1 faktureras i januari år 2.

Förutsättningar

ÅB

Utfört uppdrag per 31/12	25 000 kr	<i>Tänk så här</i>
Fakturerat per 31/12	<u>-20 000 kr</u>	
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 å 500 kr som inte fakturerats.

Resultaträkningen
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.
 Nettoomsättning

År 1 *Redovisa så här i årsbokslutet*

25 000

Balansräkningen

31/12 år 1

Kortfristiga fordringar

Upparbetad men ej fakturerad intäkt

5 000

Punkterna 5.13 och 5.14

Referenser

5 e – Uppdrag till fast pris

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 beräknas till 30 % av lönekostnaden. (Dessa indirekta kostnader får räknas med när företaget bedömer färdigställandegraden.) Företaget beräknar utgiften för en arbetstimme enligt följande:

Förutsättningar

- + 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	<u>15 800 kr</u>
		37 800 kr
Indirekta utgifter, 30 %		11 340 kr
Utgifter för resor		<u>15 000 kr</u>
		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	<u>11 060 kr</u>
		19 860 kr
Indirekta utgifter, 30 %		5 958 kr
Utgifter för resor		<u>6 000 kr</u>
		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	<u>4 640 kr</u>
		18 280 kr
Indirekta utgifter, 30 %		5 484 kr
Utgifter för resor		<u>9 400 kr</u>
		33 164 kr

*Tänk så här
(huvudregeln)*

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 % (31 818/64 140).

Därefter beräknas den nettoomsättning som ska redovisas genom att kon-traktssumman multipliceras med färdigställandegraden.

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 resultaträkningen år 1 redovisas 44 640 kr (90 000 × 0,496) som nettoomsättning. Utgifter för personalkostnader och resor redovisas i resultaträkningen i respektive post. Den totala lönen redovisas i posten Personalkostnader. Att viss del av personalkostnaderna kan hänföras till just detta projekt har ingen betydelse för den externa redovisningen.

I balansräkningen år 1 ska företaget redovisa en skuld i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt på 15 360 kr som beräknas enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	44 640 kr
Fakturerat	-60 000 kr
Skuld	15 360 kr

År 2 är uppdraget färdigställt och resterande intäkter och kostnader redovisas.

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

*Redovisa så här
i årsbokslutet
(huvudregeln)*

Huvudregeln

	År 2	År 1
Resultaträkningen		
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
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
Kortfristiga skulder		
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0	15 360

Upplysningar om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Alternativregeln

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.

*Tänk så här
(alternativ-
regeln)*

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.

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.

År 2 är uppdraget fullgjort och ska vinstavräknas. Hela inkomsten från uppdraget redovisas som intäkt i posten Nettoomsättning. 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.

De utgifter som lagts ned i projektet under år 1 respektive år 2 redovisas som kostnader respektive år. Detta gör att resultatet år 1 blir 0 (ingen vinstavräkning görs) och år 2 redovisas hela vinsten från uppdraget.

*Redovisa så här
i årsbokslutet
(alternativ-
regeln)*

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

Alternativregeln

Resultaträkningen	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
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1

Kortfristiga skulder

Pågående arbete för annans räkning	0	28 182

Uppllysningar om redovisningsprinciper*Tjänste- och entreprenaduppdrag*

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.

Företaget räknar in indirekta utgifter i värdet för pågående arbete för annans räkning.

Huvudregeln: punkterna 5.15–5.17, 5.21 och 17.4

Referenser

Alternativregeln: punkterna 5.15, 5.22–5.25, 17.4 och 17.5

5 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden

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 % av lönen. Kalkylen är följande:

Förutsättningar

ÅB

Total uppdragsinkomst	100 000 kr
Totala löneutgifter	-40 000 kr
Totala övriga utgifter	-20 000 kr
Indirekta utgifter	<u>-10 000 kr</u>
Uppdragsresultat	30 000 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 % vara fullgjord. Företaget uppskattar färdigställandegraden till 65 % (3,25/5).

Vid utgången av år 1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt:

Löneutgifter	12 600 kr
Övriga utgifter	15 850 kr
Indirekta utgifter	<u>3 150 kr</u>
Summa	31 600 kr

Företaget har delfakturerat kunden 60 000 kr.

Färdigställandegraden har beräknats till 65 %.

Tänk så här

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. Följande kostnader ska redovisas i resultaträkningen:

Lönekostnader ($40\,000 \times 0,65$)	26 000 kr
Övriga kostnader ($20\,000 \times 0,65$)	13 000 kr
Indirekta kostnader ($10\,000 \times 0,65$)	<u>6 500 kr</u>
Summa	45 500 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	<u>-60 000 kr</u>
Fordran	5 000 kr

Vidare ska en skuld på 13 900 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande:

Totalt kostnadsfört i resultaträkningen	45 500 kr
Årets utgifter	<u>-31 600 kr</u>
Skuld	13 900 kr

*Redovisa så här
i årsbokslutet*

Resultaträkningen År 1

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	65 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	65 000

Rörelsekostnader	
Övriga externa kostnader	-19 500
Personalkostnader	-26 000
Summa rörelsekostnader	-45 500

Rörelseresultat **19 500**

Balansräkningen	31/12 år 1
Kortfristiga fordringar	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	5 000

Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	13 900

Upplysningar om redovisningsprinciper
Tjänste- och entreprenaduppdrag
 Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Referenser

Punkterna 5.15–5.17, 5.21 och 17.4

5 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris

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.

Förutsättningar

Företagets förkalkyl:

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Beräknade materialutgifter	-400 000 kr
Beräknade löneutgifter	<u>-550 000 kr</u>
Beräknad vinst	250 000 kr

Vid utgången av år 1 fördelar sig nedlagda utgifter enligt följande:

Material	600 000 kr
Lön	<u>500 000 kr</u>
	1 100 000 kr

Företaget har räknat om kalkylen och konstaterar att uppdraget ger en förlust enligt följande:

ÅB

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Faktiska utgifter för material	-600 000 kr
Faktiska utgifter för lön	-500 000 kr
Tillkommande utgifter för lön	<u>-150 000 kr</u>
Beräknad förlust	-50 000 kr

Huvudregeln (successiv vinstavräkning)*Tänk så här
(huvudregeln)*

Färdigställandegraden beräknas som nedlagda utgifter i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget, dvs. 88 % (1 100 000/1 250 000). Som nettoomsättning redovisas 1 056 000 kr (1 200 000 × 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	<u>-1 100 000 kr</u>
Skuld	6 000 kr

Redovisa så här
i årsbokslutet
(huvudregeln)

Huvudregeln

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

Upplysningar om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Tänk så här
(alternativ-
regeln)

Alternativregeln

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 årsbokslutet
(alternativ-
regeln)

Alternativregeln

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

Upplysningar om redovisningsprinciper*Tjänste- och entreprenaduppdrag*

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.

Huvudregeln: punkterna 5.17, 5.19, 5.21 och 17.4

Referenser

Alternativregeln: punkterna 5.23, 5.24 och 17.4

5 h – Royalty

Ett företag äger ett patent som upplåtits till ett annat företag mot ersättning i form av royalty. Royaltyn betalas med två femtedelar när avtalet undertecknas, med ytterligare två femtedelar under avtalstiden och med den sista femtedelen när avtalet löper ut.

Förutsättningar

Ett royaltyavtal som innebär att företaget får ett fast belopp i ersättning för att någon nyttjar patentet är redovisningsmässigt jämförbart med ett hyresavtal.

Tänk så här

I årsboksluten redovisas royaltyinkomsterna linjärt under avtalsperioden.

Redovisa så här i årsbokslutet

Punkt 5.26

Referenser

5 i – Provision

Ett företag är återförsäljare för en fristående tillverkares produkter. Företaget får provision med 10 % på varornas försäljningsvärde. Villkor för att få provision är att beställda varor verkligen levererats till slutkund, men slutkunden behöver inte ha betalat varorna. Under december år 1 besöker återförsäljaren kunder och tecknar avtal om försäljningar till ett försäljningsvärde av 200 000 kr. Beställningar och provisionsanspråk skickas till tillverkaren samma månad. I februari år 2 levereras varorna till slutkund och i juni år 2 betalas provisionen, 20 000 kr, till återförsäljaren.

Förutsättningar

Återförsäljaren har enligt villkoren rätt till provision när tillverkaren levererat varorna till slutkunden, dvs. i februari år 2.

Tänk så här

Provisionen ska intäktsredovisas hos återförsäljaren i det årsbokslut som upprättas närmast efter februari år 2. Upprättas årsbokslutet av återförsäljaren per den 31 december år 1 redovisas varken intäkt från eller fordran för de aktuella försäljningarna. Intäkten redovisas i stället i årsbokslutet för år 2. Upprättar återförsäljaren årsbokslut per den 30 april år 2 redovisas den beräknade provisionen under rubriken Kortfristiga fordringar.

Redovisa så här i årsbokslutet

Punkt 5.26

Referenser

ÅB

5 j – Försäljning av måltidskuponger

Föresättningar Ett företag i restaurangbranschen säljer måltidskuponger som kan användas på företagets restaurang. Kuponger som sålts köps inte tillbaka och kunderna får inte heller några pengar tillbaka om de handlar för ett lägre belopp än det som står på kupongen.

Tänk så här Till dess företaget har fullgjort sin prestation, dvs. serverat maten, är betalningen ett förskott. Först när kunden utnyttjat kupongen, giltighetstiden gått ut eller företaget med tillförlitlig statistik kan visa att kupongen inte kommer att användas, ska en intäkt redovisas.

Redovisa så här i årsbokslutet I årsbokslutet redovisas en skuld i posten Förskott från kunder som motsvarar betalningen för kuponger som fortfarande är giltiga och sannolikt kommer att utnyttjas. Intäkten redovisas när den tjänats in vilket är när kunden har utnyttjat kupongen, när kupongen enligt statistik sannolikt inte kommer att användas eller när kunden inte längre har rätt att använda kupongen.

Referenser Punkt 5.6

5 k – Försäljning av gymkort

Föresättningar Ett företag i friskvårdsbranschen säljer årskort som ger innehavaren en rätt att under 12 månader använda företagets anläggning.

Tänk så här Inkomsten från ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod redovisas som intäkt linjärt över perioden. Detta innebär att intäkten beräknas till den del av det avtalade priset som motsvarar redovisningsperiodens längd i förhållande till den totala överenskomna tidsperioden. Eftersom säljaren inte har fullgjort någon del av sin prestation endast genom att sälja årskortet är betalningen att betrakta som en förutbetalad intäkt. Intäkten redovisas linjärt allteftersom nyttjandetiden löper.

Redovisa så här i årsbokslutet I årsbokslutet redovisas en intäkt som motsvarar den tid som kortet kunnat utnyttjas i förhållande till den totala nyttjandetiden på 12 månader. Restande del av inkomsten redovisas som en skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Referenser Punkt 5.11

5 l – Enskild näringsidkares uttag av varor ur verksamheten

Föresättningar En cykelhandlare gör ett uttag av en cykel från sin verksamhet. Marknadsvärdet är 10 000 kronor inklusive utgående mervärdesskatt 2 000 kronor. Cykelns inköpspris var 6 250 kronor (inklusive ingående mervärdesskatt om 1 250 kronor).

Tänk så här Uttaget ska redovisas som inkomst och minskning av eget kapital. Under eget kapital redovisas uttaget till marknadsvärdet 10 000 kr.

Inkomsten redovisas till marknadsvärdet minskat med den utgående mervärdesskatten 8 750 kr (10 000 – 1 250). Den utgående mervärdesskatten på uttaget är 1 250 kr, dvs. motsvarande den ingående mervärdesskatten

på cykelns inköpspris. Inkomsten redovisas som intäkt det år näringsidkaren gjort uttaget.

Inköpspriset exklusive mervärdesskatt, 5 000 kr, redovisas som kostnad i verksamheten.

Resultaträkningen År X *Redovisa så här i årsbokslutet*

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning 8 750

Rörelsekostnader

Handelsvaror -5 000

Balansräkningen 31/12 år X

Kortfristiga skulder

Övriga skulder 1 250

Eget kapital

Insättningar eller uttag under året -10 000

ÅB

Punkterna 5.33–5.35, 14.5 och 14.7

Referenser

5 m – Gåva till visst ändamål under flera år

En ideell förening har under räkenskapsåret fått gåvor om totalt 200 000 kr som ska användas till ett årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar, s.k. ändamålsbestämda medel. Föreningen har även tidigare räkenskapsår fått gåvor till samma ändamål.

Förutsättningar

Vid räkenskapsårets ingång har föreningen ett balanserat överskott, inklusive föregående års överskott, på 700 000 kr varav 500 000 kr är gåvor som ännu inte använts. Räkenskapsårets överskott uppgår till 125 000 kr. Årets läger kostade 100 000 kr.

Föreningen väljer att redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

En gåva ska redovisas som intäkt när den erhållits. Utgifterna för lägret redovisas som kostnad det räkenskapsår de uppstår.

Tänk så här

Den del av gåvorna som inte används under räkenskapsåret ingår i årets överskott och blir därmed en del av eget kapital.

Ändamålsbestämda medel får redovisas i egen post i eget kapital. Det görs genom en omföring från posten Balanserat resultat till posten Ändamålsbestämda medel. Användning av ändamålsbestämda medel redovisas genom en omföring från posten Ändamålsbestämda medel till posten Balanserat resultat.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i en upplysning.

Ideella föreningar får ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar denna möjlighet i resultaträkningen.

Redovisa så här
i årsbokslutet

Resultaträkningen

År 2

Föreningens intäkter

Gåvor 200 000

Föreningens kostnader

Övriga externa kostnader -100 000

Balansräkningen

31/12 år 2

31/12 år 1

Eget kapital

Ändamålsbestämda medel 600 000 500 000

Balanserat resultat 100 000 100 000

Årets resultat 125 000 100 000

Summa eget kapital 825 000 700 000

Specifikation av förändringar i eget kapital

	Ändamåls- bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	500 000	100 000	100 000	700 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Tillkommande ändamåls- bestämda medel	200 000	-200 000		
Användning av ändamåls- bestämda medel	-100 000	100 000		
Årets resultat			125 000	125 000
Belopp vid årets utgång	600 000	100 000	125 000	825 000

Referenser

Punkterna 3.9, 4.9, 4.10A, 5.26 och 14.16A och 17.15A

5 n – Medlemsavgifter

Förutsättningar

En ideell förening som fakturerar sina medlemsavgifter, skickar i november år 1 ut fakturor på medlemsavgifter för år 2. Totalt faktureras 2 500 000 kr. På balansdagen har 2 000 000 kr inbetalats.

Tänk så här

Medlemsavgifter ska redovisas som intäkt fördelat över den period de avser. Eftersom de inbetalda medlemsavgifterna, 2 000 000 kr, avser år 2 är betalningarna att betrakta som en förutbetalad intäkt.

De obetalda medlemsavgifterna ska inte redovisas i årsbokslutet år 1 eftersom medlemmarna inte är bundna att betala medlemsavgiften. Föreningen har därför ingen fordran.

Redovisa så här
i årsbokslutet

Balansräkningen

31/12 år 1

Kortfristiga skulder

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 2 000 000

5 o – Förvärv av fastighet genom testamente

En ideell förening har genom testamente fått en fastighet. Fastighetens taxeringsvärde är 1 250 000 kr varav 750 000 kr avser byggnad och 500 000 kr mark. Fastigheten ska användas i föreningens verksamhet. Byggnaden beräknas ha en nyttjandeperiod på 50 år.

Förutsättningar

Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvas genom testamente eller gåva är marknadsvärdet. För fastigheter får föreningen utgå ifrån att marknadsvärdet motsvarar taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet för en fastighet som vid förvärvet består av både byggnad och mark ska normalt fördelas på byggnad och mark enligt taxeringsvärdets fördelning. Anskaffningsvärdet för byggnaden blir 997 500 kr ($750\,000 \times 1,33$) och marken 665 000 kr ($500\,000 \times 1,33$).

I resultaträkningen redovisar föreningen en intäkt i posten Gåvor på 1 662 500 kr ($997\,500 + 665\,000$) det räkenskapsår föreningen blir ägare till fastigheten. Föreningen redovisar även avskrivning på byggnaden med 2 % av 997 500 kr, vilket innebär en avskrivning på 19 950 kr. Vid samma tidpunkt redovisas värdet på byggnaden (efter avskrivning) och marken i balansräkningen.

ÅB

Ideella föreningar får ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar denna möjlighet i resultaträkningen.

Resultaträkningen

År X Redovisa så här i årsbokslutet

Föreningens intäkter

Gåvor	1 662 500

Föreningens kostnader

Avskrivningar	-19 950

Balansräkningen

31/12 år X

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark	1 642 550

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	Anskaffningsvärde	Avskrivningstid
Byggnader och mark	1 662 550	50 år

Punkterna 3.9, 4.9, 5.5, 5.26, 8.11, 9.11, 9.20, 9.31 och 17.7

Referenser

5 p – Intäkt av bidrag

En ideell förening får i oktober år 1 ett bidrag på 2 500 000 kr från sitt riksförbund för ett projekt som ska pågå från den 1 november år 1 till den 31 april år 2. Föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för bidraget

Förutsättningar

och att kostnaderna för projektet kommer att fördela sig linjärt över projekt-tiden.

Tänk så här Eftersom föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för bidraget ska det redovisas som intäkt. Ett 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. Ett bidrag som erhålls till föreningens verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag. Föreningen redovisar 833 000 kr ($2\,500\,000 \times 2/6$) som intäkt år 1. Den del som hänförs sig till år 2 redovisas som övrig skuld.

Ideella föreningar får ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar denna möjlighet i resultaträkningen.

<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Resultaträkningen	År 1
	Föreningens intäkter	
	Bidrag	833 000
	Balansräkningen	31/12 år 1
	Kortfristiga skulder	
	Övriga skulder	1 677 000

Referenser Punkterna 3.9, 4.9, 5.27–5.30 och 5.42

Exempel till kapitel 6 – Rörelsekostnader

6 a – Försäkringskostnad

Förutsättningar Ett företag betalar en årspremie för att ha sitt lager försäkrat. Premien betalas den 31 augusti varje år. År 1, 2 och 3 betalades 50 000 kr, 54 000 kr respektive 60 000 kr. Årsbokslutet upprättas per den 31 december.

Tänk så här Företaget kommer att varje år betala försäkringspremien och har inte anledning att tro att premien kommer variera med mer än 20 % mellan åren. Förenklingsregeln i punkt 6.9 kan därför användas. Räkenskapsårets kostnad blir det fakturerade beloppet.

Alternativt kan företaget välja att periodisera utgiften enligt punkt 6.10. I årsbokslutet år 1 innebär detta att 33 333 kr ($50\,000/12 \times 8$) tas upp som förutbetalad kostnad eftersom åtta av tolv månader avser år 2.

Företagets val av alternativ ska tillämpas konsekvent.

Redovisa så här i årsbokslutet Vid tillämpning av förenklingsregeln

	Resultaträkningen	
År 1		
Övriga externa kostnader		-50 000
År 2		
Övriga externa kostnader		-54 000
År 3		
Övriga externa kostnader		-60 000

Ingenting redovisas i **balansräkningen**.

Utan tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1

Övriga externa kostnader	-16 667

År 2

Övriga externa kostnader	-51 333

År 3

Övriga externa kostnader	-56 000

Balansräkningen

År 1

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	33 333

År 2

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	36 000

År 3

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	40 000

Förenklingsregeln: punkt 6.9

Referenser

ÅB

Utan förenklingsregeln: punkterna 6.6 och 6.10

6 b – Leasing av bil

Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet omfattar 36 månader och företaget faktureras 5 000 kr varje månad att betalas i förskott. Årsbokslutet upprättas per den 31 december.

Förutsättningar

Utgiften är återkommande. Utgångspunkten vid bedömningen om utgiften kan antas variera högst 20 % mellan åren är en normal årskostnad. Förenklingsregeln i punkt 6.9 kan därför tillämpas även om företaget inte leasar bilen ett helt år under år 1 och 4. Företaget kommer att erhålla 6 fakturor år 1, 12 fakturor år 2 och år 3 samt 6 fakturor år 4.

Tänk så här

Vid tillämpning av förenklingsregeln

*Redovisa så här
i årsbokslutet*

Resultaträkningen

År 1

Övriga externa kostnader	-30 000

År 2

Övriga externa kostnader	-60 000

År 3

Övriga externa kostnader	-60 000

År 4

Övriga externa kostnader	-30 000

I **balansräkningen** redovisas eventuell obetald leverantörsskuld.

Utan tillämpning av förenklingsregeln**Resultaträkningen***År 1*

Övriga externa kostnader -25 000

År 2

Övriga externa kostnader -60 000

År 3

Övriga externa kostnader -60 000

År 4

Övriga externa kostnader -35 000

I balansräkningen redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:

År 1

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 5 000

År 2

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 5 000

År 3

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 5 000

Referenser

Förenklingsregeln: punkt 6.9

Utan förenklingsregeln: punkterna 6.6 och 6.10

*6 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift**Förutsättningar*

Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet gäller 36 månader och företaget får en faktura på 4 000 kr varje månad att betala i förskott. Förenklingsregeln i punkt 6.9 kan tillämpas på den här utgiften, men företaget väljer att inte tillämpa den.

Vid tecknandet av avtalet betalar företaget en förhöjd leasingavgift (förstängshyra) på 36 000 kr.

Årsbokslutet upprättas per 31 december.

Tänk så här

Utgiften för månadsdebiteringarna periodiseras på vanligt sätt. Eftersom bilen leasas 5 månader första året blir kostnaden 20 000 kr ($5 \times 4\,000$). År 2 respektive år 3 leasas bilen hela året och kostnaden uppgår till 48 000 kr ($12 \times 4\,000$) per år. År 4 leasas bilen under 7 månader vilket medför en kostnad på 28 000 kr ($7 \times 4\,000$).

Den förhöjda leasingavgiften redovisas enligt grundprinciperna. Förenklingsregeln kan inte tillämpas eftersom utgiften inte är årligen återkommande. Motprestationen är att företaget kan nyttja bilen under 36 månader. Kostnaden uppgår därför till 1 000 kr per månad ($36\,000/36$). Sammanlagt kommer därför kostnaden att uppgå till 5 000 kr per månad.

Resultaträkningen*Redovisa så här
i årsbokslutet**År 1*

Övriga externa kostnader -25 000

År 2

Övriga externa kostnader -60 000

År 3

Övriga externa kostnader -60 000

År 4

Övriga externa kostnader -35 000

I balansräkningen redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:*År 1*

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 35 000

År 2

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 23 000

År 3

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 11 000

Punkterna 6.6 och 6.10

*Referenser***ÅB****6 d – Annonss- och försäkringskostnad**

Ett företag har i september en årlig utgift på 8 000 kr för en annons i en telefonkatalog. Företaget betalar den 1 oktober varje år även 15 000 kr för en företagsförsäkring för tiden oktober–september. Årsbokslutet upprättas per den 31 december.

Förutsättningar

Inte någon av utgifterna kan hänföras till en specifik intäkt. För den första utgiften får företaget en tjänst utförd i form av en annons i telefonkatalogen. Tjänsten avser inte en period utan levereras i samband med att annonsen införs. Kostnaden ska redovisas i den period som tjänsten utförs, dvs. 8 000 kr redovisas som kostnad i årsbokslutet varje år. Det finns inte någon anledning att använda sig av förenklingsregeln.

Tänk så här

För den andra utgiften får företaget en tjänst i form av ett löpande löfte om ersättning om något skulle hända från oktober till september året efter. Eftersom tjänsten erhålls löpande ska utgiften periodiseras över den period som den avser. För år 1 innebär det att resultatet ska belastas med 3 750 kr ($15\,000/12 \times 3$). För år 2 blir resultatbelastningen 15 000 kr ($11\,250 + 3\,750$).

Alternativt kan företaget tillämpa förenklingsregeln på försäkringspremien eftersom det rör sig om en återkommande utgift som kan antas variera med högst 20 % mellan åren. Tillämpas förenklingsregeln redovisas en årlig kostnad på 15 000 kr.

Vid tillämpning av förenklingsregeln*Redovisa så här
i årsbokslutet***Resultaträkningen***År 1*

Övriga externa kostnader -23 000

År 2

Övriga externa kostnader -23 000

Ingenting redovisas i balansräkningen.

Utan tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1

Övriga externa kostnader -11 750

År 2

Övriga externa kostnader -23 000

Balansräkningen

År 1

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 11 250

År 2

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 11 250

Referenser

Förenklingsregeln: punkterna 6.9 och 6.10

Utan förenklingsregeln: punkterna 6.6 och 6.10

6 e – Personalkostnader

Förutsättningar

Enligt anställningsvillkoren får de anställda 10 % av företagets resultat före skatt i bonus. Bonusen inkluderar arbetsgivaravgifter. År 1 utlovas även en provision på 1 % på de anställdas försäljning under december. Även provisionen inkluderar arbetsgivaravgifter. Det finns inget löfte att provisionen ska vara återkommande.

Årsbokslut upprättas per den 31 december.

Årsbokslutet blir klart i mitten av februari. Resultatet före skatt uppgår till 1 212 740 kr före beräkning av bonus och provision. De anställda har sålt för 5 243 595 kr i december.

Tänk så här

Provisionen är ännu inte utbetald när årsbokslutet upprättas. Provisionen baseras på försäljning under december det räkenskapsår för vilket årsbokslutet upprättas och ska redovisas det året. Kostnaden beräknas till 52 436 kr ($5\,243\,595 \times 0,01$).

Även bonusen ska periodiseras. Bonusen beräknas till 116 030 kr ($((1\,212\,740 - 52\,436) \times 0,10)$).

Kostnader för arbetsgivaravgifter ingår enligt villkoren för bonus och provision.

Förenklingsregeln i punkt 6.9 får inte tillämpas på personalutgifter.

Redovisa så här i årsbokslutet

Resultaträkningen

År 1

Rörelsekostnader

Personalkostnader -168 466

Balansräkningen

31/12 år 1

Kortfristiga skulder

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 168 466

Referenser

Punkt 6.11

Exempel till kapitel 8 – Tillgångar

8 a – Omklassificering av en tillgång

Ett företag som handlar med kopieringsmaskiner köper år 1 en kopieringsmaskin för 35 000 kr. Den 31 december år 1 finns maskinen i företagets lager och har ett beräknat nettoförsäljningsvärde på 42 000 kr.

Förutsättningar

I mars år 2 beslutar företaget att behålla maskinen för att använda den i företaget.

Nyttjandeperioden fastställs till 5 år enligt punkt 9.27 (förenklingsregel).

Den 31 december år 1 ingår kopieringsmaskinen i företagets lager och värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, dvs. 35 000 kr.

Tänk så här

I mars år 2 ändrar företaget avsikten med innehavet varför kopieringsmaskinen ska omklassificeras till anläggningstillgång. Maskinens redovisade värde i årsbokslutet år 1 blir anskaffningsvärdet år 2.

Enligt punkt 9.23 får företaget skriva av 7 000 kr (35 000/5) trots att kopieringsmaskinen inte använts hela året.

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

Redovisa så här i årsbokslutet

ÅB

Resultaträkningen	År 2	År 1
Rörelsekostnader		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-7 000	0
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		
Inventarier, verktyg och installationer	28 000	0
<i>Varulager m.m.</i>		
Färdiga varor och handelsvaror	0	35 000

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	Anskaffningsvärde	Avskrivningstid
Inventarier, verktyg och installationer	35 000	5 år

Punkterna 8.5, 8.7, 9.23, 9.27, 11.4 och 17.7

Referenser

Exempel till kapitel 9 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

9 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad

Ett företag förvärvar den 1 juli år 1 en fastighet för 5 000 000 kr, inklusive utgift för lagfart. 1 000 000 kr betalas kontant och 4 000 000 kr finansieras med ett amorteringsfritt banklån med 4,5 % ränta som betalas den 31 decem-

Förutsättningar

ber och den 30 juni. Taxeringsvärdet uppgår till 3 000 000 kr varav 750 000 kr avser mark.

Företaget har bedömt byggnadens nyttjandeperiod till 80 år. Skattemässigt är byggnaden ett hyreshus och värdeminskingsavdrag får göras med 2 % per år.

Årsbokslut upprättas per den 31 december.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet på byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Utgiften för lagfarten hänförs till fastighetsköpet och ska redovisas på mark och byggnad enligt samma fördelning. Anskaffningsvärdet för mark blir därför 1 250 000 kr ($750\,000/3\,000\,000 \times 5\,000\,000$) och anskaffningsvärdet för byggnaden 3 750 000 kr.

Trots att fastigheten är förvärvad den 1 juli får byggnaden skrivas av med lika stora belopp varje år. Det innebär en avskrivning på 46 875 kr ($3\,750\,000/80$) varje år.

Eftersom företaget också har möjlighet att beräkna avskrivningen i överensstämmelse med Skatteverkets allmänna råd kan avskrivning årligen göras med 75 000 kr ($3\,750\,000 \times 0,02$).

För att få en fullständig överensstämmelse med inkomstdeklarationen kan företaget även välja att skriva av under den period företaget verkligen ägt tillgången, dvs. fr.o.m. den 1 juli. Första årets avskrivning blir 37 500 kr ($3\,750\,000 \times 0,02 \times 6/12$).

För att inte behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen väljer företaget att skriva av med samma belopp som i deklarationen.

Mark ska inte skrivas av.

Redovisa så här i årsbokslutet

Resultaträkningen	År 1
Rörelsekostnader	
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-37 500
Finansiella poster	
Räntekostnader och liknande resultatposter	-90 000
Balansräkningen	31/12 år 1
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>	
Byggnader och mark	4 962 500
Långfristiga skulder	
Övriga skulder till kreditinstitut	4 000 000
Upplysningar om anläggningstillgångar	
Anläggningstillgångar	Anskaffningsvärde Avskrivningstid
Byggnader och mark	5 000 000 50 år

Referenser

Punkterna 9.9, 9.20–9.23, 9.29, 9.31 och 17.7

9 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil

Ett företag som leasar en bil beslutar att köpa den. Bilen löses ut för 240 000 kr. Företaget avser ha kvar bilen ytterligare 4 år för att sedan sälja den och köpa eller leasa en ny. Restvärdet om 4 år uppskattas till 50 000 kr.

Förutsättningar

En förhöjd leasingavgift (förstagångshyra) betalades av företaget när leasingen påbörjades. Vid förvärvet återstår 24 000 kr av den periodiserade förstagångshyran (förutbetalad kostnad).

Både det som betalas till leasegivaren och det som finns kvar i företagets balansräkning som periodiserad förstagångshyra ska ingå i anskaffningsvärdet. Det innebär att det totala anskaffningsvärdet uppgår till 264 000 kr.

Tänk så här

Nyttjandeperioden för bilen är 4 år, men enligt punkt 9.27 (förenklingsregel) får den bestämmas till 5 år. Eftersom företaget väljer att tillämpa punkt 9.27 kan hänsyn inte tas till det uppskattade restvärdet (se punkt 9.25).

Företaget skriver därför av bilen med 52 800 kr varje år.

Resultaträkningen**År X***Redovisa så här i årsbokslutet***Rörelsekostnader**

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

-52 800

ÅB

Balansräkningen**31/12 år X***Materiella anläggningstillgångar*

Inventarier, verktyg och installationer

211 200

Upplysningar om anläggningstillgångar**Anläggningstillgångar****Anskaffningsvärde****Avskrivningstid**

Inventarier, verktyg och installationer

264 000

5 år

Punkterna 9.12, 9.23, 9.25, 9.27 och 17.7

*Referenser**9 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2*

Ett företag köper en maskin för 1 800 000 kr. Den levereras i december år 1 och tas i bruk i februari år 2. Beräknad nyttjandeperiod är 6 år. Företaget vill av skatteskäl värdera maskinen så lågt som möjligt.

Förutsättningar

Företaget äger inga andra maskiner eller inventarier.

Enligt punkt 9.23 ska avskrivning påbörjas det år tillgången tas i bruk, dvs. först år 2 redovisas en avskrivning med 300 000 kr (1 800 000/6).

Tänk så här

Enligt 18 kap. IL får företaget avdrag för värdeminskning på under året anskaffade maskiner och inventarier utan krav på att de har tagits i bruk.

Enligt huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning får avskrivning göras enligt följande:

År 1: $30 \% \times 1\,800\,000 = 540\,000$ kr

År 2: $30 \% \times (1\,800\,000 - 540\,000) = 378\,000$ kr.

Skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess skattemässiga värde redovisas som en obeskattad reserv.

Redovisa så här i årsbokslutet Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

Resultaträkningen	År 2	År 1
Rörelsekostnader		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-300 000	0
Bokslutsdispositioner		
Förändring av överavskrivningar	-78 000	-540 000
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
Materiella anläggningstillgångar		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 500 000	1 800 000
Obeskattade reserver		
Akkumulerade överavskrivningar	618 000	540 000
Uppllysningar om anläggningstillgångar		
Anläggningstillgångar	Anskaffningsvärde	Avskrivningstid
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 800 000	6 år

Referenser Punkterna 8.2, 9.20, 9.23 och 17.7

9 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång

Förutsättningar Ett företag köper år 1 en maskin för 1 000 000 kr. Nyttjandeperioden bestäms till 5 år. År 4 förbättras maskinen för 500 000 kr. Nyttjandeperioden för den förbättrade maskinen bestäms till 6 år.

Tänk så här En tillkommande aktiverad utgift för en maskin är inte en separat avskrivningsenhet. Medför en investering i en produktionsutrustning att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs ska det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden.

Redovisat värde 1/1 år 4	400 000
Förbättring år 4	<u>500 000</u>
Avskrivningsunderlag	900 000

Avskrivningen år 4 är 150 000 kr (900 000/6).

Redovisa så här i årsbokslutet Exemplet visar redovisningen för år 3 respektive år 4.

Resultaträkningen	År 4	År 3

Rörelsekostnader

Av- och nedskrivningar av materiella och
immateriella anläggningstillgångar

-150 000 -200 000

Balansräkningen

31/12 år 4 31/12 år 3

Materiella anläggningstillgångar

Maskiner och andra tekniska anläggningar

750 000 400 000

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar **Anskaffningsvärde** **Avskrivningstid**

Maskiner och andra tekniska

anläggningar

1 500 000

6 år

Punkt 9.19, 9.20, 9.22 och 17.7

Referenser

ÅB

9 e – Återföring av en nedskrivning

Ett företag köper ett växthus för 2 000 000 kr år 1. Nyttjandeperioden
bestäms till 20 år och växthuset skrivs av med 100 000 kr (2 000 000/20) per
år.

Förutsättningar

År 6 skrivs växthuset ned eftersom värdet har minskat till 1 000 000 kr på
grund av ändrade energipriser och minskande kundunderlag och det antas att
värdenedgången är bestående.

År 9 byggs ett bostadsområde nära växthuset vilket medför att kundunder-
laget ökar. Värdet på växthuset bedöms ha ökat till 1 800 000 kr.

Nedskrivning

Redovisat värde 1/1 år 6

1 500 000

Värde 1/1 år 6

-1 000 000

Nedskrivning

500 000

Tänk så här

Efter nedskrivningen skrivs växthuset av med 66 667 kr (1 000 000/15) per
år.

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras om skälet som föranledde nedskrivningen inte
längre finns kvar. Efter återföringen av nedskrivningen får värdet på tillgången
inte överstiga ett värde motsvarande vad tillgången skulle ha varit redovisat till
om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Redovisat värde den 1 januari år 9 är 800 000 kr (1 000 000 – (66 667 ×
3)). Hade någon nedskrivning inte gjorts skulle det redovisade värdet ha upp-
gått till 1 200 000 kr. Återföring görs med 400 000 kr. År 9 bedöms värdet ha
ökat till 1 800 000 kr. Hade värdet bedömts vara 1 150 000 kr hade återföring
fått göras med endast 350 000 kr.

Efter återföringen av nedskrivningen skrivs växthuset av med 100 000 kr
(1 200 000/12) per år.

I resultaträkningen redovisas 300 000 kr (400 000 – 100 000).

Redovisa så här i årsbokslutet Exemplet visar redovisningen för år 8 respektive år 9.

Resultaträkningen	År 9	År 8
Rörelsekostnader		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	- 300 000	- 66 667
Balansräkningen	31/12 år 9	31/12 år 8
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		
Byggnader och mark	1 100 000	800 000
Upplysningar om anläggningstillgångar		
Anläggningstillgångar	Anskaffningsvärde	Avskrivningstid
Byggnader och mark	2 000 000	20

Referenser Punkterna 9.37–9.39 och 17.7

9f – Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde

Förutsättningar En ideell förening förvärvar den 1 mars en fastighet för 9 000 000 kr inklusive utgift för lagfart till sin museiverksamhet. Fastigheten saknar taxeringsvärde vid tidpunkten för köpet. På fastigheten finns en byggnad som beräknas ha en nyttjandeperiod på 50 år.

Tänk så här Anskaffningsvärdet för en fastighet som består både av byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Eftersom fastigheten i detta fall saknar taxeringsvärde får fördelningen mellan byggnad och mark göras på annan skälig grund. Föreningen gör en fiktiv beräkning av taxeringsvärdet med hjälp av Skatteverkets e-tjänst Beräkna taxeringsvärde. Med utgångspunkt i detta fiktiva taxeringsvärde kan 2/3, 6 000 000 kr, av det totala anskaffningsvärdet hänföras till byggnaden och 1/3, 3 000 000 kr, till marken. Föreningen redovisar avskrivning på byggnaden med 2 % av 6 000 000 kr, vilket innebär en avskrivning på 120 000 kr.

<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Resultaträkningen	År 1
	Rörelsekostnader	
	Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-120 000
	Balansräkningen	31/12 år 1
	<i>Materiella anläggningstillgångar</i>	
	Byggnader och mark	8 880 000

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	Anskaffningsvärde	Avskrivningstid
Byggnader och mark	9 000 000	50 år

Punkt 9.11

*Referenser***Exempel till kapitel 10 – Finansiella anläggningstillgångar***10 a – Noterade aktier, värdeuppgång*

Ett företag köper 1 000 aktier i det noterade företaget XYZ för 90 kr/aktie. Courtage i samband med köpet är 2 000 kr. Aktierna har gått upp i värde och betalkursen på balansdagen är 110 kr/aktie.

Förutsättningar

Finansiella anläggningstillgångar värderas till anskaffningsvärde. I det värdet ingår utgifter som är hänförliga till förvärvet, t.ex. courtage. En värdestegring får ingen effekt i resultaträkningen förrän aktierna säljs. Däremot ska en orealiserad förlust få genomslag i resultaträkningen.

*Tänk så här***Balansräkningen****31/12 år X***Redovisa så här i årsbokslutet***ÅB***Finansiella anläggningstillgångar*

Andra långfristiga värdepappersinnehav

92 000

Upplysningar om anläggningstillgångar*Andra långfristiga värdepappersinnehav*

Anskaffningsvärde

92 000

Punkterna 10.8 och 17.8

*Referenser**10 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning*

Ett företag köper den 1 maj 1 000 aktier i det noterade företaget ABC för 55 kr/aktie inklusive courtage. Den 15 maj lämnar ABC en utdelning på 5 kr/aktie. Syftet med innehavet är långsiktigt.

Förutsättningar

Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver inte minska anskaffningsvärdet på aktierna.

*Tänk så här***Resultaträkningen****År X***Redovisa så här i årsbokslutet***Finansiella poster**

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar

5 000

Balansräkningen**31/12 år X***Finansiella anläggningstillgångar*

Andra långfristiga värdepappersinnehav

55 000

Upplysningar om anläggningstillgångar*Andra långfristiga värdepappersinnehav*

Anskaffningsvärde

55 000

Referenser Punkterna 10.9 och 17.8

10 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring

Förutsättningar Ett företag köper aktier i det noterade företaget DEF. Köpen görs som en långsiktig placering och vid tre olika tillfällen enligt följande:

500 aktier köps den 5 mars för 23 kr/aktie

2 000 aktier köps den 7 maj för 27 kr/aktie

1 000 aktier köps den 29 juni för 29 kr/aktie

Den 10 oktober säljs 1 500 aktier för 35 kr/aktie. Betalkursen på balansdagen är 33 kr.

Tänk så här Anskaffningsvärdet på aktier av samma slag ska beräknas enligt genomsnittsmetoden. Det realisationsresultat som inkluderas i resultaträkningen beräknas med utgångspunkt i det genomsnittliga anskaffningsvärdet på de aktier företaget innehar. Totalt innehar företaget 3 500 aktier (500 + 2 000 + 1 000). Anskaffningsvärdet beräknas på följande sätt:

Tidpunkt	Antal aktier	Pris	Totalt anskaffningsvärde
5 mars	500	23	11 500
7 maj	2 000	27	54 000
29 juni	1 000	29	29 000
Totalt värde	3 500		94 500

Genomsnittligt värde per aktie är 27 kr (94 500/3 500). Realisationsresultat i samband med försäljning blir 8 kr (35 – 27) per aktie eller totalt 12 000 kr (8 × 1 500).

Redovisa så här i årsbokslutet

Resultaträkningen År X

Finansiella poster

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar 12 000

Balansräkningen 31/12 år X

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav 54 000

Upplysningar om anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav

Anskaffningsvärde 54 000

Referenser Punkterna 10.13 och 17.8

10 d – Statsobligation, upplupen ränta

Ett företag köper den 1 juni en statsobligation med ett nominellt värde på 1 miljon kr. Kupongröntan uppgår till 4 % och betalas halvårsvis den 31 december och den 30 juni. Företaget betalar 1 016 667 kr för obligationen. Årsbokslutet upprättas per den 31 december.

Förutsättningar

När företaget köper obligationen betalar man för den ränta som har ackumulerats under perioden den 1 januari till den 1 juni. Den ackumulerade räntan uppgår till 16 667 kr ($1\,000\,000 \times 0,04 \times 5/12$).

Tänk så här

Den ackumulerade (upplupna) räntan ska inte ingå i anskaffningsvärdet för obligationen. Totalt kommer företaget att få 40 000 kr utbetalt i ränta under året. Årets ränteintäkt blir 23 333 kr ($40\,000 - 16\,667$) vilket motsvarar 7 månaders ränta.

ResultaträkningenÅr X *Redovisa så här i årsbokslutet***Finansiella poster**

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	23 333

ÅB

Balansräkningen

31/12 år X

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav	1 000 000

Upplysningar om anläggningstillgångar*Andra långfristiga värdepappersinnehav*

Anskaffningsvärde	1 000 000

Punkterna 10.9 och 17.8

*Referenser**10 e – Statsobligation, köpt till överkurs*

Ett företag köper den 1 januari år 2 en statsobligation till överkurs. Det innebär att mer än det nominella värdet betalas och att överkursen inte utgörs av upplupen ränta. I det aktuella fallet görs köpet direkt efter ränteutbetalningen. Nominellt värde på obligationen är 1 000 000 kr. Företaget betalar 1 040 000 kr. Kvarvarande löptid på obligationen är 4 år. Kupongröntan är 5 %, dvs. ränteutbetalningen är 50 000 kr ($1\,000\,000 \times 0,05$) per år. Årsbokslutet upprättas per den 31 december.

Förutsättningar

Obligationens anskaffningsvärde är 1 040 000 kr. Det redovisade värdet på obligationen ska under de fyra åren, från anskaffningstidpunkten till inlösen tidpunkten, minska från 1 040 000 kr till 1 000 000 kr. Skillnaden, dvs. 40 000 kr, ska minska ränteintäkten under den tid företaget innehar obligationen.

Tänk så här

Det finns olika metoder för hur överkursen på 40 000 kr ska fördelas. Kommentaren till punkt 10.15 anger att det kan ske linjärt. Det innebär att ränteintäkten minskas med 10 000 kr ($40\,000/4$) per år. Därmed minskar också obligationens värde med 10 000 kr per år.

Redovisa så här i årsbokslutet Exemplet visar redovisningen för år 2 respektive år 3.

Resultaträkningen	År 3	År 2
Finansiella poster		
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	40 000	40 000
Balansräkningen	31/12 år 3	31/12 år 2
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		
Andra långfristiga värdepappersinnehav	1 020 000	1 030 000
Upplysningar om anläggningstillgångar		
<i>Andra långfristiga värdepappersinnehav</i>		
Anskaffningsvärde	1 040 000	

Referenser Punkterna 10.15 och 17.8

10 f – Nollkupongsobligation

Förutsättningar Ett företag köper den 1 juli år 1 en s.k. nollkupongare. Kvarvarande löptid på obligationen är 3 år, nominellt värde 1 000 000 kr och inköpspriset 820 000 kr. Årsbokslutet upprättas per 31 december.

Tänk så här En nollkupongare är en obligation som inte ger någon ränta. Därför säljs den med rabatt. Rabatten är 180 000 kr (1 000 000 – 820 000). Av kommentaren till punkt 10.15 framgår att en sådan rabatt kan redovisas som ränteutäkt linjärt under tiden fram till dess obligationen löses in. Kvarvarande löptid är 3 år och räntan blir därför 60 000 kr (180 000/3) per år. Betalning för ränteutäkten erhålls först i samband med inlösen av obligationen den 30 juni år 4, vilket gör att räntan adderas löpande till obligationens värde.

I årsbokslutet år 1 ska anskaffningsvärdet ökas med 30 000 kr (60 000 × 6/12).

Resultaträkningen	År 1
Finansiella poster	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	30 000
Balansräkningen	31/12 år 1
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>	
Andra långfristiga värdepappersinnehav	850 000

Upplysningar om anläggningstillgångar*Andra långfristiga värdepappersinnehav*

Anskaffningsvärde

820 000

Punkterna 10.15 och 17.8

*Referenser***10 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr**

Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

Förutsättningar

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2	Värde- förändring
Andelar i koncernföretag	100	0	-100
Fordringar hos koncernföretag	100	80	-20
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100	120	+20

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kronor.

Redovisat värde på de finansiella tillgångarna per den 31 december år 1 är detsamma som anskaffningsvärdet.

ÅB

Posten Andelar i koncernföretag bedöms den 31 december år 2 ha ett värde på 0 kr och ska därför skrivas ned med 100 000 kr till 0 kr.

Tänk så här

Varje enskild anläggningstillgång prövas individuellt. Efter nedskrivningen av posten Andelar i koncernföretag understiger kvarvarande värdenedgång på företagets finansiella tillgångar, dvs. värdenedgången på posten Fordringar i koncernföretag, 25 000 kr varför någon ytterligare nedskrivning inte behöver göras.

Även posten Andra långfristiga värdepappersinnehav tas upp till redovisat värde vid årets början eftersom värdering till verkligt värde inte är tillåtet.

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

Redovisa så här i årsbokslutet

Resultaträkningen	År 2	År 1
Finansiella poster		
Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar	- 100 000	—
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		
Andelar i koncernföretag	0	100 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100 000	100 000

Upplysningar om anläggningstillgångar*Anskaffningsvärde finansiella anläggningstillgångar*

Andelar i koncernföretag	100 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100 000

Referenser Punkterna 10.19, 10.23, 10.24, 17.8, 18.9, 18.19 och 18.20

10 b – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar

Förutsättningar Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2	Värde- förändring
Andelar i koncernföretag	100	90	-10
Fordringar hos koncernföretag	100	90	-10
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100	90	-10
Summa			-30

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kronor.

Redovisat värde på de finansiella tillgångarna per den 31 december år 1 är detsamma som anskaffningsvärdet.

Tänk så här Värdenedgången på varje enskild finansiell anläggningstillgång understiger 25 000 kr.

Trots att ingen enskild anläggningstillgång har minskat med 25 000 kr uppgår ändå den kollektiva värdeminskningen till mer än 25 000 kr. Varje enskild anläggningstillgång skrivs ned individuellt med 10 000 kr.

Redovisa så här i årsbokslutet Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

Resultaträkningen År 2 År 1

Finansiella poster

Nedskrivningar av finansiella anläggnings- -30 000 –
tillgångar och kortfristiga placeringar

Balansräkningen 31/12 år 2 31/12 år 1

Finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag	90 000	100 000
Fordringar hos koncernföretag	90 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	90 000	100 000

Upplysningar om anläggningstillgångar*Anskaffningsvärde finansiella anläggningstillgångar*

Andelar i koncernföretag	100 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100 000

Punkterna 10.19, 10.23, 10.24, 17.8, 18.9, 18.19 och 18.20

Referenser

10 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet

Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

Förutsättningar

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2		Värde- förändring
Andelar i koncernföretag				
Aktier i DB 1	100	30		-70
Aktier i DB 2	100	90		-10
Fordringar hos koncernföretag	100	100		0
Andra långfristiga värdepappers- innehav				
Aktier 1 i portföljen	50	10	-40	
Aktier 2 i portföljen	50	80	+30	
Aktier 3 i portföljen	50	40	-10	
Summa värdepappersportfölj	150	130		-20
Andra långfristiga fordringar	220	220		0

ÅB

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kronor.

Redovisat värde på de finansiella tillgångarna per den 31 december år 1 är detsamma som anskaffningsvärdet.

Finansiella anläggningstillgångar ska värderas var och en för sig utom en värdepappersportfölj som ska ses som en tillgång.

Tänk så här

Aktierna i DB 1 och DB 2 skrivs ned individuellt och värdepappersportföljen kollektivt.

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

*Redovisa så här
i årsbokslutet*

Resultaträkningen	År 2	År 1
Finansiella poster		
Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar	-100 000	–
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1

Finansiella anläggningstillgångar		
Andelar i koncernföretag	120 000	200 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	130 000	150 000
Andra långfristiga fordringar	220 000	220 000

Upplysningar om anläggningstillgångar*Anskaffningsvärde finansiella anläggningstillgångar*

Andelar i koncernföretag	200 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	150 000
Andra långfristiga fordringar	220 000

Referenser

Punkterna 10.6, 10.19, 10.23, 10.24, 17.8, 18.9, 18.19 och 18.20

Exempel till kapitel 11 – Varulager*11 a – Värdering av egentillverkade varor**Förutsättningar*

Ett företag med femton anställda tillverkar två olika produkter, A och B. I förkalkylen uppskattas kostnaderna för att tillverka produkterna enligt följande:

Lönekostnad inkl. arbetsgivaravgifter	150 kr/tim
Materialkostnad	60 kr/kg

Samma arbetskraft och samma slags material används vid tillverkningen av båda produkterna enligt följande:

	A	B
Material	8 kg/st	5 kg/st
Arbetstid	2 tim/st	6 tim/st

Företaget uppskattar de fasta omkostnaderna enligt följande:

Tillverkningsomkostnad (tjänstemannalön, avskrivningar, övriga indirekta tillverkningskostnader)	600 000 kr
Administrationsomkostnad (ekonomipersonal, försäkring, lokalhyra)	300 000 kr
Försäljningsomkostnad (broschyrer, reklam, säljfunktion)	400 000 kr
Årsarbetstid i produktionen	20 000 timmar fördelat på 4 000 A-produkter och 2 000 B-produkter

Förkalkylen bedöms ge ett realistiskt mått på produkternas anskaffningsvärde. Företaget använder en metod där tillverkningsomkostnaden fördelas per arbetad timme och påförs respektive produkt genom ett timpris.

Företaget bedömer att försäljningspris, efter beaktande av inkurans, för produkt A är 1 000 kr och för produkt B 1 450 kr. Vid försäljning utgår provision till återförsäljare för produkt A med 3 % och för produkt B med 6 %.

På balansdagen den 31 december inventerar företaget lagret och det finns 180 st produkt A och 300 st produkt B.

Anskaffningsvärde

Tänk så här

Administrations- och försäljningsomkostnader ska inte räknas in i anskaffningsvärdet. Skäligt pålägg för tillverkningsomkostnader får ingå. Pålägget för tillverkningsomkostnader beräknas till 30 kr/tim (600 000/20 000).

Förkalkyl

Anskaffningsvärde Produkt A

Direkt material	60 kr/kg × 8 kg/st =	480 kr
Direkt lön	150 kr/tim × 2 tim/st =	300 kr
<u>Tillv.omk.påslag</u>	<u>30 kr/tim × 2 tim/st =</u>	<u>60 kr</u>
Anskaffningsvärde	840 kr	

Anskaffningsvärde Produkt B

Direkt material	60 kr/kg × 5 kg/st =	300 kr
Direkt lön	150 kr/tim × 6 tim/st =	900 kr
<u>Tillv.omk.påslag</u>	<u>30 kr/tim × 6 tim/st =</u>	<u>180 kr</u>
Anskaffningsvärde	1 380 kr	

ÅB

Nettoförsäljningsvärde

Nettoförsäljningsvärdet innebär att det bestämda försäljningsvärdet ska minskas med kostnader som direkt kan hänföras till försäljningen (försäljnings-särkostnad). Med försäljningssärkostnad avses varurabatter, bonus, provisioner etc. Företaget har gjort vissa antaganden (se förutsättningar) avseende försäljningen.

Nettoförsäljningsvärde per produkt Produkt A

Försäljningspris	1 000 kr
<u>Provision återförsäljare, 3 %</u>	<u>-30 kr</u>
Nettoförsäljningsvärde	970 kr

Nettoförsäljningsvärde per produkt Produkt B

Försäljningspris	1 450 kr
<u>Provision återförsäljare, 6 %</u>	<u>-87 kr</u>
Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr

Varulagrets värde

Varulagret ska värderas *post för post* till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Det lägsta värdet för produkt A är anskaffningsvärdet medan nettoförsäljningsvärdet är det lägsta värdet för produkt B. Varulagrets värde i årsbokslutet beräknas enligt följande:

Varulagervärde Produkt A

Anskaffningsvärde	840 kr
<u>Antal produkter</u>	<u>180 st</u>
Varulagervärde	151 200 kr

Varulagervärde Produkt B

Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr
<u>Antal produkter</u>	<u>300 st</u>
Varulagervärde	408 900 kr
Totalt varulagervärde	560 100 kr

*Redovisa så här
i årsbokslutet*

I **resultaträkningen** redovisas kostnaderna i respektive post. Inga exakta kostnader finns med i förutsättningarna varför det inte visas här. Förändringen i lagervärdet från föregående räkenskapsår redovisas i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

I **balansräkningen** redovisas 560 100 kr i posten Färdiga varor och handelsvaror.

Företaget lämnar följande upplysning om redovisningsprinciper.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

Företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

Referenser

Punkterna 11.4, 11.9–11.15 och 17.6

11 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen

Förutsättningar

Ett företag köper in produkten A och tillverkar produkterna B och C. Företaget räknar inte in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för de egentillverkade produkterna. Företagets försäljning uppgår enligt följande (belopp i kr):

Produkt	Oms. år 1	Oms. år 2
A	120 000	152 400
B	233 950	545 500
C	680 380	810 420
Summa	1 034 330	1 508 320

Lagervärde enligt lägsta värdets princip (belopp i kr):

Produkt	Värde år 0	Värde år 1	Värde år 2
A	327 950	400 000	350 800
B	600 000	550 000	745 000
C	775 950	800 000	920 300

Av produkt B var 25 % färdigtillverkade år 1 och 10 % färdigtillverkade år 2.
 Av produkt C var 50 % färdigtillverkade år 1 och 25 % färdigtillverkade år 2.

För produkterna B och C ska skillnaden mellan ingående- och utgående lager-
 värden redovisas i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga
 varor och pågående arbete för annans räkning. Värdet i balansräkningen har
 ökat mellan år 1 och 2, vilket medför att i resultaträkningen ska en kredit-
 post redovisas på 315 300 kr $((745\,000 + 920\,300) - (550\,000 + 800\,000))$.
 Värdet har minskat mellan år 0 och 1, vilket medför att i resultaträkningen ska
 en debetpost redovisas på

-25 950 kr $((550\,000 + 800\,000) - (600\,000 + 775\,950))$.

I exemplet finns inte något beloppsunderlag för redovisning av respektive
 års kostnader för produkterna A, B och C.

Produkterna ska i balansräkningen redovisas i olika lagerposter. Produkt
 A ska alltid ingå i posten Färdiga varor och handelsvaror. Produkterna B och
 C ingår i den delen till den del de på balansdagen är färdigtillverkade. Res-
 terande produkter B och C ingår i posten Varor under tillverkning. Råvaror
 och förnödenheter som ännu inte tagits i bruk ingår i posten Råvaror och
 förnödenheter. I exemplet finns inga sådana angivna.

Tänk så här

ÅB

Varor under tillverkning år 1

B	$75\% \times 550\,000$	412 500 kr
C	$50\% \times 800\,000$	<u>400 000 kr</u>
Totalt		812 500 kr

Färdiga varor år 1

A	$100\% \times 400\,000$	400 000 kr
B	$25\% \times 550\,000$	137 500 kr
C	$50\% \times 800\,000$	<u>400 000 kr</u>
Totalt		937 500 kr

Varor under tillverkning år 2

B	$90\% \times 745\,000$	670 500 kr
C	$75\% \times 920\,300$	<u>690 225 kr</u>
Totalt		1 360 725 kr

Färdiga varor år 2

A	$100\% \times 350\,800$	350 800 kr
B	$10\% \times 745\,000$	74 500 kr
C	$25\% \times 920\,300$	<u>230 075 kr</u>
Totalt		655 375 kr

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

*Redovisa så här
i årsbokslutet*

Resultaträkningen	År 2	År 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
Nettoomsättning	1 508 320	1 034 330

Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	315 300	-25 950
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
<i>Varulager m.m.</i>		
Varor under tillverkning	1 360 725	812 500
Färdiga varor och handelsvaror	655 375	937 500

Referenser Punkt 11.13

11 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag

Förutsättningar En affär säljer skor. I försäljningspriset ingår ett schablonmässigt pålägg med 80 % på inköpspriset. På balansdagen finns 400 par skor i lager. Försäljningspriset är normalt 1 350 kr per par. I mellandagsrean har försäljningspriset för vissa skor satts ned till 600 kr. Av dessa skor finns 150 par kvar på balansdagen. Alla belopp är exkl. mervärdesskatt.

Tänk så här Varulagret ska värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.
Ett detaljhandelsföretag får beräkna anskaffningsvärdet till försäljningspriset (exkl. mervärdesskatt) med avdrag för det pålägg som används i priskalkylen.

Värdering av skor till ordinarie pris

Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr ($1\,350/1,8$) per par. Anskaffningsvärdet 187 500 kr (750×250) är lägre än nettoförsäljningsvärdet 337 500 kr ($1\,350 \times 250$) och dessa skor värderas därför till 187 500 kr enligt lägsta värdets princip.

Värdering av skor till reapris

Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr ($1\,350/1,8$) per par (dvs. utifrån ordinarie försäljningspris). Nettoförsäljningsvärdet 90 000 kr (600×150) är lägre än anskaffningsvärdet 112 500 kr (750×150) och reaskorna värderas därför till 90 000 kr enligt lägsta värdets princip.

<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Balansräkningen	31/12 år X
	<i>Varulager m.m.</i>	
	Färdiga varor och handelsvaror	277 500

Referenser Punkterna 11.4, 11.8, 11.14 och 11.15

11 d – Varor som erhållits i gåva och som inte bokförts löpande

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

gåvorna löpande med stöd av 5 kap. 1 § BFL. De varor som finns kvar på balansdagen redovisas till ett uppskattat sammanvägt nettoförsäljningsvärde.

Vid föregående års utgång värderades varulagret till 320 000 kr och vid årets utgång till 400 000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen sålt varor för 1 273 000 kr.

Varulagrets värde är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång. Det innebär att varulagerförändringen, 80 000 kr (400 000 – 320 000), redovisas som intäkt av gåva. Hade varulagrets värde varit lägre, hade varulagerförändringen i stället redovisats som kostnad i posten Handelsvaror.

Eftersom förändring av varulager avseende varor som erhållits i gåva i vissa fall ska redovisas som intäkt av gåva måste en förening som säljer både varor som skänkts och inköpta varor göra separata beräkningar för det inköpta varulagret respektive det varulager som erhållits i gåva.

Tänk så här

Resultaträkningen

År X Redovisa så här
i årsbokslutet

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Gåvor	80 000	
Nettoomsättning	1 273 000	ÅB

Balansräkningen

31/12 år X

Varulager m.m.

Handelsvaror	400 000

Punkterna 4.9, 5.26, 8.3, 8.12 och 11.19

Referenser

Exempel till kapitel 14 – Eget kapital och obeskattade reserver

14 a – Uttag ur en enskild näringsverksamhet till den enskilda näringsidkaren och näringsidkarens sambo

En enskild näringsidkare tar ut 20 000 kr från verksamhetens bankkonto. Av dessa får sambon 5 000 kr i ersättning för att ha hjälpt till vid en mäsas.

Förutsättningar

Uttaget ska i sin helhet redovisas som en minskning av eget kapital. En enskild näringsidkare kan inte få lön från näringsverksamheten och uttaget ska därför inte redovisas som utgift i verksamheten. Inte heller ersättning för arbete som utförs av sambon får redovisas som utgift i den enskilda näringsverksamheten. Även den delen ska redovisas som ett uttag.

Tänk så här

Balansräkningen

31/12 år X Redovisa så här
i årsbokslutet

Eget kapital

Insättningar eller uttag under året	-20 000

Punkterna 14.5 och 14.6

Referenser

14 b – Reservering och användning av underhålls- och förnyelsefond i en samfällighetsförening

Förutsättningar En samfällighetsförening förvaltar en gemensamhetsanläggning som är av kommunalteknisk natur och inrättad för småhusfastigheter. Föreningen ska därför, enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter, avsätta medel till en fond för att säkerställa underhåll och förnyelse av anläggningen. Föreningen gör en årlig reservering till underhålls- och förnyelsefonden på 100 000 kr.

Vid räkenskapsårets ingång har föreningen ett eget kapital på 1 900 000 kr varav 1 700 000 kr är underhålls- och förnyelsefond. Förening har under räkenskapsåret utfört underhåll för 895 000 kr. Räkenskapsårets underskott uppgår till 800 000 kr.

Av föreningens stadgar framgår vilket belopp som ska reserveras till underhålls- och förnyelsefonden. Av stadgarna framgår även vad fonden får tas i anspråk för. Detta innebär att omföringen till respektive från fonden kan verkställas av styrelsen och bokföras innevarande räkenskapsår.

Föreningen väljer att särredovisa reservering till respektive ianspråktagande av underhålls- och förnyelsefonden.

Tänk så här Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen.

Reservering till underhålls- och förnyelsefond ska redovisas som en omfö- ring inom eget kapital, från posten Balanserat resultat, när behörigt organ har fattat beslut om att reserveringen ska göras och beslutet verkställs. Ianspråkta- gande av fonden redovisas genom en omföring till posten Balanserat resultat.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i en upplysning.

Redovisa så här i årsbokslutet

Resultaträkningen

År 2

Rörelsekostnader

Övriga externa kostnader -895 000

Balansräkningen

31/12 år 2

31/12 år 1

Eget kapital

Underhålls- och förnyelsefond 905 000 1 700 000

Balanserat resultat 995 000 100 000

Årets resultat -800 000 100 000

Summa eget kapital 1 100 000 1 900 000

Specifikation av förändringar i eget kapital

	Underhålls- och förnyelse- fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	1 700 000	100 000	100 000	1 900 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Reservering till under- hålls- och förnyelsefond	100 000	-100 000		

Ianspråktagande av underhålls- och förnyelsefond	-895 000	895 000		
Årets resultat			-800 000	-800 000
Belopp vid årets utgång	905 000	995 000	-800 000	1 100 000

Punkterna 4.14, 14.16B och 17.16

Referenser

14 c – Redovisning i avkastningsstiftelse

En avkastningsstiftelse har under räkenskapsåret ränteinkomster på 400 000 kr och erhållna utdelningar på 1 300 000 kr. Stiftelsen har fått en gåva om 300 000 kr som ska användas för anskaffning av en tillgång kommande år. Realisationsresultatet från försäljning av värdepapper har uppgått till 3 400 000 kr. Stiftelsens kostnader som till största del består av förvaltningskostnader och kostnader för styrelse, administration och revision har uppgått till 340 000 kr.

Förutsättningar

Stiftelsen har även fått en gåva om 2 000 000 kr som enligt gåvobrevet inte får förbrukas för stiftelsens ändamål.

ÅB

Stiftelsen har under räkenskapsåret beviljat anslag om 3 400 000 kr varav 700 000 kr utbetalas efter räkenskapsårets utgång. 500 000 kr av tidigare års beviljade anslag har återförts.

Enligt stadgarna ska 10 % av årets förvaltningsresultat överföras till bundet eget kapital (kapitalisering). Realisationsresultatet får inte förbrukas för stiftelsens ändamål.

Stiftelsen behandlar gåvan som ska användas för anskaffning av en tillgång kommande år som ändamålsbestämda medel. Stiftelsen har valt att redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

Exemplet visar hela resultaträkningen men endast delar av balansräkningen.

Eget kapital ska delas in i bundet respektive fritt eget kapital. Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

Tänk så här

I en avkastningsstiftelse får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital i posten Stiftelsekapital när gåvan erhålls.

Ett lämnat anslag ska i en avkastningsstiftelse redovisas som en minskning av eget kapital i posten Balanserat resultat.

Ändamålsbestämda medel får redovisas i egen post i eget kapital. Det görs genom en omförföring från posten Balanserat resultat till posten Ändamålsbestämda medel.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i en upplysning.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posterna i resultat- och balansräkningen anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Enligt punkt 3.11 får stiftelser även ändra benämningen av rubriker och summeringsrader.

Stiftelsen utnyttjar dessa möjligheter.

Redovisa så här
i årsbokslutet

Resultaträkningen

År 2

Stiftelsens intäkter

Utdelningar	1 300 000
Ränteintäkter	400 000
Gåvor	300 000
Summa stiftelsens intäkter	2 000 000

Stiftelsens kostnader

Externa kostnader	-340 000
Summa stiftelsen kostnader	-340 000

Förvaltningsresultat

1 660 000

Finansiella poster

Realisationsresultat	3 400 000
Summa finansiella poster	3 400 000

Årets resultat

5 060 000

Balansräkningen

31/12 år 2

31/12 år 1

Eget kapital

Bundet eget kapital

Stiftelskapital	35 566 000	33 400 000
Akkumulerat realisationsresultat	50 000 000	46 600 000
Summa bundet eget kapital	85 566 000	80 000 000

Fritt eget kapital

Ändamålsbestämda medel	1 700 000	1 400 000
Balanserat resultat	2 034 000	5 100 000
Årets resultat	5 060 000	3 700 000
Summa fritt eget kapital	8 794 000	10 200 000
Summa eget kapital	94 360 000	90 200 000

Kortfristiga skulder

Beviljade ej utbetalda anslag	700 000	500 000

Specifikation av förändringar i eget kapital

	Stiftelse- kapital	Akkumu- lerat rea- lisations- resultat	Ändamåls- bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	33 400 000	46 600 000	1 400 000	5 100 000	3 700 000	90 200 000
Erhållna gåvor	2 000 000					2 000 000

Omföring föregående års resultat				3 700 000	-3 700 000	
Beviljade anslag				-3 400 000		-3 400 000
Återförda anslag				500 000		500 000
Kapitalise- ring	166 000			-166 000		
Omföring årets rea- lisations- resultat	3 400 000			-3 400 000		
Omföring ändamåls- bestämda medel			300 000	-300 000		
Årets resultat					5 060 000	5 060 000
Belopp vid årets utgång	35 566 000	50 000 000	1 700 000	2 034 000	5 060 000	94 360 000

ÅB

Punkterna 3.5, 3.11, 4.16, 4.17, 4.20, 4.22, 5.46, 6.23, 14.18, 14.20, 14.21, 14.22 och 17.17A

Referenser

14 d – Redovisning av ändamålsbestämda medel

En ideell förening har under räkenskapsåret medlemsintäkter på 400 000 kr, bidrag på 1 300 000 kr och intäkter från aktiviteter på 1 000 000 kr. Föreningen har fått gåvor om 30 000 kr som ska användas till stipendier. Föreningens kostnader har uppgått till 2 700 000 kr varav 50 000 kr avser utdelade stipendier som beslutats under året.

Förutsättningar

Föreningen behandlar gåvorna som ändamålsbestämda medel och har valt att redovisa dem i egen post i eget kapital. I specifikationen av förändringar i eget kapital väljer föreningen att särredovisa tillkommande gåvor och användningen av dem.

Exemplet visar hela resultaträkningen men endast delar av balansräkningen.

Intäkt av gåva och lämnade bidrag redovisas i resultaträkningen.

Tänk så här

Ändamålsbestämda medel får redovisas i egen post i eget kapital. Det görs genom en omföring från posten Balanserat resultat till posten Ändamålsbestämda medel. Användning av ändamålsbestämda medel redovisas genom en omföring till posten Balanserat resultat från posten Ändamålsbestämda medel.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i en upplysning.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posterna i resultat- och balansräkningen anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Enligt punkt 3.13 får ideella föreningar även ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar dessa möjligheter.

Redovisa så här
i årsbokslutet

Resultaträkningen

År 2

Föreningens intäkter

Medlemsavgifter	400 000
Gåvor	30 000
Bidrag	1 300 000
Nettoomsättning	1 000 000
Summa föreningens intäkter	2 730 000

Föreningens kostnader

Lämnade bidrag	-50 000
Externa kostnader	-2 650 000
Summa föreningens kostnader	-2 700 000

Årets resultat

30 000

Balansräkningen

31/12 år 2

31/12 år 1

Eget kapital

Ändamålsbestämda medel	80 000	100 000
Balanserat resultat	420 000	300 000
Årets resultat	30 000	100 000
Summa eget kapital	530 000	500 000

Specifikation av förändringar i eget kapital

	Ändamåls- bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	300 000	100 000	500 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Tillkommande ända- målsbestämda medel	30 000	-30 000		
Användning av ända- målsbestämda medel	-50 000	50 000		
Årets resultat			30 000	30 000
Belopp vid årets utgång	80 000	420 000	30 000	530 000

Referenser

Punkterna 3.5, 3.9, 4.9, 4.10, 4.10A, 5.26, 14.16A och 17.15A

Exempel till kapitel 15 – Avsättningar**15 a – Produktgarantier**

Förutsättningar

Enligt försäljningsvillkoren åtar sig en tillverkare att reparera, byta ut eller på annat sätt åtgärda tillverkningsfel som upptäcks inom två år från försäljningsdagen. Tidigare statistik visar att det är sannolikt att garantin kommer att utnyttjas i en del fall.

Utgifterna för garantier under räkenskapsåret uppgår till 500 000 kr. I balansräkningen för föregående räkenskapsår uppgick avsättning för garantier till 400 000 kr.

Tillverkaren har ett åtagande gentemot köparna till följd av garantin vid försäljningen. Det är sannolikt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet.

Tänk så här

Tillverkaren ska redovisa en kollektiv avsättning i balansräkningen för samtliga sina åtaganden gentemot köparna på balansdagen.

Företagets bästa uppskattning av framtida garantiåtaganden utgörs av garantikostnaderna för innevarande år, dvs. 500 000 kr.

Eftersom den utgående avsättningen innebär en ökning i förhållande till den ingående avsättningen redovisas en kostnad på 100 000 kr (500 000 – 400 000) i resultaträkningen utöver den faktiska kostnaden på 500 000 kr som under året belastat resultaträkningen.

Vid inkomstbeskattningen gäller enligt den så kallade schablonregeln att avdraget för framtida garantiutgifter inte får överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden, bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Avsättningen i balansräkningen och avdraget vid beskattningen för framtida garantiutgifter kommer därför i det här fallet att stämma överens.

ÅB

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

Redovisa så här i årsbokslutet

	År 2	År 1
Resultaträkningen		
Rörelsekostnader		
Övriga externa kostnader	-600 000	X
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
Avsättningar		
Övriga avsättningar	500 000	400 000

Punkterna 15.2 och 15.7

Referenser

Exempel till kapitel 16 – Skulder

16 a – Semesterlöneskuld för anställda

Ett företag har 5 anställda. Intjänandeåret för semestern är den 1 april till den 31 mars. Den 31 december har de anställda sammanlagt 100 semesterdagar inestående. Alla anställda har en månadslön på 30 000 kr. Lagstadgade arbetsgivaravgifter antas vara 30 %. Företaget följer semesterlagen.

Förutsättningar

Årsbokslutet upprättas per den 31 december år 2.

Semesterlönen per semesterdag beräknas till 5,4 % av månadslönen. Den består dels av lön (4,6 %), dels av semesterlönetillägg (0,8 %).

Tänk så här

Semesterlöneskulden blir 162 000 kr ($30\,000 \times 0,054 \times 100$ dagar).

Arbetsgivaravgifter på semesterlöneskulden blir 48 600 kr ($162\,000 \times 0,3$)

Total semesterlöneskuld inkl. arbetsgivaravgifter blir 210 600 kr ($162\,000 + 48\,600$).

Eftersom enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag inte är anställda i sina respektive verksamheter beräknas ingen semesterlöneskuld för dem.

Redovisa så här i årsbokslutet

Balansräkningen

31/12 år 2

Kortfristiga skulder

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

210 600

Referenser

Punkt 16.10

Exempel till kapitel 17 – Upplysningar

17 a – Redovisningsprinciper

Förutsättningar

Ett företag tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut och redovisar tjänsteuppdrag till fast pris enligt huvudregeln.

Följande avskrivningstider tillämpas:

Maskiner	5 år
Lastbilar	6 år
Byggnader	25 år

Vid beräkningen av avskrivningsunderlaget på lastbilar har hänsyn tagits till ett beräknat restvärde.

Tänk så här

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet behöver inte lämna fler upplysningar om redovisningsprinciper än vad som framgår av punkterna 17.2–17.6.

Redovisa så här i årsbokslutet

Upplysningar om redovisningsprinciper

”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagens regler om årsbokslut och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.”

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

Företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

Avskrivning

Posten Inventarier, verktyg och installationer består av lastbilar. Vid fastställande av det avskrivningsbara beloppet för dessa har hänsyn tagits till beräknat restvärde.

Referenser

Punkterna 17.2–17.6

17 b – Upplysningar om anläggningstillgångar

Upplysning ska lämnas för varje redovisad post under rubriken Anläggningstillgångar i årsbokslutet. Enligt balansräkningsuppställningen i punkt 4.6 ingår följande poster.

Tänk så här

- Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter,
- Hyresrätter och liknande rättigheter,
- Goodwill,
- Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar,
- Byggnader och mark,
- Maskiner och andra tekniska anläggningar,
- Inventarier, verktyg och installationer,
- Förbättringsutgifter på annans fastighet,
- Övriga materiella anläggningstillgångar,
- Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar,
- Andelar i koncernföretag,
- Fordringar hos koncernföretag,
- Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Ägarintressen i övriga företag,
- Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i,
- Andra långfristiga värdepappersinnehav,
- Lån till delägare eller närstående (handelsbolag), och
- Andra långfristiga fordringar.

ÅB

Det framgår av uppställningen nedan (Redovisa så här i årsbokslutet) hur upplysningen kan presenteras. De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 2 BFL ska för varje post bestå av uppgift om tillgångarnas anskaffningsvärde och i förekommande fall avskrivningstid.

Upplysningar om anläggningstillgångar*Redovisa så här i årsbokslutet*

Anläggningstillgångar	Anskaffningsvärde	Avskrivningstid
Maskiner och andra tekniska anläggningar	X	X år
Inventarier, verktyg och installationer	X	X år
Byggnader och mark	X	X år
Andra långfristiga värdepappersinnehav	X	–

Punkterna 17.7 och 17.8

*Referenser**17 c – Ställda säkerheter*

Ett företag har lämnat en företagsinteckning på 1 000 000 kr (beloppet som anges på inteckningen) som säkerhet till banken. Företaget har en bil med äganderättsförbehåll. Bilens bokförda värde uppgår till 350 000 kr. Det finns belånade kundfordringar (factoring) till ett värde av 255 000 kr.

Förutsättningar

Företaget har också ställt säkerhet i form av en fastighetsinteckning om 500 000 kr.

Företaget ska lämna upplysning om säkerheternas omfattning, art och form.

Tänk så här

När en tillgång är ställd som säkerhet ska upplysningen om omfattningen avse tillgångens redovisade värde. När säkerhet har ställts i form av en inteckning ska upplysningen i stället avse de ställda säkerheternas belopp för respektive slag av inteckning.

<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Ställda säkerheter	
	Företagsinteckning	1 000 000
	Fastighetsinteckning	500 000
	Tillgångar med äganderättsförbehåll	350 000
	Belånade kundfordringar	255 000
		2 105 000

Referenser Punkterna 17.9 och 17.10

17 d – Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster

Förutsättningar Ett företag har banklån på totalt 1 500 000 kr. Varje år amorteras 150 000 kr.

Tänk så här Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska upplysning lämnas om förhållandet till andra poster.

Den kortfristiga delen av lånet uppgår till 150 000 kr och redovisas som kortfristig skuld under rubriken Övriga skulder till kreditinstitut. Resterande del, 1 350 000 kr, redovisas som långfristig skuld under rubriken Övriga skulder till kreditinstitut.

Hänvisning till upplysningen ska göras vid de poster som upplysningen hänför sig till.

Redovisa så här i årsbokslutet *Upplysningar om skulder som avser flera poster*

Företagets banklån om 1 500 000 kronor redovisas under följande poster i balansräkningen.

<i>Långfristiga skulder</i>	
Övriga skulder till kreditinstitut	1 350 000
<i>Kortfristiga skulder</i>	
Övriga skulder till kreditinstitut	150 000

Referenser 3 kap. 4 § första stycket andra meningen ÅRL

17 e – Upplysning om förändringar i eget kapital i en ideell förening

Förutsättningar Vid årets ingång består föreningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsbokslutet*.

Årets resultat uppgår till 30 000 kr.

Under räkenskapsåret har föreningen fått gåvor om 30 000 kr som ska användas till stipendier.

Föreningen har under räkenskapsåret beslutat om och delat ut stipendier om 50 000 kr.

Föreningen behandlar gåvorna som ändamålsbestämda medel och har valt att redovisa dem i egen post i eget kapital. I specifikationen av förändringar i eget kapital väljer föreningen att särredovisa tillkommande gåvor och användningen av dem.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i en upplysning. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital

Redovisa så här i årsbokslutet

	Ändamåls- bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	300 000	100 000	500 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Tillkommande ändamålsbestämda medel	30 000	-30 000		
Användning av ändamålsbestämda medel	-50 000	50 000		
Årets resultat			30 000	30 000
Belopp vid årets utgång	80 000	420 000	30 000	530 000

ÅB

Punkt 17.15A

Referenser

17f– Upplysning om förändringar i eget kapital i en samfällighetsförening

Vid årets ingång består föreningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsbokslutet*.

Förutsättningar

Räkenskapsårets underskott uppgår till 800 000 kr.

Förening har under räkenskapsåret utfört underhåll för 895 000 kr.

Föreningen gör en årlig reservering till underhålls- och förnyelsefonden på 100 000 kr.

Av föreningens stadgar framgår vilket belopp som ska reserveras till underhålls- och förnyelsefonden. Av stadgarna framgår även vad fonden får tas i anspråk för. Detta innebär att omföringen till respektive från fonden kan verkställas av styrelsen och bokföras innevarande räkenskapsår.

Föreningen väljer att särredovisa reservering till respektive ianspråktagande av underhålls- och förnyelsefonden.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i en upplysning. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Tänk så här

Redovisa så här
i årsbokslutet

Förändringar i eget kapital

	Underhålls- och förnyelse- fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	1 700 000	100 000	100 000	1 900 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Reservering till under- hålls- och förnyelsefond	100 000	-100 000		
Ianspråktagande av underhålls- och förnyelsefond	-895 000	895 000		
Årets resultat			-800 000	-800 000
Belopp vid årets utgång	905 000	995 000	-800 000	1 100 000

Referenser

Punkt 17.16

17 g – Upplysning om förändringar i eget kapital i en häradsallmänning

Förutsättningar

Vid årets ingång består häradsallmänningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsbokslutet*.

Årets resultat uppgår till 4 300 000 kr.

Under året har 1 400 000 kr delats ut till delägarna enligt beslut på ordinarie allmänningstämma.

Häradsallmänningen har fått en intrångsersättning som uppgår till 400 000 kr efter skatt. Häradsallmänningen har också sålt mark. Vinsten vid försäljningen uppgår till 800.000 kr. Både intrångsersättningen och vinsten är kapitalinkomst.

100 000 kr av tidigare års kapitalinkomst har använts för grundförbättringar som har kostnadsförts. 500 000 kr av tidigare års kapitalinkomst har använts för inköp av ny mark. Häradsallmänningen väljer att särredovisa tillkommande kapitalinkomst och användningen av kapitalinkomst i specifikationen av förändringar i eget kapital.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i en upplysning. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Förändringar i eget kapital

Redovisa så här
i årsbokslutet

	Grund- kapital	Kapital- inkomst- fond	Övriga fonder	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	78 000 000	1 500 000	100 000	1 800 000	2 200 000	83 600 000
Omföring föregående års resultat				2 200 000	-2 200 000	
Utdelning				-1 400 000		-1 400 000
Tillkom- mande kapital- inkomst		1 200 000		-1 200 000		
Använd- ning av kapital- inkomst	500 000	-600 000		100 000		
Årets resultat					4 300 000	4 300 000
Belopp vid årets utgång	78 500 000	2 100 000	100 000	1 500 000	4 300 000	86 500 000

ÅB

Punkt 17.16

Referenser

*17 h – Upplysning om förändringar i eget kapital i en
avkastningsstiftelse*

Vid årets ingång består stiftelsens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsbokslutet*.

Förutsättningar

Årets resultat uppgår till 5 060 000 kronor. 1 660 000 kronor av resultatet är förvaltningsresultat och resterande 3 400 000 kronor realisationsresultat.

Under året har stiftelsen fått en gåva om 300 000 kronor som ska användas för anskaffning av en tillgång kommande år. Stiftelsen behandlar gåvan som ändamålsbestämda medel. Stiftelsen har valt att redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

Stiftelsen har under räkenskapsåret beviljat anslag om 3 400 000 kronor. 500 000 kronor av tidigare års beviljade anslag har återförts.

Enligt stadgarna ska 10 % av årets förvaltningsresultat överföras till bundet eget kapital (kapitalisering). Realisationsresultatet får inte förbrukas för stiftelsens ändamål.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i en upplysning. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Tänk så här

Redovisa så här
i årsbokslutet

Förändringar i eget kapital

	Stiftelse- kapital	Ackumu- lerat rea- lisations- resultat	Ändamåls- bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	33 400 000	46 600 000	1 400 000	5 100 000	3 700 000	90 200 000
Omföring föregående års resultat				3 700 000	-3 700 000	
Beviljade anslag				-3 400 000		-3 400 000
Återförda anslag				500 000		500 000
Kapitalise- ring	166 000			-166 000		
Omföring årets rea- lisations- resultat		3 400 000		-3 400 000		
Omföring ändamåls- bestämda medel			300 000	-300 000		
Årets resultat					5 060 000	5 060 000
Belopp vid årets utgång	33 566 000	50 000 000	1 700 000	2 034 000	5 060 000	92 360 000

Referenser

Punkt 17.17A

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Vägledning

Uppdaterad 2024-12-13

Innehåll

Inledning	963
Förkortningslista	964
Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2016:10) och kommentarer	964
<i>Avsnitt I – Tillämpning och principer</i>	964
Kapitel 1 – Tillämpning	964
Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?	964
Definitioner och förklaringar	967
Tillämpning av detta allmänna råd	968
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?	969
Kapitel 2 – Grundläggande principer	970
Tillämpning	970
Väsentlighetsprincipen	970
Fortlevnadsprincipen	971
Konsekvent tillämpning	971
Försiktighetsprincipen	971
Periodiseringsprincipen	972
Individuell värdering	972
Bruttoredovisning och kvittningsförbud	972
Kontinuitetsprincipen	972
Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper	973
Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering	975
En eller flera transaktioner	975
Byten	975
Schablonmässig värdering	976
Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro	976
Händelser efter balansdagen	976
Rättelse av fel	977
<i>Avsnitt II – Årsredovisningens utformning</i>	977
Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning	977
Tillämpning	977
Årsredovisningens presentation	977
Årsredovisningens språk och form	980
Valuta och beloppsuppgifter	980
Årsredovisningens undertecknande och datering	981
Särskilda regler för stiftelser	982
Särskilda regler för ideella föreningar	983
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	983
Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen	983
Tillämpning	983

K2

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen	984
Uppställningsform för resultaträkningen	984
Uppställningsform för balansräkningen	997
Särskilda regler för aktiebolag	1019
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1022
Särskilda regler för handelsbolag	1025
Särskilda regler för stiftelser	1028
Särskilda regler för ideella föreningar	1034
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	1037
Särskilda regler för filialer	1041
Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen	1042
Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen	1042
Tillämpning	1042
Verksamheten	1042
Flerårsöversikt	1043
Hållbarhet	1044
Förändringar i eget kapital	1044
Särskilda regler för aktiebolag	1044
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1046
Särskilda regler för stiftelser	1047
Särskilda regler för ideella föreningar	1049
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	1050
Avsnitt IV – Resultaträkning	1051
Kapitel 6 – Rörelseintäkter	1051
Tillämpning	1051
Grundläggande bestämmelser	1051
När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?	1053
När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?	1055
När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?	1065
När och hur redovisas offentliga bidrag och andra erhållna bidrag?	1068
När och hur redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar?	
– Realisationsvinst	1069
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1070
Särskilda regler för handelsbolag	1071
Särskilda regler för stiftelser	1071
Särskilda regler för ideella föreningar	1072
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	1073
Kapitel 7 – Rörelsekostnader	1073
Tillämpning	1073
Grundläggande bestämmelser	1074
När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?	1078
När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?	1079
När och hur redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar?	
– Realisationsförlust	1080
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1082
Särskilda regler för handelsbolag	1082
Särskilda regler för stiftelser	1083
Särskilda regler för ideella föreningar	1083
Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.	1083
Tillämpning	1083

Grundläggande bestämmelser	1084
Realisationsresultat	1084
Emissionsinsats	1085
Vinstutdelning	1085
Ränteintäkter och räntekostnader	1085
Bokslutsdispositioner	1086
Skatter	1086
Särskilda regler för stiftelser	1086
Avsnitt V – Balansräkning	1086
Kapitel 9 – Tillgångar	1086
Tillämpning	1086
Grundläggande bestämmelser	1086
Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde	1090
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1092
Särskilda regler för stiftelser	1093
Särskilda regler för ideella föreningar	1093
Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar	1093
Tillämpning	1093
Grundläggande bestämmelser	1094
Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar	1097
Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar	1100
Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	1102
Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	1108
Särskilda regler för aktiebolag	1111
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1112
Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar	1113
Tillämpning	1113
Grundläggande bestämmelser	1113
Värdering	1115
Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar	1116
Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar	1118
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1120
Särskilda regler för handelsbolag	1121
Kapitel 12 – Varulager	1121
Tillämpning	1121
Grundläggande bestämmelser	1122
Anskaffningsvärde för varulager	1124
Nettoförsäljningsvärde	1128
Särskilda regler för stiftelser	1130
Särskilda regler för ideella föreningar	1130
Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar	1131
Tillämpning	1131
Grundläggande bestämmelser	1131
Värdering	1132
Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank	1133
Tillämpning	1133
Grundläggande bestämmelser	1134
Värdering	1135
Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar	1135
Nettoförsäljningsvärde	1136

Särskilda regler för aktiebolag	1137
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1137
Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver	1137
Tillämpning	1137
Eget kapital	1137
Obeskattade reserver	1138
Särskilda regler för aktiebolag	1138
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1141
Särskilda regler för handelsbolag	1144
Särskilda regler för stiftelser	1145
Särskilda regler för ideella föreningar	1146
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	1147
Kapitel 16 – Avsättningar	1148
Tillämpning	1148
Grundläggande bestämmelser	1148
Värdering	1150
Särskilt om pensioner	1154
Särskilda regler för handelsbolag	1156
Kapitel 17 – Skulder	1156
Tillämpning	1156
Grundläggande bestämmelser	1157
Värdering	1159
Särskilda regler för handelsbolag	1160
<i>Avsnitt VI – Noter</i>	1161
Kapitel 18 – Noter	1161
Tillämpning	1161
Grundläggande bestämmelser	1161
Redovisningsprinciper	1161
Noter till resultaträkningen	1164
Noter till balansräkningen	1165
Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut	1171
Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen	1172
Särskilda regler för aktiebolag	1172
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1172
Särskilda regler för stiftelser	1173
Särskilda regler för ideella föreningar	1173
<i>Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag</i>	1173
Kapitel 19 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag	1173
Tillämpning	1173
Grundläggande bestämmelser	1174
Anskaffningsvärde och redovisat värde	1177
Nedskrivning	1178
När sker redovisning i resultaträkningen?	1180
Noter	1181
Särskilda regler för aktiebolag	1182
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	1182
Särskilda regler för handelsbolag	1183
Särskilda regler för stiftelser	1183

Avsnitt VIII – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd 1184

Kapitel 20 – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd 1184

- Tillämpning 1184
- Korrigeringar i ingående balans 1184
- Ingen korrigerering i ingående balans 1188
- Jämförelsetal 1189
- Förvaltningsberättelsen 1190
- Noter 1191
- Särskilda regler för handelsbolag 1192
- Särskilda regler för filialer 1192
- Exempel – Korrigeringar i ett aktiebolag 1192
- Exempel – Korrigeringar av ett åtagande om pension i ett handelsbolag 1194

Avsnitt IX – Frivilligt upprättad kassaflödesanalys 1195

Kapitel 21 – Frivilligt upprättad kassaflödesanalys 1195

- Tillämpning 1195
- Kassaflödesanalysens placering i årsredovisningen 1196
- Grundläggande bestämmelser 1196
- Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten 1198
- Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten 1198
- Kassaflöden som får nettoredovisas 1199
- Kassaflöden i utländsk valuta 1199
- Räntor och utdelningar 1199
- Inkomstskatter 1199
- Transaktioner som inte medför betalningar 1200
- Särskilda regler för stiftelser 1200
- Särskilda regler för ideella föreningar 1200
- Exempel – Kassaflödesanalys 1200

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser 1205

Exempel 1207

Exempel till kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen 1207

- 5 a – Flerårsöversikt i ett konsultföretag 1207
- 5 b – Upplysning om förändringar i eget kapital i ett aktiebolag 1208
- 5 c – Upplysning om förändringar i eget kapital i en ekonomisk förening 1209
- 5 d – Upplysning om förändringar i eget kapital i en bostadsrättsförening 1211
- 5 e – Upplysning om förändringar i eget kapital i en avkastningsstiftelse 1212
- 5 f – Upplysning om förändringar i eget kapital i en ideell förening 1213
- 5 g – Upplysning om förändringar i eget kapital i en samfällighetsförening 1214
- 5 h – Upplysning om förändringar i eget kapital i en häradsallmänning 1215

Exempel till Kapitel 6 – Rörelseintäkter 1216

- 6 a – Öppet köp 1216
- 6 b – Försäljning av vara som innefattar installation 1216
- 6 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris 1217
- 6 d – Uppdrag på löpande räkning 1217
- 6 e – Uppdrag till fast pris 1218
- 6 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden 1221
- 6 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris 1223
- 6 h – Royalty 1225

6 i – Provision	1226
6 j – Försäljning av måltidskuponger	1226
6 k – Försäljning av gymkort	1227
6 l – Gåva till visst ändamål under flera år	1227
6 m – Medlemsavgifter	1228
6 n – Förvärv av fastighet genom testamente	1229
6 o – Intäkt av bidrag	1230
Exempel till Kapitel 7 – Rörelsekostnader	1230
7 a – Försäkringskostnad	1230
7 b – Leasing av bil	1231
7 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift	1232
7 d – Annonss- och försäkringskostnad	1233
7 e – Personalkostnader	1234
Exempel till Kapitel 9 – Tillgångar	1235
9 a – Omklassificering av en tillgång	1235
Exempel till Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar	1236
10 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad	1236
10 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil	1238
10 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2	1239
10 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång	1240
10 e – Återföring av en nedskrivning	1241
10 f – Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde	1243
Exempel till Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar	1244
11 a – Noterade aktier, värdeuppgång	1244
11 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning	1245
11 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring	1245
11 d – Statsobligation, upplupen ränta	1246
11 e – Statsobligation, köpt till överkurs	1247
11 f – Nollkupongsobligation	1247
11 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr	1248
11 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar	1249
11 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet	1250
Exempel till Kapitel 12 – Varulager	1251
12 a – Värdering av egentillverkade varor	1251
12 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen	1253
12 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag	1254
12 d – Varor som erhållits i gåva och som inte bokförts löpande	1255
Exempel till Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver	1256
15 a – Medlemsinsats och upplåtelseavgift i bostadsrättsförening	1256
15 b – Redovisning i avkastningsstiftelse	1256
15 c – Reservering och användning av underhålls- och förnyelsefond i en samfällighetsförening	1259
15 d – Redovisning av ändamålsbestämda medel	1260
Exempel till kapitel 16 – Avsättningar	1261
16 a – Produktgarantier	1261
16 b – Skattetvist	1262
16 c – Pensionsåtagande med pensionsstiftelse	1263
16 d – Pensionsåtagande med kapitalförsäkring	1264
Exempel till Kapitel 17 – Skulder	1267

17 a – Skatteskulder	1267
17 b – Semesterlöneskuld	1267
Exempel till Kapitel 18 – Noter	1268
18 a – Redovisningsprinciper	1268
18 b – Exceptionella intäkter och kostnader	1269
18 c – Upplysningar om anläggningstillgångar	1269
18 d – Uppskrivningsfond	1271
18 e – Ställda säkerheter	1271
18 f – Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster	1272

Inledning

Huvudregelverket för ett företag som ska upprätta årsredovisning är Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3). De flesta företag som är mindre företag enligt årsredovisningslagen (1995:1554) kan välja att i stället tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2). Det samma gäller företag som frivilligt upprättar en årsredovisning. Vissa företag kan i stället välja att tillämpa Rådet för finansiell rapporteringens rekommendation RFR 2 Redovisning för juridiska personer.

Bokföringsnämnden (BFN) har i denna vägledning samlat de regler som de flesta mindre företag kan välja att tillämpa när en årsredovisning ska upprättas. Vägledningen får inte tillämpas av mindre företag som är publika aktiebolag, moderföretag i en större koncern eller moderföretag i en mindre koncern som upprättar koncernredovisning. Den får inte heller tillämpas av företag som är fysiska personer eller dödsbon.

Vägledningen är avsedd och lämplig för mindre företag med enklare förhållanden. Väljer ett företag att tillämpa det allmänna rådet ska det tillämpas i sin helhet.

Vägledningen innehåller lagregler, Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre företag, kommentarer och exempel. Den innehåller alla regler som krävs för att upprätta en årsredovisning som uppfyller årsredovisningslagens krav. Företaget ska inte tillämpa andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden när det ska upprätta årsredovisning med undantag av reglerna om fusion för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Är en årsredovisningsfråga inte reglerad i det allmänna rådet, ska företaget i första hand söka vägledning i regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor och i andra hand i årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper och det allmänna rådets grundläggande principer. När det gäller frågor som rör löpande bokföring och arkivering av räkenskapsinformation tillämpas bokföringslagens bestämmelser och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

Reglerna i det allmänna rådet präglas av förenklingar som t.ex. ger företaget möjlighet att välja schablonlösningar. En annan viktig utgångspunkt är försiktighetsprincipen. Detta har bl.a. fått till följd att det allmänna rådet bygger på värdering till anskaffningsvärde trots att värdering till verkligt värde i vissa fall är tillåten enligt årsredovisningslagen. Det är inte heller tillåtet att aktivera utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar. Väsentlighetsregler har införts främst som gränsvärden när nedskrivningar och avsättningar ska göras.

Reglerna är utformade utifrån en avvägning av olika intressen. Reglerna är villkorade av varandra och det finns därför en ömsesidighet mellan dem som innebär att de ska ses som en helhet.

Reglerna är gemensamma för alla företagsformer. I de fall ett kapitel innehåller särskilda regler för en eller flera företagsformer, framgår det av den första punkten i kapitlet. De särskilda reglerna ska användas i stället för eller utöver de gemensamma reglerna.

K2

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BRL	Bostadsrättslagen (1991:614)
FL	Lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Lagen om förvaltning av samfälligheter	Lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter
Stiftelselagen	Stiftelselagen (1994:1220)
Tryggandelagen	Lagen (1967:531) om tryggnad av pensions- utfästelse m.m.
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2016:10) och kommentarer

Avsnitt I – Tillämpning och principer

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?

Lagtext

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

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

1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller

1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. **mindre koncerner:** koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:

– balansomslutning 48 miljoner kronor,

– nettoomsättning 96 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2015:813)

K2

1 kap. 4 § ÅRL

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

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

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

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

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

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

Lagtext

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

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

Allmänt råd

- 1.1 Detta allmänna råd får endast tillämpas av företag som är mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554). Följande mindre företag får inte tillämpa detta allmänna råd:
- Företag som är publika aktiebolag.
 - Företag som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen i en större koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket 6 samma lag.
 - Företag som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen i en mindre koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket 7 samma lag och som upprättar koncernredovisning.
 - Företag som är fysiska personer eller dödsbon.

Kommentar

Mindre företag får tillämpa det allmänna rådet. Mindre företag som inte väljer att tillämpa det allmänna rådet eller som enligt punktens andra stycke inte får tillämpa det allmänna rådet när det upprättar årsredovisning, ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning.

Det allmänna rådet präglas av förenkling och av försiktighetsprincipen vilket bl.a. innebär vissa begränsningar i hur ett företag kan redovisa sina tillgångar och skulder. Exempelvis tillåter det allmänna rådet inte aktivering av egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar, redovisning till verkligt värde, komponentavskrivning och redovisning av uppskjuten skatt. Vidare tillåter det allmänna rådet inte säkringsredovisning i andra fall än de som anges i kapitel 11, 13 och 17. Om ett mindre företag bedriver en verksamhet där det finns ett behov av en annan redovisning än vad det allmänna rådet ger utrymme för, bör företaget överväga om Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning är ett lämpligare regelverk.

Mindre företag som är publika aktiebolag får inte tillämpa det allmänna rådet. Bestämmelser om privata respektive publika aktiebolag finns i ABL. Anledningen till att publika aktiebolag inte får tillämpa det allmänna rådet är den möjlighet till spridning av aktier m.m. som ges enligt ABL och som ställer ytterligare krav på årsredovisningen.

Ett företag som är moderföretag i en större koncern får inte tillämpa det allmänna rådet även om det är ett mindre företag. Ett mindre företag som är moderföretag i en mindre koncern och som upprättar koncernredovisning får inte heller tillämpa det allmänna rådet. Ett dotterföretag som tillhör kategorin mindre företag och som ingår i en koncern kan tillämpa det allmänna rådet

även om det i koncernen finns företag som tillämpar andra redovisningsnormer.

I 1 kap. 3 § ÅRL finns definitioner av större och mindre företag respektive större och mindre koncerner. Ytterligare regler finns i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden. Moderföretag, dotterföretag och koncern definieras i 1 kap. 4 § ÅRL.

Bokföringsskyldighetens innebörd är densamma för ett utländskt företags filial i Sverige som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Det innebär bl.a. att bestämmelserna i det allmänna rådet kan bli tillämpliga för en filial i Sverige som avslutar den löpande bokföringen med en årsredovisning.

Definitioner och förklaringar

1.2 I detta allmänna råd betyder

Allmänt råd

- a) *handelsbolag*: handelsbolag och kommanditbolag,
- b) *stiftelse*: stiftelse och företag som drivs under stiftelseliknande former,
- c) *ideell förening*: ideell förening, registrerat trossamfund och liknande sammanslutning, och
- d) *samfällighetsförening*:
 - a. samfällighetsförening enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
 - b. viltvårdsområdesförening enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
 - c. fiskevårdsområdesförening enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden,
 - d. häradsallmänning enligt lagen (1952:166) om häradsallmänningar,
 - e. allmänningsskog enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna, och
 - f. liknande sammanslutning.

K2

Ekonomiska föreningar

Bostadsrättsföreningar, kooperativa hyresrättsföreningar och sambruksföreningar är särskilda former av ekonomiska föreningar. Dessa föreningar ska således tillämpa de särskilda regler som finns för ekonomiska föreningar i det allmänna rådet.

Kommentar

Filialer i Sverige

Ett utländskt företag som upprättar en årsredovisning för en filial i Sverige med tillämpning av det allmänna rådet ska, förutom de regler som gäller för alla företagsformer, tillämpa de särskilda regler för filialer som finns i kapitel 4 och 20. För redovisningen i ett utländskt företags filial i Sverige gäller dessutom i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Detta innebär t.ex. att ett utländskt företag som har en rättslig form som är jämförbar med ett svenskt aktiebolag ska tillämpa de särskilda reglerna i rådet som gäller för aktiebolag om det inte finns en särskild regel för filialer som tar över.

Kommentar

Tillämpning av detta allmänna råd

Allmänt råd 1.3 Detta allmänna råd tillämpas när ett företag upprättar årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554).

Lagtext

2 kap. 3 § andra stycket ÅRL

— — —

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

Allmänt råd 1.4 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelse, trots det som anges i 2 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte samtidigt tillämpa annan normgivning när årsredovisningen upprättas om inte annat framgår av punkt 1.5 eller 1.6. (BFNAR 2024:4)

Kommentar

Vilka företag som ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § första stycket BFL. Andra företag kan välja att frivilligt upprätta en årsredovisning. Av BFL framgår att vissa utländska företag som har en rättslig form som är jämförbar med ett aktiebolag inte är skyldiga att avsluta bokföringen för en filial i Sverige med en årsredovisning.

Enligt punkt 1.4 ska ett företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet tillämpa det i sin helhet och utan avvikelse. Det allmänna rådet ska ses som en helhet och reglerna är villkorade av varandra. Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får dock alltid lämna fler upplysningar i noter eller förvaltningsberättelsen än vad som krävs enligt ÅRL och det allmänna rådet.

Genom att företaget lämnar upplysning i årsredovisningen om att det allmänna rådet tillämpas, se punkt 18.3, får användare information om vilka regler och principer som har tillämpats.

Det allmänna rådet anger endast hur årsredovisningen ska upprättas. För den löpande bokföringen ska Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring tillämpas.

Aktiebolag

Allmänt råd 1.5 Ett aktiebolag ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion. (BFNAR 2020:7)

Ekonomiska föreningar

Allmänt råd 1.6 En ekonomisk förening ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion.

En bostadsrättsförening ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2023:1) om kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning. (BFNAR 2023:2)

Kommentar

Första stycket i punkten innebär bl.a. att om en ekonomisk förening har övertagit ett helägt dotteraktiebolag genom fusion ska Bokföringsnämndens normgivning om redovisning av fusion tillämpas tillsammans med det

allmänna rådet. I det sammanhanget kan noteras att bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar inte kan fusionera in helägda dotteraktiebolag.

Bostadsrättsföreningar ska utöver reglerna i det allmänna rådet även tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (2023:1) om kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning. Av det kompletterande allmänna rådet för bostadsrättsföreningar framgår vilka ytterligare nyckeltal och upplysningar som en bostadsrättsförening ska lämna. Där framgår också att det är obligatoriskt för bostadsrättsföreningar att upprätta kassaflödesanalys.

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?

- 1.7 Är en fråga inte reglerad i detta allmänna råd ska företaget söka vägledning i följande ordning:
- Regler i detta allmänna råd som behandlar liknande frågor.
 - Grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och grundläggande principer i detta allmänna råd, se kapitel 2.

Allmänt råd

Det allmänna rådet är ett förenklat regelverk för mindre företag. En utgångspunkt är att det inte ska innehålla regler för mer komplicerade redovisningsfrågor eller redovisningsregler som inte krävs enligt lag. Därför finns t.ex. endast regler för viss typ av säkringsredovisning och förbud mot att redovisa uppskjuten skatt.

Kommentar

En annan utgångspunkt är att det allmänna rådet ska innehålla alla regler som behövs för att upprätta en årsredovisning som uppfyller kraven i ÅRL. Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska kunna utgå från att det har följt ÅRL.

Det allmänna rådet präglas av förenkling och försiktighetsprincipen. Detta kommer bl.a. till uttryck genom att antalet alternativa sätt att redovisa en transaktion har begränsats. Även utrymmet för egna bedömningar är begränsat. Det allmänna rådet är utformat på ett sådant sätt att det i de flesta fall direkt framgår hur företaget ska eller får redovisa en transaktion.

Vid utformningen av reglerna i det allmänna rådet har stor hänsyn tagits till skattereglerna. De värden som tas upp i årsredovisningen kan därför i regel ligga till grund för beskattningen, i de fall företaget är skattskyldigt, och få justeringar behöver göras i inkomstdeklarationen.

Punkt 1.7 ska tillämpas på frågor som inte är reglerade i det allmänna rådet. Punkten får alltså inte tillämpas på frågor som är reglerade. Att en specifik företeelse inte är omnämnd i det allmänna rådet behöver inte innebära att den är en oreglerad fråga. Företeelsen kan ingå i en större fråga som är reglerad. Exempelvis är säkringsredovisning en reglerad fråga. I punkterna 11.8, 13.5 och 17.8 anges i vilka situationer ett företag får säkringsredovisa. Regleringen innebär att säkringsredovisning inte är tillåten i andra fall.

I de sällsynta fall en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet, ska företaget söka vägledning i regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor. För att avgöra om vägledning kan hämtas från en bestämmelse i det allmänna rådet bör bl.a. hänsyn tas till syftet med bestämmelsen.

Vägledning kan inte hämtas från en regel som är ett undantag från en huvudregel eftersom en sådan regel är utformad för en särskild situation. Ett exempel på detta är punkt 17.5 där det framgår att en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld och att andra skulder är långfristiga. Från denna huvudregel undantas i vissa fall en checkräkningskredit. Denna redovisas då som långfristig även om den formellt ska betalas inom 12 månader. Undantaget får inte tillämpas på andra liknande krediter.

Finns inte någon regel i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor ska företaget söka vägledning i de grundläggande redovisningsprinciper som finns i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL och de grundläggande principerna i kapitel 2 i det allmänna rådet.

Kapitel 2 – Grundläggande principer

Tillämpning

Kommentar

Kapitlet behandlar de grundläggande redovisningsprinciperna och när avvikelser får göras från dessa.

Grundläggande redovisningsprinciper för årsredovisningen finns i 2 kap. 3 a § och 2 kap. 4 § första stycket ÅRL. Dessa är

- väsentlighetsprincipen,
- fortlevnadsprincipen,
- konsekvent tillämpning,
- försiktighetsprincipen,
- periodiseringsprincipen,
- individuell värdering,
- kvittningsförbud, och
- kontinuitetsprincipen.

Väsentlighetsprincipen

Lagtext

2 kap. 3 a § ÅRL

Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följden av avvikelsen inte är väsentlig.

Följden av en avvikelse ska anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Lag (2015:813)

Kommentar

Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig bör postens eller felets relativa storlek beaktas samt hänsyn tas till de aktuella förhållandena i det enskilda fallet. Enskilda uppgifter och poster ska bedömas mot bakgrund av andra liknande uppgifter eller poster. Även om t.ex. några enskilda uppgifter var för sig inte är väsentliga kan de ändå vara väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av företaget och därmed också påverkar användares beslut.

Fortlevnadsprincipen

2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iaktas:

1. Företaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet.
— — — Lag (2015:813)

Lagtext

Av fortlevnadsprincipen följer t.ex. att en maskin värderas utifrån nyttjandeperioden.

Kommentar

Konsekvent tillämpning

2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iaktas:

- — —
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
— — — Lag (2015:813)

Lagtext

Att företaget använder samma metod för värdering, klassificering och indelning i olika poster är viktigt eftersom relativt lika förutsättningar annars kan ge olika resultat.

Kommentar

K2

Försiktighetsprincipen

2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iaktas:

- — —
3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
 - a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
 - b) hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
 - c) hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
- — — Lag (2015:813)

Lagtext

Försiktighetsprincipen innebär att vid osäkerhet ska företaget välja en lägre värdering av tillgångar och en högre värdering av skulder.

Kommentar

Försiktighetsprincipen kommer i det allmänna rådet till uttryck bl.a. genom att egenupparbetade immateriella tillgångar inte får aktiveras, se punkt 10.4, och att värdering inte får ske till verkligt värde, se punkterna 11.17 och 14.4.

Periodiseringsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL

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

— — —

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

— — — Lag (2015:813)

Individuell värdering

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL

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

— — —

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.

— — — Lag (2015:813)

Bruttoredovisning och kvittningsförbud

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL

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

— — —

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

— — — Lag (2015:813)

Kommentar

I det allmänna rådet anges särskilt att följande poster ska bruttoredovisas:

- Aktiverat arbete för egen räkning, se punkt 10.16, och
- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, se punkt 12.13.

Kontinuitetsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 7 ÅRL

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

— — —

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

— — — Lag (2015:813)

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper

2 kap. 4 § andra stycket ÅRL

Lagtext

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket. Lag (2015:813)

- 2.1 Ett företag får avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna som anges i 2 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) endast när det anges i detta allmänna råd.

Allmänt råd

I 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL ges viss möjlighet att avvika från de grundläggande principerna om det finns särskilda skäl. De möjligheter till avvikelse som anges i det allmänna rådet ska anses som sådana särskilda skäl. Sådana möjligheter anges t.ex. i följande punkter:

Kommentar

- punkt 2.2 om fortlevnadsprincipen,
- punkt 2.3 om konsekvent tillämpning,
- punkt 2.4 om periodiseringsprincipen,
- punkt 2.9 om schablonmässig värdering,
- punkt 7.9 om återkommande utgifter,
- punkt 10.5 om inventarier av mindre värde, och
- punkt 12.3 om kollektiv värdering.

K2

Avvikelse från fortlevnadsprincipen

- 2.2 Ett företag som har beslutat att avveckla verksamheten ska ta hänsyn till beslutet när balansräkningen och resultaträkningen upprättas, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554).

Allmänt råd

Ett företag som har beslutat att avveckla verksamheten kan inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen. Det kan i detta fall bli aktuellt att t.ex. skriva ned en tillgång till ett beräknat nettoförsäljningsvärde. Är nettoförsäljningsvärdet högre än det bokförda värdet görs dock inte någon justering.

Kommentar

Avvikelse från konsekvent tillämpning

- 2.3 Ett företag får ändra princip för värdering till någon av de metoder som anges i detta allmänna råd, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554). Den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden.

Allmänt råd

Den nya metoden får endast tillämpas på nya transaktioner, med undantag av punkt 6.15.

Att den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden innebär att årets och kommande års resultat påverkas, men att det inte görs någon justering av balanserat resultat.

Kommentar

Nedan ges exempel på regler i det allmänna rådet enligt vilka företaget kan välja metod för värdering.

I punkt 6.15 anges när och hur byte av metod får göras vid redovisning av tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris. I dessa fall ska alla uppdrag

till fast pris redovisas enligt samma metod, dvs. det är inte tillåtet att endast använda huvudregeln på nya uppdrag.

I punkt 7.9 finns en förenklingsregel som anger att återkommande utgifter under vissa förutsättningar inte behöver periodiseras. Förenklingsregeln ska tillämpas konsekvent mellan åren för varje enskild återkommande utgift. Ett företag kan välja att t.ex. periodisera utgift för försäkring samtidigt som förenklingsregeln tillämpas på utgifter för billeasing.

Ett annat exempel på byte av metod för värdering är när ett företag börjar beakta restvärde vid beräkning av avskrivningar, se punkt 10.25. Enligt punkt 2.3 ska den nya metoden endast tillämpas framåt i tiden och på nya transaktioner. Det innebär att ett företag som inför restvärde vid beräkning av avskrivningar på en nyanskaffad lastbil inte ska ändra värderingen av företagets gamla lastbilar. Däremot ska restvärde beaktas vid beräkning av avskrivningar på alla nyanskaffade lastbilar. En omprövning av en avskrivningsplan för en anläggningstillgång innebär en ändrad bedömning och inte ett byte av metod för värdering. Den nya bedömningen tillämpas framåt i tiden.

Ett varulagers anskaffningsvärde ska beräknas på samma sätt varje år under förutsättning att företagets verksamhet, inköpsrutiner eller annat inte har förändrats. T.ex. ska ett företag som värderar varulagret med utgångspunkt i försäljningspriset, se punkt 12.8, göra så varje år. Köper företaget däremot in ett lagersystem som möjliggör värdering med utgångspunkt i anskaffningsvärdet får företaget ändra värderingsmetod.

Enligt punkt 16.11 får ett företag som tidigare inte har nuvärdeberäknat avsättningar byta till nuvärdeberäkning. Ett företag som har nuvärdeberäknat avsättningar får endast byta till att inte nuvärdeberäkna om det finns särskilda skäl. Om företaget väljer att nuvärdeberäkna avsättningarna ska samtliga avsättningar nuvärdeberäknas, eftersom en ny bedömning av avsättningsbehovet ska göras i samband med varje årsbokslut. En sådan bedömning är således inte en omräkning av tidigare gjorda transaktioner.

Avvikelse från periodiseringsprincipen

Allmänt råd

2.4 Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar

Periodiseringsprincipen innebär att intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkt för betalning. Trots det behöver ett företag inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor.

Vad som är en inkomst och hur stor den är framgår av punkterna 6.2–6.5. Vad som är en utgift och hur stor den är framgår av punkterna 7.2 och 7.3. Bedömningen om *en* inkomst eller *en* utgift uppgår till 5 000 kronor ska göras utifrån hur normala affärsmässiga transaktioner redovisas. Att konstruera faktureringen med enda avsikt att understiga gränsvärdet för periodisering är inte förenligt med god redovisningssed. Delas faktureringen av en varuleverans eller tjänst upp på flera fakturor ska delbeloppen summeras när 5 000-kronorsgränsen bedöms.

Av förenklingskäl finns i det allmänna rådet ytterligare regler när periodisering inte behöver göras, t.ex. punkterna 7.9 och 10.5. Även dessa är avvikelser från periodiseringsprincipen.

Avvikelse från individuell värdering

Utgångspunkten i det allmänna rådet är individuell värdering. Under vissa förutsättningar medger dock det allmänna rådet att kollektiv värdering får tillämpas, se t.ex. punkt 12.3 om kollektiv värdering av varulager och punkt 2.9 om schablonmässig värdering.

Kommentar

Avvikelse från kvittningsförbudet

I det allmänna rådet finns ett undantag från kvittningsförbudet. Undantaget är kvittning av fakturerade belopp mot nedlagda kostnader vid värdering av uppdrag till fast pris, se punkt 6.24.

Kommentar

Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering

3 kap. 5 § andra och fjärde styckena ÅRL

Lagtext

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

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2015:813)

- 2.5 Ett företag som har ändrat princip för värdering till någon av de metoder som anges i detta allmänna råd ska inte räkna om posterna för det närmast föregående räkenskapsåret.

Allmänt råd

K2

Företaget ska upplysa om sådana ändringar, se kapitel 18.

Kommentar

En eller flera transaktioner

- 2.6 Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat följer av punkterna 6.2 och 7.2.

Allmänt råd

Av punkt 6.2 framgår att en transaktion som avser en inkomst i vissa fall ska redovisas i delar. Av punkt 7.2 framgår att motsvarande gäller för utgifter.

Kommentar

Byten

- 2.7 Vid byte till en likartad vara eller tjänst ska inte någon inkomst eller utgift redovisas.

Allmänt råd

Byte till en likartad vara eller tjänst kan t.ex. ske med lagervaror som leverantörer utväxlar eller byter för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats, t.ex. olja eller mjölk. I dessa fall leder bytesaffären enbart till att en tillgång ersätts med en annan. Skatterettsligt är däremot även detta byte att betrakta som en avyttring och leder till beskattning.

Kommentar

- 2.8 Vid byte till en olikartad vara eller tjänst är inkomsten respektive utgiften det verkliga värdet på det som företaget tar emot respektive lämnar.

Allmänt råd

Inkomsten respektive utgiften ska justeras med eventuella betalningar i samband med bytet.

När en tillgång betalas med en olikartad tillgång är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången det verkliga värdet på den eller de tillgångar som tas emot, justerat med eventuella betalningar i samband med bytet.

Kan verkligt värde på det som tas emot inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska värdet antas motsvara det verkliga värdet på det som lämnas i byte, justerat med eventuella betalningar i samband med bytet.

Kommentar Med olikartad vara eller tjänst menas även en vara eller tjänst av samma typ men av annan karaktär. T.ex. är byte av en bil till en bil av en annan modell att betrakta som ett byte av olikartade varor.

Schablonmässig värdering

Allmänt råd 2.9 En balansräkningspost får värderas enligt en schablonmässig metod om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

En schablonmässig metod får användas endast om

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

Kommentar Schablonmässig värdering kan komma i fråga t.ex. vid beräkning av varulagrets anskaffningsvärde utifrån försäljningspris, vid fastställande av inkurans vid varulagervärdering och vid nedskrivning av kundfordringar.

Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro

Allmänt råd 2.10 Ett företag som har euro som redovisningsvaluta ska vid omräkning av gränsvärden i punkterna 2.4, 11.20, 11.26, 16.6, 16.20, 19.8 och 19.21 använda den av Europeiska centralbanken fastställda växelkursen vid räkenskapsårets utgång.

Händelser efter balansdagen

Allmänt råd 2.11 Ett företag ska i årsredovisningen beakta händelser som

- a) inträffat efter balansdagen fram till dess att årsredovisningen är upprättad, och
- b) bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.
(BFNAR 2021:4)

Kommentar | Årsredovisningen är upprättad när den är beslutad och färdig för underskrift. Enligt punkt 18.20 ska ett företag i not upplysa om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut oavsett om de bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen eller inte. Vid redovisning av erhållet aktieägartillskott och

lämnat aktieägartillskott får händelser efter balansdagen beaktas, se punkterna 15.5, 11.12 och 19.5.

Rättelse av fel

- 2.12 Ett företag ska rätta ett fel i den årsredovisning som upprättas närmast efter upptäckten av felet.

Allmänt råd

Effekten av rättelsen ska redovisas i resultaträkningen eller, om rättelsen enbart avser poster i balansräkningen, i balansräkningen. (BFNAR 2021:4)

Punkten innebär att jämförelsetalen för föregående räkenskapsår inte ska räknas om. Om rättelsen innebär att principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter ändras, ska företaget lämna upplysningar i not om den bristande jämförbarheten, se 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL.

Kommentar

Enligt 5 kap. 19 § ÅRL ska företaget vidare lämna upplysningar om intäkter och kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, se kapitel 18. En rättelse av ett fel kan innebära att en sådan upplysning behöver lämnas.

Avsnitt II – Årsredovisningens utformning

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning

K2

Tillämpning

- 3.1 Detta kapitel ska tillämpas när årsredovisningen utformas.

Allmänt råd

Särskilda regler finns för

- stiftelser i punkt 3.12,
- ideella föreningar i punkt 3.13, och
- samfällighetsföreningar i punkt 3.14.

Årsredovisningens presentation

2 kap. 1 § första stycket ÅRL

Lagtext

En årsredovisning ska bestå av

- en balansräkning,
 - en resultaträkning,
 - noter, och
 - en förvaltningsberättelse.
- — — Lag (2022:1028)

- 3.2 Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och noter.

Allmänt råd

Hur de olika delarna med undantag för noterna ska presenteras framgår av punkterna 3.3–3.7 och kapitel 4.

Kommentar

De notupplysningar som ska lämnas framgår av kapitel 18. Kapitlet anger de upplysningar som ett företag ska lämna i årsredovisningen, men inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs. Företaget är inte heller förhindrat att lämna fler upplysningar eller nyckeltal i förvaltningsberättelsen än vad som framgår av kapitel 5.

Årsredovisningen ska innehålla information om företagets ekonomiska ställning och resultat. Med undantag för den information som ska lämnas i förvaltningsberättelsen ska annan information än ekonomisk inte lämnas i årsredovisningen. Sådan information kan t.ex. lämnas i en verksamhetsberättelse. Verksamhetsberättelsen är inte en del av årsredovisningen.

Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL är det endast för ett större företag eller en bostadsrättsförening som en kassaflödesanalys ska ingå i årsredovisningen. Andra företag får frivilligt upprätta en kassaflödesanalys. För företag som tillämpar det allmänna rådet och väljer att upprätta en kassaflödesanalys finns regler om frivilligt upprättad kassaflödesanalys i kapitel 21.

Lagtext

2 kap. 2 § ÅRL

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

Lagtext

2 kap. 3 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (1999:1112)

Allmänt råd

- 3.3 Ett företag som upprättar sin årsredovisning enligt detta allmänna råd anses uppfylla de krav som ställs på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild enligt 2 kap. 2 § och 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar

En årsredovisning som upprättas enligt det allmänna rådet anses bl.a. upprättad på ett överskådligt sätt, i enlighet med god redovisningssed och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat varför några ytterligare upplysningar inte behöver lämnas.

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 4 § första stycket första meningen och andra–femte styckena ÅRL

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

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,
 1. om posternas belopp är obetydliga med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller
 2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.
 Mindre företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror. Lag (2015:813)

3 kap. 11 § ÅRL

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

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

Lagtext

- 3.4 Ett företag ska upprätta förvaltningsberättelsen enligt den uppställningsform och med de rubriker och underrubriker som anges i de särskilda reglerna i kapitel 4 för den företagsform som företaget tillhör.
 Ett företag ska upprätta resultaträkningen och balansräkningen enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i punkt 4.4 eller 4.5 respektive punkt 4.7 eller 4.8 samt i de särskilda reglerna i kapitel 4 för den företagsform som företaget tillhör, trots det som anges i 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Allmänt råd

K2

Andra stycket i punkten innebär att ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte kan använda en så kallad funktionsindeldad resultaträkning trots att 3 kap. 3 § första stycket ÅRL ger möjlighet till det.

Kommentar

- 3.5 Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte lägga till andra rubriker, underrubriker, summeringsrader eller poster än dem som finns i uppställningsformerna eller slå samman poster, trots att 3 kap. 4 § tredje–femte styckena årsredovisningslagen (1995:1554) ger möjlighet till det. Benämningen av posterna i uppställningsformerna får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.
 En rubrik, underrubrik, summeringsrad eller post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Allmänt råd

Punkten innebär t.ex. att resultaträkningsposten Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar kan anpassas om ett företag inte har gjort några nedskrivningar och inte har några immateriella tillgångar. Posten kan i ett sådant fall benämnas Avskrivning av materiella anläggningstillgångar.

Kommentar

En rubrik, underrubrik, summeringsrad eller post får utelämnas i förvaltningsberättelsen, resultaträkningen och balansräkningen om det inte finns något att redovisa.

Om det bokförda värdet på en tillgång är noll kronor på grund av att tillgången är helt av- eller nedskriven men tillgången inte är utrangerad, ska posten finnas med i balansräkningen.

Lagtext

2 kap. 5 § andra och tredje styckena ÅRL

— — —

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte.

Om företaget är i likvidation, ska detta anges. Lag (2015:813)

Allmänt råd

3.6 De uppgifter som ska lämnas enligt 2 kap. 5 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554) om företagets namn, organisationsnummer och uppgift om företaget är i likvidation ska anges på varje sida i årsredovisningen.

Även sidnummer ska anges på varje sida i årsredovisningen.

Kommentar

Uppgiften om säte ska anges i förvaltningsberättelsen, se kapitel 5.

Allmänt råd

3.7 Årsredovisningen ska även innehålla uppgift om

a) att det är en årsredovisning, och

b) balansdag och det räkenskapsår som årsredovisningen upprättas för.

Årsredovisningens språk och form

Lagtext

2 kap. 5 § första stycket ÅRL

Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska.

— — — Lag (2015:813)

Valuta och beloppsuppgifter

Lagtext

2 kap. 6 § första stycket första meningen ÅRL

Beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). — — —

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket BFL

Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro.

— — — Lag (2020:669)

Allmänt råd

3.8 Årsredovisningen ska innehålla uppgift om företagets redovisningsvaluta.

Allmänt råd

3.9 Beloppen i årsredovisningen ska anges i hela kronor eller tusental kronor. Är redovisningsvalutan euro ska beloppen anges i hela euro eller hundratal euro. Valet av enhet ska framgå av årsredovisningen.

Även om beloppen anges i hela kronor eller euro får belopp i förvaltningsberättelsen anges i tusental kronor eller hundratal euro.

3 kap. 5 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

- 3.10 De jämförelsetal som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas i en särskild kolumn till höger om beloppsuppgifterna för räkenskapsåret.

Allmänt råd

Finns det inte något värde i en post för räkenskapsåret men väl jämförelseåret ska posten ändå finnas med. För noterna och uppgifterna i förvaltningsberättelsen, t.ex. förändring av eget kapital, finns det inte något krav på jämförelsetal. Inget hindrar att företaget ändå lämnar jämförelsetal.

Kommentar

Årsredovisningens undertecknande och datering

2 kap. 7 § ÅRL

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

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

I en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga ledamöter i grupperingens församling och av direktören. I ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter eller av direktören. Om både en styrelse och en direktör är utsedda i konsortiet, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av direktören.

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

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

Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med en sådan avancerad elektronisk underskrift som avses i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG, i den ursprungliga lydelsen.

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

Lagtext

K2

Årsredovisningen ska dateras och innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Lag (2024:347)

Allmänt råd 3.11 Har upphävts. (BFNAR 2021:4)

Kommentar Av 2 kap. 7 § ÅRL framgår vilka befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen. De som ska skriva under är de som innehar respektive befattning när årsredovisningen beslutas. Om en befattningshavare avgår innan befattningshavaren undertecknat årsredovisningen måste företaget besluta om en ny årsredovisning som ska undertecknas av samtliga då behöriga befattningshavare.

För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller ändringar i styrelsens sammansättning först från den tidpunkt då anmälan om ändringen kom in till Bolagsverket eller från den senare tidpunkt som anges i det beslut som anmälan grundar sig på, se 8 kap. ABL och 7 kap. FL.

Årsredovisningen ska dels dateras, dels innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Kravet på datering innebär att den dag ska anges då årsredovisningens slutliga innehåll bestämdes och årsredovisningen var färdig för undertecknande. I ett företag som företräds av en styrelse kan detta vara den dag då årsredovisningen togs till beslut i styrelsen. Men det kan också vara någon annan dag då de ansvariga befattningshavarna på annat sätt blev ense om årsredovisningens innehåll.

Kravet på uppgift om den dag då årsredovisningen undertecknades innebär att det ska framgå vilket datum respektive befattningshavare har skrivit under. Skriver alla befattningshavare under samma dag räcker det att datum för underskrift anges en gång. Skrivs årsredovisningen under olika dagar behöver datumet för respektive befattningshavares underskrift anges.

Kravet på datering kan tillgodoses genom att det i avslutningen av årsredovisningen anges att den har beslutats ett visst datum. Kravet på uppgift om den dag då undertecknande skedde kan tillgodoses genom att datum för underskrift anges i anslutning till respektive underskrift.

Om det inträffar händelser av väsentlig betydelse för företaget efter att årsredovisningen daterats men innan alla befattningshavare har skrivit under, får befattningshavarna ta ställning till om årsredovisningens innehåll behöver ändras.

En årsredovisning är färdigställd först när den är såväl daterad som undertecknad av samtliga de befattningshavare som ska underteckna den.

Särskilda regler för stiftelser

Allmänt råd 3.12 I en stiftelse får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.

Kommentar Punkten innebär bl.a. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningen kan benämnas Stiftelsens intäkter och rubriken Rörelse-kostnader kan benämnas Stiftelsens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt.

I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning.

Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.20–4.27. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Särskilda regler för ideella föreningar

3.13 I en ideell förening får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.

Allmänt råd

Punkten innebär bl.a. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningen kan benämnas Föreningens intäkter och rubriken Rörelse-kostnader kan benämnas Föreningens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt. Årets resultat kan benämnas Årets överskott eller Årets underskott.

Kommentar

I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning.

Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.28–4.33. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

3.14 I en samfällighetsförening får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.

Allmänt råd

K2

Punkten innebär bl.a. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningen kan benämnas Föreningens intäkter och rubriken Rörelse-kostnader kan benämnas Föreningens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt. Årets resultat kan benämnas Årets överskott eller Årets underskott.

Kommentar

I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning.

Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.34–4.36A. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen

Tillämpning

4.1 Detta kapitel ska tillämpas när förvaltningsberättelsen, resultaträkningen och balansräkningen upprättas.

Allmänt råd

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkterna 4.9–4.12,
- b) ekonomiska föreningar i punkterna 4.13–4.16,
- c) handelsbolag i punkterna 4.17–4.19,
- d) stiftelser i punkterna 4.20–4.27,
- e) ideella föreningar i punkterna 4.28–4.33,
- f) samfällighetsföreningar i punkterna 4.34–4.36A, och
- g) filialer i punkt 4.37. (BFNAR 2024:4)

Kommentar

I kapitel 3 finns regler för hur årsredovisningen ska utformas medan kapitel 4 reglerar hur förvaltningsberättelsen, resultaträkningen och balansräkningen ska ställas upp.

Uppställningsformerna för resultaträkningen och balansräkningen presenteras i tabellform i punkterna 4.4 och 4.7 och gäller för alla företagsformer. I de särskilda reglerna finns kompletterande regler för vissa företagsformer.

Uppställningsformen för förvaltningsberättelsen presenteras i tabellform för respektive företagsform i de särskilda reglerna.

I den andra kolumnen i respektive uppställningsform i punkterna 4.4 och 4.7 finns en kort beskrivning av vad som vanligtvis ska redovisas på respektive rad. Upprättas resultaträkning eller balansräkning i förkortad form finns i punkterna 4.5 och 4.8 i stället en uppräkningslista av vilka poster i punkterna 4.4 och 4.7 som ingår i de sammanslagna posterna. Dessutom finns kolumner som hänvisar till relevanta regler i det allmänna rådet samt till bestämmelser om noter i ÅRL.

I kommentarerna i övriga kapitel hänvisas ofta till poster i uppställningsformerna för resultaträkningen och balansräkningen enligt punkterna 4.4 och 4.7. Upprättas en resultaträkning eller balansräkning i förkortad form gäller hänvisningen, i förekommande fall, den sammanslagna posten.

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

4.2 Ett företag ska upprätta en förvaltningsberättelse med de rubriker och underrubriker som anges i de särskilda reglerna för den företagsform som företaget tillhör.

Uppställningsform för resultaträkningen

Allmänt råd

4.3 Ett företag ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs början och slut.

Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

Lagtext

3 kap. 2 § ÅRL

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

Lagtext

1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL

I denna lag betyder

— — —

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

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd

4.4 Resultaträkningen ska upprättas med de rubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform, om inte annat anges i andra stycket.

Upprättas resultaträkningen i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska i stället punkt 4.5 tillämpas.

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		kapitel 6	5 kap. 19 § ÅRL
Nettoomsättning	primära intäkter i företagets normala verksamhet, t.ex. varuförsäljning, tjänstein-täkter, hyresintäkter	6.7–6.22, 6.25, 6.26 och 6.33	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	• årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor, samt • för uppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativ-regeln, skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter	12.13 6.23–6.25	
Aktiverat arbete för egen räkning	utgifter för eget arbete under året som har aktiverats som anläggningstillgång	10.16	
Övriga rörelse-intäkter	sekundära intäkter i företagets verksamhet, t.ex. realisations-vinst vid försäljning av icke-finansiella anläggningstillgångar, valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt bidrag för bl.a. personal	6.26–6.32 och 6.34–6.36	
Summa rörelse-intäkter, lagerför-ändringar m.m.			
Rörelsekostnader		kapitel 7	5 kap. 19 § ÅRL

K2

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Råvaror och förnödenheter	kostnaden för förbrukning av råvaror och förnödenheter (årets inköp +/- förändring av lagerposten Råvaror och förnödenheter) samt kostnader för legoarbeten och underentreprenader	kapitel 12, 6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	
Handelsvaror	kostnaden för sålda handelsvaror (årets inköp +/- förändring av lager av handelsvaror)	kapitel 12 och 14	
Övriga externa kostnader	alla övriga rörelsekostnader som inte passar i någon annan post, t.ex. kontorshyra, konsultarvoden, telefon, porto, reklam och nedskrivning av kortfristiga fordringar	6.14, 6.21, 6.24, 6.25, 10.5 och 10.6	
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsövård samt dessutom styrelsearvoden	6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	5 kap. 20 § ÅRL samt 18.9
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	10.20–10.39	
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar		

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	7.12–7.14	
Summa rörelsekostnader			
<i>Rörelseresultat</i>			
Finansiella poster		kapitel 8 och 19	5 kap. 19 § ÅRL
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	19.12, 19.13 och 8.4	
Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag och gemensamt styrda företag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	19.12, 19.13 och 8.4	

K2

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	8.4–8.6	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och företag som det finns ett ägarintresse i), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat	8.4–8.8	19.15
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	8.4–8.8	19.16
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.17–11.23, 14.5 och 19.7–19.10	

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.7, 8.8, 6.30 och 16.15	19.17
Summa finansiella poster			
<i>Resultat efter finansiella poster</i>			
Bokslutsdispositioner			
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.14	
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.14	
Förändring av periodiseringsfonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga bokslutsdispositioner			
Summa bokslutsdispositioner			
<i>Resultat före skatt</i>			
Skatter			
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
<i>Årets resultat</i>			

(BFNAR 2017:7)

- 4.5 En resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas med de rubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform.

Allmänt råd

K2

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Bruttoresultat	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.4	kapitel 6 och 7	5 kap. 19 § ÅRL
	Nettoomsättning	6.7–6.22, 6.25, 6.26 och 6.33	18.8A
	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	6.23–6.25 och 12.13	
	Aktiverat arbete för egen räkning	10.16	
	Övriga rörelseintäkter	6.26–6.32 och 6.34–6.36	
	Råvaror och förnödenheter	kapitel 12, 6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	
	Handelsvaror	kapitel 12 och 14	
	Övriga externa kostnader	6.14, 6.21, 6.24, 6.25, 10.5 och 10.6	
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsövård samt dessutom styrelsearvoden	6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	5 kap. 20 § ÅRL, 18.9 samt 5 kap. 19 § ÅRL
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	10.20–10.39	5 kap. 19 § ÅRL

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Nedskrivningar av omsättnings-tillgångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar		5 kap. 19 § ÅRL
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	7.12–7.14	
<i>Rörelseresultat</i>			
Finansiella poster		kapitel 8 och 19	5 kap. 19 § ÅRL
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	19.12, 19.13 och 8.4	
Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag och gemensamt styrda företag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	19.12, 19.13 och 8.4	

K2

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	8.4–8.6	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och företag som det finns ett ägarintresse i), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat	8.4–8.8	19.15
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	8.4–8.8	19.16
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.17–11.23, 14.5 och 19.7–19.10	

Rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakurs-differenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.7, 8.8, 6.30 och 16.15	19.17
Summa finansiella poster			
<i>Resultat efter finansiella poster</i>			
Boksluts-dispositioner			
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.14	
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.14	
Förändring av periodiseringsfonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga bokslutsdispositioner			
Summa boksluts-dispositioner			
<i>Resultat före skatt</i>			
Skatter			
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskaps-årets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
<i>Årets resultat</i>			

(BFNAR 2017:7)

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret, se 3 kap. 2 § ÅRL. Tabellerna i punkterna 4.4 och 4.5 visar hur en resultaträkning respektive en resultaträkning i förkortad

Kommentar

K2

form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan. För de flesta företagsformer finns också särskilda regler för uppställningsformen för resultaträkningen.

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning

Nettoomsättningen avser primära intäkter från försäljning av varor och tjänster med avdrag för rena intäktsreduktioner som rabatter m.m. En hyresintäkt är t.ex. primär för ett företag som hyr ut lokaler medan den är sekundär för ett företag som hyr ut den del av sin lokal som inte behövs i den egna verksamheten.

Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning

I denna post redovisar ett tillverkande företag årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor. Vid lagerökning är posten positiv och vid lagerminskning negativ. Se exempel 12 b.

Tjänsteproducerande företag och entreprenadföretag som redovisar uppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisar i posten skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter. Är årets aktiverade utgifter större än de återförda är posten positiv.

Aktiverat arbete för egen räkning

I denna post 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.

Övriga rörelseintäkter

I denna post redovisas sekundära intäkter i företagets verksamhet. En hyresintäkt är t.ex. sekundär för ett företag som hyr ut den del av sin lokal som inte behövs i den egna verksamheten. Andra exempel är intäkter från offentligt bidrag i form av lönebidrag eller EU-bidrag, realisationsvinster vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar, valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt erhållet ackord på skulder av rörelsekaraktär.

Rörelsekostnader

Råvaror och förnödenheter

I posten redovisas anskaffningsutgiften för de råvaror och förnödenheter som gått till produktion för vidareförädling eller av annan anledning inte längre finns i lagret, t.ex. svinn och kassationer. I posten redovisas även kostnader som tillverkande företag, entreprenadföretag eller tjänsteproducerande företag har för legoarbeten och underentreprenader. Benämningen av posterna i uppställningsformen för resultaträkningen får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

Handelsvaror

I posten 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.

Övriga externa kostnader

I posten redovisas rörelsekostnader som inte på ett naturligt sätt kan hänföras till någon annan post i resultaträkningen, t.ex. kostnader för kontorshyra, konsultarvoden, telefon, porto och reklam.

Årets nedskrivningar, inklusive ackordsförluster, och återföring av nedskrivningar av kortfristiga fordringar redovisas som rörelsekostnader och ingår i posten. Av förenklingsskäl gäller detta samtliga kortfristiga fordringar även om en fordran gäller utlåning. Vid exceptionellt stora nedskrivningar redovisas dessa i egen post, se nedan.

Personalkostnader

I posten redovisas kostnader för personal, t.ex. lön, semesterersättning, sociala kostnader enligt lag och avtal, pensionskostnader, personalrepresentation, företagshälsovård och utbildning av personal. Här redovisas även kostnaden för styrelsearvoden.

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

I posten redovisas kostnaden för avskrivningar enligt plan, nedskrivningar och återföring av nedskrivningar på materiella och immateriella anläggningstillgångar.

Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar

Posten används endast undantagsvis, t.ex. för exceptionellt stora nedskrivningar på varulager eller kundfordringar.

Övriga rörelsekostnader

I posten redovisas sekundära rörelsekostnader i företagets normala verksamhet, t.ex. realisationsförluster vid försäljning eller utrangering av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär.

Finansiella poster

Resultat från andelar i koncernföretag

I posten redovisas nettot av intäkter och kostnader som hänger samman med att ett företag äger aktier eller andelar i koncernföretag, t.ex. vinstutdelning med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, realisationsresultat vid avyttring av aktier eller andelar och andel i dotterföretags resultat om det är ett handelsbolag. Erhållen emissionsinsats redovisas också i den här posten om den härrör från ett koncernföretag.

K2

Nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på aktier och andelar i koncernföretag redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Ränteintäkter och räntekostnader från fordringar och skulder till koncernföretag redovisas på samma sätt som andra ränteintäkter och räntekostnader, och inte i denna post eftersom de inte har samband med ägandet.

Koncernbidrag redovisas under rubriken Bokslutsdispositioner.

Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 19.

Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

Ett företag som äger aktier eller andelar i intresseföretag eller gemensamt styrda företag redovisar intäkter och kostnader som hänger samman med ägandet på samma sätt som vid ägande av aktier eller andelar i koncernföretag, se ovan. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 19.

Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i redovisas på samma sätt som resultat från andelar i koncernföretag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 11. Intäkter och kostnader från koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag ska alltid redovisas under separata poster, se ovan.

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar

I posten redovisas t.ex. ränteintäkter från långsiktiga fordringar inklusive fordringar på koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och företag som det finns ett ägarintresse i. I posten redovisas även vinstutdelningar från andra långsiktiga värdepappersinnehav med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, positiva och negativa valutakursdifferenser på långsiktiga fordringar och realisationsresultat från avyttringar av andra långsiktiga värdepappersinnehav. Erhållen emissionsinsats som inte härrör från ett koncern- eller intresseföretag redovisas i den här posten.

Nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar ska redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

I posten redovisas samtliga intäkter och kostnader från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar och återföring av nedskrivningar på dessa tillgångar. Exempel är vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), positiva och negativa valutakursdifferenser samt positiva och negativa realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar.

Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar

I posten redovisas nedskrivningar, inklusive ackordsförluster, av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Räntekostnader och liknande resultatposter

I posten redovisas kostnader och intäkter från finansiella skulder, t.ex. räntekostnader på lån (även dröjsmålsräntor på leverantörsskulder), ackordsvinster på lån samt positiva och negativa valutakursdifferenser på lån i utländsk valuta.

Bokslutsdispositioner

Koncernbidrag som ska tas upp eller dras av enligt 35 kap. 1L redovisas som bokslutsdispositioner i posterna Erhållna koncernbidrag respektive Lämnade koncernbidrag.

Posterna Förändring av periodiseringsfonder, Förändring av överavskrivningar och Övriga bokslutsdispositioner motsvarar årets förändring av motsvarande poster under rubriken Obeskattade reserver.

Skatter

I posten Skatt på årets resultat redovisas dels beräknad skatt på årets resultat, dels justering av tidigare års redovisade skatt på grund av att slutskattebeskedet inte visade samma belopp som redovisats eller att företaget har blivit eftertaxerat.

Andra skatter som t.ex. fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt redovisas som rörelsekostnader.

För närvarande finns inte några svenska skatter att redovisa i posten Övriga skatter. Exempel på utländska skatter som ska redovisas i posten är förmögenhetsskatt som betalas av företaget eller inkomstskatt som beräknas på tillgångar i balansräkningen.

Uppställningsform för balansräkningen

4.6 Ett företag ska i balansräkningen ange räkenskapsårets och föregående räkenskapsårs balansdag. (BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

3 kap. 1 § ÅRL

Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 4 b § första, andra och fjärde styckena ÅRL

För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar ska den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen anges.

Lagtext

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

— — —

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och

K2

skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 4.7 Balansräkningen ska upprättas med de rubriker, underrubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform, om inte annat anges i andra stycket.

Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska i stället punkt 4.8 tillämpas.

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 9	3 kap. 4 §, 5 kap. 14, 16 och 18 §§ ÅRL, 18.13, 18.14 och 19.18
Anläggningstillgångar		9.5–9.7	5 kap. 8 § första stycket 1–6 ÅRL, 18.10 och 18.11
<i>Immateriella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade immateriella anläggningstillgångar	kapitel 10	
Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter			
Hyresrätter och liknande rättigheter			
Goodwill			
Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	förskott i samband med förvärv, t.ex. depositioner och handpenning		
<i>Summa immateriella anläggningstillgångar</i>			
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade och egentillverkade materiella anläggningstillgångar	kapitel 10	

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Byggnader och mark	byggnader, mark och markanläggningar samt maskiner avsedda för en byggnads allmänna användning		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	maskiner, mark- och byggnadsinventarier och andra mekaniska anläggningar avsedda för produktionen		
Inventarier, verktyg och installationer	inventarier, verktyg och installationer avsedda för hjälpavdelningar, administration och försäljning		
Förbättringsutgifter på annans fastighet		10.7	
Övriga materiella anläggningstillgångar	t.ex. djur som klassificerats som anläggningstillgång		
Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	utgifter som avser pågående nyanläggningar samt förskott i samband med förvärv av materiella anläggningstillgångar		
<i>Summa materiella anläggningstillgångar</i>			
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>	i respektive post långfristiga finansiella placeringar	kapitel 11 och 19	
Andelar i koncernföretag	aktier och andelar i koncernföretag	19.2, 19.4–19.10 och 19.19–19.21	
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	11.7	
Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	19.3–19.10 och 19.19–19.21	

K2

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	11.7	
Ägarintressen i övriga företag	aktier och andelar i övriga företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett ägarintresse i		
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen, gemensamt styrda företag eller företag som det finns ett ägarintresse i		
Andra långfristiga värdepappersinnehav	långsiktigt innehav av värdepapper som inte avser koncern- eller intresseföretag, gemensamt styrda företag eller företag som det finns ett ägarintresse i		
Andra långfristiga fordringar	fordringar som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		5 kap. 18 § ÅRL
<i>Summa finansiella anläggningstillgångar</i>			
Summa anläggningstillgångar			
Omsättningstillgångar		9.5–9.7	
<i>Varulager m.m.</i>	i respektive post varor som lagerhålls samt varor och tjänster som tillverkas eller tillhandahålls för egen eller annans räkning	kapitel 12	

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Råvaror och förnödenheter	lager av råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen		
Varor under tillverkning	lager av varor där tillverkning har påbörjats		
Färdiga varor och handelsvaror	lager av färdiga egentillverkade varor samt varor som har köpts för vidareförsäljning (handelsvaror)		
Övriga lagertillgångar	lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager (t.ex. lageraktier), lagerfastigheter samt djur som klassificerats som omsättningstillgång	kapitel 14	
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om • de aktiverade utgifterna överstiger de fakturerade beloppen, och • någon resultatavräkning inte har redovisats	6.24	18.12
Förskott till leverantörer	betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits		
Summa varulager m.m.			
Kortfristiga fordringar	i respektive post fordringar som ska betalas inom 12 månader från balansdagen	kapitel 13	5 kap. 18 § ÅRL

K2

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Kundfordringar		13.5	
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag, inklusive kundfordringar		
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag, inklusive kundfordringar		
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i, inklusive kundfordringar		
Övriga fordringar	övriga fordringar, t.ex. aktuella skattefordringar		
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	upparbetade men ej fakturerade intäkter från uppdrag på löpande räkning och från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.14 och 6.21	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, t.ex. förutbetalda hyreskostnader och försäkringspremier	7.4, 7.10, 7.11 och 6.6	
<i>Summa kortfristiga fordringar</i>			
<i>Kortfristiga placeringar</i>	i respektive post placeringar som är avsedda att realiseras inom 12 månader efter balansdagen	kapitel 14	
Andelar i koncernföretag	undantagsvis andelar i koncernföretag	19.2 och 19.11	
Övriga kortfristiga placeringar	innehav av värdepapper eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar		

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
<i>Summa kortfristiga placeringar</i>			
<i>Kassa och bank</i>		kapitel 14	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden		
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisnings-skyldighet		
<i>Summa kassa och bank</i>			
Summa omsättningstillgångar			
SUMMA TILLGÅNGAR			
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital	eget kapital enligt de särskilda reglerna för respektive företagsform	kapitel 15	
Obeskattade reserver		15.3	
Periodiseringsfonder			
Ackumulerade överavskrivningar			
Övriga obeskattade reserver			
Summa obeskattade reserver			
Avsättningar		kapitel 16	
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggnadslagen till nuvarande och tidigare anställda		

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	övriga åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda		
Övriga avsättningar	andra avsättningar än för pensionsåtaganden, t.ex. för garantiåtaganden		
Summa avsättningar			
Långfristiga skulder	i respektive post skulder som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	kapitel 17	5 kap. 13 § ÅRL
Obligationslån			
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	
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			
Summa långfristiga skulder			
Kortfristiga skulder	i respektive post skulder som ska betalas inom 12 månader från balansdagen	kapitel 17	
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som inte bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Övriga skulder till kreditinstitut			
Förskott från kunder	betalningar från och obetalda fakturor till kunder där motprestation ännu inte lämnats	6.14	
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om • de fakturerade beloppen överstiger de aktiverade utgifterna, och • någon resultatavräkning inte har redovisats	6.24	18.12
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	fakturerade men ej upparbetade intäkter för uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.21	
Leverantörsskulder			
Växelskulder			
Skulder till koncernföretag	skulder till koncernföretag, inklusive leverantörsskulder		
Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag	skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag, inklusive leverantörsskulder		
Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i, inklusive leverantörsskulder		

K2

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Skatteskulder	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 skattekotot		
Övriga skulder	övriga kortfristiga skulder, t.ex. • mervärdesskatt, • punktskatter, • lagstadgade arbetsgivaravgifter som ska betalas efterföljande månad, • innehållen personalskatt, och • redovisningsmedel		
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, t.ex. upplupen kostnad för semesterlöner	7.4, 7.10, 7.11, 6.6, 6.25, 17.9 och 17.10	
Summa kortfristiga skulder			
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER			

(BFNAR 2017:7)

- Allmänt råd* 4.8 En balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas med de rubriker, underrubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform.

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 9	3 kap. 4 §, 5 kap. 14, 16 och 18 §§ ÅRL, 18.13, 18.14 och 19.18
Anläggningstillgångar		9.5–9.7	5 kap. 8 § första stycket 1–6 ÅRL, 18.10 och 18.11
Immateriella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter Hyresrätter och liknande rättigheter Goodwill Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	kapitel 10	
Materiella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Byggnader och mark Maskiner och andra tekniska anläggningar Inventarier, verktyg och installationer Förbättringsutgifter på annans fastighet	kapitel 10 10.7	

K2

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Övriga materiella anläggningstillgångar Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar		
Finansiella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Andelar i koncernföretag Fordringar hos koncernföretag Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag Ägarintressen i övriga företag Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i Andra långfristiga värdepappersinnehav Andra långfristiga fordringar	kapitel 11 och 19 19.2, 19.4–19.10 och 19.19–19.21 11.7 19.3–19.10 och 19.19–19.21 11.7	5 kap. 18 § ÅRL
Summa anläggningstillgångar			
Omsättningstillgångar		9.5–9.7	

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Varulager m.m.	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Råvaror och förnödenheter Varor under tillverkning Färdiga varor och handelsvaror Övriga lagertillgångar Pågående arbete för annans räkning Förskött till leverantörer	kapitel 12 kapitel 14 6.24	 18.12
Kortfristiga fordringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Kundfordringar Fordringar hos koncernföretag Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i Övriga fordringar Upparbetad men ej fakturerad intäkt Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	kapitel 13 13.5 6.14 och 6.21 7.4, 7.10, 7.11 och 6.6	5 kap. 18 § ÅRL

K2

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Kortfristiga placeringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Andelar i koncernföretag Övriga kortfristiga placeringar	kapitel 14 19.2 och 19.11	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	kapitel 14	
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet	kapitel 14	
Summa omsättningstillgångar			
SUMMA TILLGÅNGAR			
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital	eget kapital enligt de särskilda reglerna för respektive företagsform	kapitel 15	
Obeskattade reserver	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Periodiseringsfonder Ackumulerade överavskrivningar Övriga obeskattade reserver	15.3	

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Avsättningar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser Övriga avsättningar	kapitel 16	
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggnadslagen till nuvarande och tidigare anställda	kapitel 16	
Långfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Obligationslån Checkräkningskredit 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	kapitel 17 17.5	5 kap. 13 § ÅRL

K2

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Kortfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Checkräkningskredit Övriga skulder till kreditinstitut Förskott från kunder Pågående arbete för annans räkning Fakturerad men ej upparbetad intäkt Leverantörsskulder Växelskulder Skulder till koncernföretag Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i Skatteskulder Övriga skulder Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	kapitel 17 17.5 6.14 6.24 6.21 7.4, 7.10, 7.11, 6.6, 6.25, 17.9 och 17.10	18.12
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER			

(BFNAR 2017:7)

Kommentar Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Tabellerna i

punkterna 4.7 och 4.8 visar hur en balansräkning respektive en balansräkning i förkortad form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan. För de flesta företagsformer finns också särskilda regler som kompletterar punkterna 4.7 och 4.8. Exempelvis framgår det av de särskilda reglerna hur eget kapital ska redovisas.

Enligt 3 kap. 4 b § ÅRL ska företaget ange summan av fordringar som är omsättningstillgångar och som ska betalas senare än ett år efter balansdagen. Det samma gäller för skulder som ska betalas inom ett år respektive senare än ett år efter balansdagen. Uppgifterna framgår av uppställningsformen till balansräkningen och någon ytterligare uppgift behöver därför inte lämnas.

Immateriella anläggningstillgångar

Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter

I posten redovisas förvärvade rättigheter, t.ex. koncessioner, patent och varumärken. I posten redovisas också anslutningsavgifter till t.ex. fibernät, fjärrvärme och kommunala avloppsnät som är tillkommande utgifter.

Hyresrätter och liknande rättigheter

I posten redovisas förvärvade hyresrätter och liknande rättigheter.

Goodwill

I posten redovisas goodwill som erhållits i samband med förvärv av inkråmet i ett annat företag.

K2

Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

I posten redovisas förskott i samband med förvärv av immateriella anläggningstillgångar, t.ex. depositioner och handpenning. I posten redovisas inte avskrivningar men i förekommande fall nedskrivningar.

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

I posten redovisas byggnader, mark och markanläggningar samt maskiner avsedda för en byggnads allmänna användning. Ett företag som handlar med fastigheter ska i stället redovisa sitt innehav som lager.

Maskiner och andra tekniska anläggningar

I posten redovisar ett tillverkande företag maskiner, mark- och byggnadsinventarier och andra anläggningar som är avsedda att användas i produktionen. Även tillgångar som utgör byggnads- respektive markinventarier enligt IL och som används i produktionen redovisas i posten.

Inventarier, verktyg och installationer

I posten redovisas inventarier, verktyg och installationer som är avsedda att användas på hjälpavdelningar samt inom administration och försäljning, t.ex. bilar och datorer. Även tillgångar som utgör byggnads- respektive markinventarier enligt IL och som används på hjälpavdelningar samt inom administration och försäljning redovisas i posten.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

I posten redovisas aktiverade förbättringsutgifter på annans fastighet. Det som enligt IL klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier ska redovisas som inventarier och inte som förbättringsutgifter på annans fastighet.

Övriga materiella anläggningstillgångar

I posten redovisas t.ex. djur i jordbruk och renskötsel som har klassificerats som anläggningstillgångar.

Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

I posten redovisas värdet på anläggningstillgångar som är under tillverkning och inte är färdiga att tas i bruk. Här redovisas även förskott i samband med förvärv av materiella anläggningstillgångar, t.ex. depositioner och handpenning.

I posten redovisas inte avskrivningar men i förekommande fall nedskrivningar.

Finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag

I posten redovisas aktier och andelar i koncernföretag. Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 19.

Fordringar hos koncernföretag

I posten redovisas långfristiga fordringar på koncernföretag. Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 19.

Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

I posten redovisas aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 19.

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

I posten redovisas långfristiga fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 19.

Ägarintressen i övriga företag

I posten redovisas aktier och andelar i företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett ägarintresse i och som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÄRL, se kapitel 11.

Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i

I posten redovisas långfristiga fordringar på företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett ägarintresse i och som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÄRL, se kapitel 11.

Andra långfristiga värdepappersinnehav

I posten redovisas andra långsiktiga innehav av aktier och andelar än sådana som redovisas i posterna Andelar i koncernföretag, Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag samt Ägarintressen i övriga företag. Även övriga långsiktiga värdepappersinnehav redovisas i posten.

Andra långfristiga fordringar

I posten redovisas fordringar som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen, t.ex. den del av en kapitalförsäkring som ska betalas senare än ett år från balansdagen.

Varulager m.m.

Råvaror och förnödenheter

I posten redovisas råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen, t.ex. lager av insatsvaror till produktionen.

Varor under tillverkning

I posten redovisar ett tillverkande företag sitt lager av varor där tillverkning har påbörjats men där varorna ännu inte är färdigtillverkade. Se exempel 12 b.

Färdiga varor och handelsvaror

I posten redovisar ett tillverkande företag lagret av färdigtillverkade varor och ett handelsföretag lagret av varor som ska säljas vidare. Se exempel 12 b.

K2

Övriga lagertillgångar

I posten redovisar ett företag som handlar med värdepapper sitt lager av värdepapper och ett företag som handlar med fastigheter sitt lager av fastigheter.

I posten redovisas också värdet på djur i jordbruk och renskötsel som klassificerats som omsättningstillgångar.

Pågående arbete för annans räkning

Ej resultatavräknade tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisas i posten som skillnaden mellan aktiverade utgifter och fakturerade belopp om värdet på de aktiverade utgifterna överstiger de fakturerade beloppen. Överstiger fakturerade belopp aktiverade utgifter ska skillnaden redovisas under rubriken Kortfristiga skulder.

Förskott till leverantörer

I posten redovisas betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits.

Kortfristiga fordringar

Kundfordringar

I posten redovisas obetalda kundfakturor till andra företag än koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

Fordringar hos koncernföretag

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar på koncernföretag inklusive kundfordringar. Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 19.

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag, inklusive kundfordringar. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 19.

Fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar, inklusive kundfordringar, på företag som det finns ett ägarintresse i och som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÄRL, se kapitel 11.

Övriga fordringar

I posten redovisas kortfristiga fordringar som inte kan hänföras till någon annan post under rubriken Kortfristiga fordringar, t.ex. fordringar på anställda, aktuella skattefordringar (enligt samma beräkning som till posten Skatteskulder), mervärdesskattefordran och kortfristig del av långfristiga fordringar.

Upparbetad men ej fakturerad intäkt

Ett företag som redovisar pågående uppdrag på löpande räkning eller uppdrag till fast pris enligt huvudregeln (successiv vinstavräkning) redovisar i posten värdet av den vinstavräknade intäkten med avdrag för fakturerade belopp, se punkterna 6.14 och 6.21.

Överstiger fakturerade belopp den vinstavräknade upparbetningen ska detta redovisas i posten Förskott från kunder vid uppdrag på löpande räkning, se punkt 6.14, och i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt vid uppdrag till fast pris, se punkt 6.21. Kvittning mellan uppdrag som ger ett tillgångs-saldo och uppdrag som ger ett skuldsaldo får endast ske för uppdrag till samma uppdragsgivare och om uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder. Eftersom en sådan kvittning är en så kallad legal kvittning, omfattas den inte av kravet på notupplysning enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÄRL.

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

I posten redovisas utgifter som ska kostnadsredovisas kommande räkenskapsår och på balansdagen ej fakturerade inkomster som ska intäktsredovisas innevarande räkenskapsår, se kapitel 7 respektive 6.

Kortfristiga placeringar

Andelar i koncernföretag

Posten används endast om ett företag redan vid tidpunkten för förvärvet av aktier och andelar i koncernföretag har fattat beslut om att sälja hela eller en del av innehavet inom ett år.

Övriga kortfristiga placeringar

I posten redovisas innehav av kortfristiga placeringar i aktier, andelar eller andra värdepapper som inte är anläggningstillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar.

Kassa och bank

Kassa och bank

I posten redovisas företagets kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden. Ett tillgodohavande ska redovisas i denna post även om det är pantsatt.

Redovisningsmedel

I posten redovisar ett företag som tar emot medel för annans räkning, t.ex. mäklar- eller advokatföretag, redovisningsskyldiga medel. Samma belopp ska redovisas som en kortfristig skuld.

Eget kapital

Hur eget kapital ska redovisas framgår av de särskilda reglerna för respektive företagsform.

Obeskattade reserver

Det ackumulerade värdet på periodiseringsfonder, överavskrivningar och övriga obeskattade reserver som enligt skattereglerna måste bokföras för att företaget ska få göra skattemässiga avdrag ska redovisas i respektive post.

K2

Avsättningar

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

I posten redovisas åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda som företaget har gjort avsättningar för enligt tryggandelagen.

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

I posten redovisas andra åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda än de som redovisats enligt tryggandelagen.

Övriga avsättningar

I posten redovisas andra avsättningar än för pensionsåtaganden, t.ex. för garantiåtaganden.

Långfristiga skulder

I respektive post under rubriken Långfristiga skulder redovisas de skulder som ska betalas senare än ett år från balansdagen.

Checkräkningskredit

I posten redovisas den del av en utnyttjad checkräkningskredit som bedöms som en långfristig finansiering och som inte förväntas bli uppsagd kommande räkenskapsår.

Kortfristiga skulder

Checkräkningskredit

I posten redovisas utnyttjade tillfälliga krediter och den del av utnyttjade krediter som företaget inte bedömer vara en långfristig finansiering.

Övriga skulder till kreditinstitut

I posten redovisas kortfristiga lån samt den del av långfristiga lån som ska amorteras kommande räkenskapsår.

Förskott från kunder

I posten redovisas betalningar från kunder och obetalda kundfakturor där någon motprestation ännu inte lämnats. Redovisar företaget uppdrag på löpande räkning ska belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats redovisas i denna post.

Pågående arbete för annans räkning

Ej resultatavräknade tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisas i posten som skillnaden mellan fakturerade belopp och aktiverade utgifter om fakturerade belopp överstiger värdet på de aktiverade utgifterna. Överstiger aktiverade utgifter fakturerade belopp ska skillnaden redovisas under rubriken Varulager m.m.

Fakturerad men ej upparbetad intäkt

Ett företag som redovisar pågående uppdrag för annans räkning till fast pris enligt huvudregeln (successiv vinstavräkning) ska i posten redovisa värdet av fakturerade belopp med avdrag för den redovisade intäkten. Kvittning mellan uppdrag som ger ett tillgångssaldo och uppdrag som ger ett skuldsaldo får endast ske för uppdrag till samma uppdragsgivare och om uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder. Eftersom en sådan kvittning är en så kallad legal kvittning, omfattas den inte av kravet på notupplysning enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÄRL.

Leverantörsskulder

I posten redovisas obetalda leverantörsfakturor från andra företag än koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

Skulder till koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag samt övriga företag som det finns ett ägarintresse i

I posterna redovisas samtliga kortfristiga skulder till koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag samt övriga företag som det finns ett ägarintresse i, inklusive leverantörsskulder. Vilka företag som räknas som koncernföretag, intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 19. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÄRL, se kapitel 11.

Skatteskulder

I posten redovisas skillnaden mellan inbetald F-skatt och skatter som F-skatten avräknas mot, dvs. de skatter som företaget lämnar underlag för i sin

inkomstdeklaration och som omfattas av beskedet om slutlig skatt (slutskattebeskedet).

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

- + beräknad och/eller fastställd inkomstskatt
- + beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande
- + beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader
- + beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt
- inbetalad F-skatt

Uppkommer en skattefordran redovisas den i posten Övriga fordringar.

Exempel 17 a visar hur en skatteskuld beräknas.

Övriga skulder

Följande kortfristiga skulder redovisas i posten:

- mervärdesskatteskuld,
- särskilda punktskatter,
- innehållen personalskatt och arbetsgivaravgifter som ska deklarerats och betalas efterföljande månad,
- skulder till finansieringsföretag för belånade kundfordringar (factoring),
- skulder för mottagna redovisningsmedel (samma belopp ska även redovisas som en omsättningstillgång), och
- diverse övriga kortfristiga skulder som inte redovisas i andra skuldposter.

K2

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

I posten redovisas på balansdagen ej fakturerade utgifter som ska kostnadsföras innevarande räkenskapsår och inkomster som ska intäktsredovisas kommande räkenskapsår, se kapitel 7 respektive 6. I posten redovisas även andra utgifter som ska kostnadsföras innevarande räkenskapsår, t.ex. upplupen semesterlön.

Särskilda regler för aktiebolag

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

- 4.9 Ett aktiebolag ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Allmänt råd

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	bolagets säte, vilken verksamhet bolaget bedriver, om bolaget bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör bolaget	5.2, 5.3 och 5.6
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4 och 5.7

Egna aktier	uppglysningar enligt 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 årsredovisningslagen (1995:1554) om bolaget förvärvat egna aktier enligt 19 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551)	
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av bolagets verksamhet, ställning och resultat	5.5
Hållbarhet	frivilliga uppglysningar om hållbarhet	
Förändringar i eget kapital	uppglysningar enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning	
Resultatdisposition	styrelsens och verkställande direktörens förslag till hur fritt eget kapital ska disponeras	5.8

(BFNAR 2024:4)

Kommentar Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik finns i kapitel 5.

Uppställningsform för balansräkningen

Tecknat men ej inbetalt kapital

Allmänt råd 4.10 Ett aktiebolag ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående rubrik före rubriken Anläggningstillgångar:

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Tecknat men ej inbetalt kapital	fordringar på aktieägare för tecknat men ej inbetalt kapital vid nyemission		

Kommentar I rubriken redovisas den del av en pågående nyemission som är tecknad av aktieägare men som inte inbetalats på balansdagen.

Lån till delägare eller närstående

Allmänt råd 4.11 Ett aktiebolag ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Finansiella anläggningstillgångar. Posten ska placeras efter posten Andra långfristiga värdepappersinnehav.

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lån till delägare eller närstående	fordringar på delägare och andra till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551) och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		5 kap. 18 § ÅRL

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lån till delägare eller närstående ingå i posten Finansiella anläggningstillgångar.

I posten redovisas långfristiga fordringar på delägare och närstående till delägare enligt ABL:s definition. Så kallade förbjudna lån och lån som lämnats före låneförbudets ikraftträdande den 6 juni 1973 samt lån som lämnats efter dispens ska redovisas här.

Kommentar

K2

Eget kapital

- 4.12 Ett aktiebolag ska upprätta balansräkningen med nedanstående under-rubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital.

Allmänt råd

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
<i>Bundet eget kapital</i>		kapitel 15	
Aktiekapital			
Ej registrerat aktiekapital	beslutad ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission		
Bunden överkursfond	den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde och som ska tas upp i den bundna överkursfonden		
Uppskrivningsfond			5 kap. 11 § ÅRL
Reservfond			

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

<i>Summa bundet eget kapital</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>		kapitel 15	
Fri överkursfond	den del av betalningen under året för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde och som ska tas upp under den fria överkursfonden		
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade vinster, förluster och fria överkursfonder samt aktieägartillskott		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
<i>Summa fritt eget kapital</i>			
Summa eget kapital			

(BFNAR 2020:7)

Kommentar

Det är först när aktiekapitalet är registrerat hos Bolagsverket som det redovisas i posten Aktiekapital. Tecknat eller inbetalt aktiekapital vid en pågående nyemission samt av behörigt organ beslutad ökning av aktiekapitalet vid fondemission ska redovisas i posten Ej registrerat aktiekapital.

I posterna Bunden överkursfond och Fri överkursfond redovisas det belopp, utöver aktiekapital som tillförts bolaget vid bolagsbildning eller nyemission enligt bestämmelserna i ABL, utöver aktiekapital. I posten Fri överkursfond redovisas endast det som har betalats under räkenskapsåret.

Beloppet i Fri överkursfond ska ingå i styrelsens förslag till resultatdisposition och ska, efter bolagsstämans beslut, inte längre redovisas i posten Fri överkursfond.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

4.13 En ekonomisk förening ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	föreningens säte, vilken verksamhet föreningen bedriver, om föreningen bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör föreningen	5.2, 5.3 och 5.9

Väsentliga händelser under räkenskapsåret		5.4
Medlemsinformation	förändringar i medlemsantalet och insatsbelopp som ska återbetalas	5.11
Förlagsinsatser	den rätt till utdelning som förlagsinsatser medför och förlagsinsatser som ska återbetalas	5.12
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat	5.5
Hållbarhet	frivilliga upplysningar om hållbarhet	
Förändringar i eget kapital	upplysningar enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning	
Resultatdisposition	styrelsens och verkställande direktörens förslag till hur fritt eget kapital ska disponeras	5.10

(BFNAR 2024:4)

K2

Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik finns i kapitel 5.

Kommentar

Uppställningsform för resultaträkningen

Nettoomsättning

I en bostadsrättsförening räknas årsavgifter och eventuella hyresintäkter till primära intäkter och ska därför ingå i nettoomsättningen.

Kommentar

Övriga rörelseintäkter

I denna post redovisas sekundära intäkter i föreningens verksamhet. Ett exempel är medlemsavgifter.

Kommentar

Lämnad gottgörelse

4.14 En ekonomisk förening ska upprätta resultaträkning med tillägg av nedanstående post under rubriken Bokslutsdispositioner:

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lämnad gottgörelse		5.12	

Lämnad gottgörelse enligt FL redovisas som bokslutsdisposition.

Kommentar

Uppställningsform för balansräkningen

Övriga kortfristiga placeringar

Kommentar En bostadsrättsförenings innehav av en lägenhet med bostadsrätt i den egna föreningen redovisas i posten Övriga kortfristiga placeringar.

Övriga skulder

Kommentar Inre reparations-/underhållsfond i en bostadsrättsförening (skuld till medlemmar) redovisas i posten Övriga skulder.

Lån till delägare eller närstående

Allmänt råd 4.15 En ekonomisk förening ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Finansiella anläggningstillgångar. Posten ska placeras efter posten Andra långfristiga värdepappersinnehav.

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lån till delägare eller närstående	fordringar på delägare och andra till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551) och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		5 kap. 18 § ÅRL

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lån till delägare eller närstående ingå i posten Finansiella anläggningstillgångar.

Kommentar I posten redovisas långfristiga fordringar på delägare och närstående till delägare. Vilka som räknas till närstående till delägare framgår av bestämmelsen i 21 kap. 1 § 3, 4 och 5 ABL. Det är personkretsen i ABL som avses. I en ekonomisk förening är det medlemmarna som äger föreningen.

Eget kapital

Allmänt råd 4.16 En ekonomisk förening ska upprätta balansräkningen med nedanstående underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Bundet eget kapital		kapitel 15	

Medlemsinsatser	insatser, insatsemisioner, överinsatser, upplåtelseinsatser och upplåtelseavgifter	15.8 och 15.9	
Förlagsinsatser			
Uppskrivningsfond			5 kap. 11 § ÅRL
Reservfond			
Fond för yttre underhåll	medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i bostadsrättsföreningar	15.10 och 15.11	
<i>Summa bundet eget kapital</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>		kapitel 15	
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av från tidigare år balanserade vinster och förluster		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
<i>Summa fritt eget kapital</i>			
Summa eget kapital			

K2

Upprättar föreningen balansräkning i förkortad form enligt punkt 4.8 ska posterna Medlemsinsatser och Förlagsinsatser slås samman till en post. Den posten ska benämnas Medlemsinsatser och förlagsinsatser. På motsvarande sätt ska posterna Reservfond och Fond för yttre underhåll slås samman till en post. Den posten ska benämnas Reservfond och fond för yttre underhåll.

I posten Medlemsinsatser redovisas endast betalda insatser och upplåtelseavgifter, se punkt 15.8.

Kommentar

I posten Förlagsinsatser redovisas kapital som tillskjutits genom förlagsinsatser.

I posten Fond för yttre underhåll redovisas medel som en bostadsrättsförening har reserverat för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 BRL.

Särskilda regler för handelsbolag

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

4.17 Ett handelsbolag ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Allmänt råd

Rubrik/under-rubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	bolagets säte, vilken verksamhet bolaget bedriver, om bolaget bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör bolaget	5.2 och 5.3
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av bolagets verksamhet, ställning och resultat	5.5
Hållbarhet	frivilliga upplysningar om hållbarhet	

(BFNAR 2024:4)

Kommentar Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik finns i kapitel 5.

Uppställningsform för resultaträkningen

Övriga rörelseintäkter

Kommentar I ett handelsbolag ska vissa uttag redovisas som intäkt i bolaget, se punkterna 6.34–6.36. Intäkten redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

Uppställningsform för balansräkningen

Lån till delägare eller närstående

Allmänt råd 4.18 Ett handelsbolag ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Finansiella anläggningstillgångar. Posten ska placeras efter posten Andra långfristiga värdepappersinnehav.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lån till delägare eller närstående	fordringar på delägare och andra till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551) och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		5 kap. 18 § ÅRL

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lån till delägare eller närstående ingå i posten Finansiella anläggningstillgångar.

I posten redovisas långfristiga fordringar på delägare och närstående till delägare. Vilka som räknas till närstående till delägare framgår av bestämmelsen i 21 kap. 1 § 3, 4 och 5 ABL. Det är personkretsen i ABL som avses.

Kommentar

Eget kapital

- 4.19 Ett handelsbolag ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början			
Insättningar eller uttag under året	summan av årets insättningar och uttag	15.14–15.19	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Eget kapital vid räkenskapsårets slut			

K2

I posten Eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Eget kapital vid räkenskapsårets slut.

Kommentar

I posten Insättningar eller uttag under året redovisas summan av årets insättningar minskat med summan av årets uttag som påverkat eget kapital under året.

Skatter

Resultatet i ett handelsbolag beskattas hos delägarna. Posten Skatt på årets resultat ingår därför inte i Resultaträkningen för handelsbolaget.

Kommentar

I posten Skatteskulder redovisas skillnaden mellan inbetald F-skatt och skatter som F-skatten avräknas mot, dvs. de skatter som bolaget lämnar underlag för i sin inkomstdeklaration och som omfattas av beskedet om slutlig skatt (slutskattebeskedet).

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

- + beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande
- + beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader
- + beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt
- inbetald F-skatt.

Uppkommer en skattefordran redovisas den i posten Övriga fordringar.

Särskilda regler för stiftelser

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

4.20 En stiftelse ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Rubrik/under-rubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
Allmänt om verksamheten	stiftelsens säte, vilken verksamhet stiftelsen bedriver, om stiftelsen bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör stiftelsen	5.2, 5.3 och 5.13
Främjande av ändamålet	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om stiftelsens ändamål enligt stiftelseförordnandet och på vilket sätt ändamålen har främjats under räkenskapsåret	
Väsentliga händelser under räkenskapsåret		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av stiftelsens verksamhet, ställning och resultat	5.14
Hållbarhet	frivilliga upplysningar om hållbarhet	
Förändringar i eget kapital	upplysningar enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning	

(BFNAR 2024:4)

Kommentar

Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik i förvaltningsberättelsen finns i kapitel 5.

Uppställningsform för resultaträkningen

Gåvor och bidrag

Allmänt råd

4.21 En stiftelse ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken, med undantag för poster som ska redovisas enligt punkt 4.22.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Gåvor	gåvor som får förbrukas för stiftelsens ändamål	6.26	
Bidrag	bidrag som tas emot för stiftelsens verksamhet	6.39 och 6.27–6.29	

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första stycket ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

Gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål redovisas direkt mot eget kapital, se punkt 15.22.

Kommentar

Enligt punkt 3.5 får en post utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Ränteintäkter, utdelning m.m.

4.22 En stiftelse vars huvudsakliga verksamhet är att lämna bidrag ur stiftelsens avkastning eller eget kapital ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken.

Allmänt råd

K2

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Utdelningar	vissa erhållna vinstutdelningar från • koncernföretag, • intresseföretag, • gemensamt styrda företag, • övriga företag som det finns ett ägarintresse i, • övriga finansiella anläggningstillgångar, och • finansiella omsättningstillgångar	8.6 och 19.12	18.23 och 19.22
Ränteintäkter	ränteintäkter på finansiella anläggningstillgångar och omsättningstillgångar	8.7	19.15 och 19.16

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Övriga finansiella intäkter	annan löpande avkastning än utdelningar och ränteintäkter		

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första stycket ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

Punkten innebär att utdelning, ränteintäkter och vissa övriga finansiella intäkter redovisas under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i stället för under rubriken Finansiella poster.

I posten Utdelningar redovisas vinstutdelning med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet.

I posten Ränteintäkter redovisas avkastning på banktillgodohavanden, räntebärande värdepapper och andra räntebärande placeringar.

I posten Övriga finansiella intäkter redovisas t.ex. premier på utfärdade köpoptioner. Andra finansiella intäkter som inte är löpande avkastning, t.ex. realisationsresultat på finansiella tillgångar redovisas i respektive post under rubriken Finansiella poster. Även nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar redovisas under samma rubrik.

Enligt punkt 3.5 får en post utelämnas om det inte finns något att redovisa.

En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.22 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se punkterna 18.23 och 19.22.

Lämnade bidrag

Allmänt råd

4.23 En stiftelse ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Rörelsekostnader. Posten ska placeras före posten Övriga externa kostnader.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lämnade bidrag		7.18	

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lämnade bidrag ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

Punkten omfattar lämnade bidrag som ska kostnadsföras, t.ex. lämnade bidrag i en insamlingsstiftelse och utbetalda stödåtgärder i en kollektivavtalsstiftelse. Andra benämningar på lämnade bidrag kan vara lämnade anslag och lämnade gåvor.

Kommentar

Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om bidraget har fattats.

I avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser redovisas lämnade anslag, gottgörelser och bidrag som en minskning av eget kapital, se punkterna 7.19 och 15.23.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

4.24 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital, om inte annat anges i punkt 4.25:

Allmänt råd

Post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Stiftelsekapital			
Ändamålsbestämda medel	medel som reserverats för specifika ändamål och som särredovisas enligt punkt 15.23A	15.23A	
Balanserat resultat	- det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från posten Ändamålsbestämda medel - lämnade bidrag från en avkastningsstiftelse	15.23	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa eget kapital			

K2

(BFNAR 2024:4)

Enligt punkt 3.5 får benämningen av en post anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Kommentar

- Allmänt råd 4.25 En stiftelse som enligt punkt 15.20 ska dela in eget kapital i bundet och fritt, ska upprätta balansräkningen med nedanstående underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:

Underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
<i>Bundet eget kapital</i>	sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål	15.20	
Stiftelsekapital	• ursprungligt tillskjutet kapital • tillkommande donationer • kapitalisering enligt stiftelsens förordnande	15.22	
Ackumulerat realisationsresultat	den del av stiftelsens realisationsresultat som enligt stiftelseförordnandet inte får förbrukas för stiftelsens ändamål		
<i>Summa bundet eget kapital</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>		15.20	
Ändamålsbestämda medel	medel som reserverats för specifika ändamål och som särredovisas enligt punkt 15.23A	15.23A	
Balanserat resultat	• det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från andra poster inom eget kapital • lämnade bidrag från en avkastningsstiftelse		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
<i>Summa fritt eget kapital</i>			

Summa eget kapital			

(BFNAR 2024:4)

Enligt punkt 3.5 får benämningen av en post anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Kommentar

Mottagna ej använda bidrag

- 4.26 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Mottagna ej använda bidrag	bidrag som stiftelsen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	6.39 och 6.29	

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Mottagna ej använda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder. (BFNAR 2017:7)

K2

Bidrag som ska täcka kostnader under flera räkenskapsår redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Kommentar

Beviljade ej utbetalda bidrag

- 4.27 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag och anslag som är beslutade men ännu ej utbetalda	7.18 och 17.2	

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Beviljade ej utbetalda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder. (BFNAR 2017:7)

Utfästelser om bidrag eller anslag som ska utgå under flera år redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Kommentar

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

Särskilda regler för ideella föreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

4.28 En ideell förening ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
Allmänt om verksamheten	föreningens säte, vilken verksamhet föreningen bedriver, om föreningen bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör föreningen	5.2, 5.3 och 5.15
Främjande av ändamålet	uppgift om föreningens ändamål och hur ändamålen har främjats under räkenskapsåret	5.16
Väsentliga händelser under räkenskapsåret		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat	5.17
Hållbarhet	frivilliga upplysningar om hållbarhet	
Förändringar i eget kapital	upplysningar enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning	

(BFNAR 2024:4)

Kommentar

Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik i förvaltningsberättelsen finns i kapitel 5.

Uppställningsform för resultaträkningen

Medlemsavgifter, gåvor och bidrag

Allmänt råd

4.29 En ideell förening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras överst under rubriken.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Medlemsavgifter	avgift som betalas av föreningens medlemmar för den allmänna verksamheten i föreningen	6.40	
Gåvor	gåva som tas emot för föreningens verksamhet	6.26	
Bidrag	bidrag som tas emot för föreningens verksamhet	6.41 och 6.27–6.29	

Församlingar och kyrkliga samfälligheter i Svenska kyrkan får lägga till en post för begravningsavgifter.

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första och andra stycket ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

Medlemsavgifter innefattar inte avgift för en specifik verksamhet t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift och inte heller försäljning till medlemmarna.

Kommentar

I posten Bidrag redovisas både offentliga bidrag och andra typer av bidrag till den ideella föreningens verksamheten.

K2

Enligt punkt 3.5 får en post utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Nettoomsättning

I posten Nettoomsättning redovisar en förening t.ex. avgifter för kurser och aktiviteter, serviceavgifter, entréavgifter och försäljning till medlemmar och andra. Även intäkter från sponsring redovisas i posten.

Kommentar

Övriga rörelseintäkter

I posten Övriga rörelseintäkter redovisar en ideell förening intäkter som inte ryms i någon av posterna medlemsavgifter, gåvor, bidrag eller nettoomsättning.

Kommentar

Lämnade bidrag

4.30 En ideell förening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Rörelsekostnader. Posten ska placeras före posten Övriga externa kostnader.

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lämnade bidrag		7.20	

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lämnade bidrag ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

Kommentar Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om bidraget har fattats.
Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd 4.31 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Ändamålsbestämda medel	medel som reserverats för specifika ändamål och som särredovisas enligt punkt 15.23B	15.23B	
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från posten Ändamålsbestämda medel		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa eget kapital			

(BFNAR 2024:4)

Mottagna ej använda bidrag

Allmänt råd 4.32 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder:

Post	Här redovisas	Se punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt

Mottagna ej använda bidrag	bidrag som föreningen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	6.41 och 6.29	

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Mottagna ej använda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder. (BFNAR 2017:7)

Bidrag som ska täcka kostnader under flera räkenskapsår redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Kommentar

Beviljade ej utbetalda bidrag

- 4.33 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder:

Allmänt råd

Post	Här redovisas	Se punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag som är beslutade men ännu ej utbetalda	7.20 och 17.2	

K2

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Beviljade ej utbetalda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder. (BFNAR 2017:7)

Utfästelser om bidrag som ska utgå under flera år redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Kommentar

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

- 4.34 En samfällighetsförening ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Allmänt råd

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	föreningens säte, vilken verksamhet föreningen bedriver, om föreningen bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör föreningen	5.2 och 5.3
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4

Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat	5.18
Hållbarhet	frivilliga upplysningar om hållbarhet	
Förändringar i eget kapital	upplysningar enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning	

(BFNAR 2024:4)

Kommentar Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik finns i kapitel 5.

Uppställningsform för resultaträkningen

Uttaxerade bidrag och övriga bidrag

Allmänt råd 4.35 En samfällighetsförening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Uttaxerade bidrag		6.42	
Övriga bidrag	bidrag från t.ex. stat och kommun	6.27–6.29 och 6.43	

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första stycket ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

Kommentar I posten Övriga bidrag redovisar t.ex. en samfällighetsförening som förvaltar en vägsamfällighet bidrag från Trafikverket och kommunen.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd 4.36 En samfällighetsförening ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital om inte annat anges i punkt 4.36A:

Post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Underhålls- och förnyelsefond	medel reserverade för framtida underhåll	15.23C	
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från posten Underhålls- och förnyelsefond		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa eget kapital			

(BFNAR 2024:4)

Enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter ska vissa samfällighetsföreningar som förvaltar en gemensamhetsanläggning avsätta medel till en fond för att säkerställa underhåll och förnyelse av gemensamhetsanläggningen. Andra samfällighetsföreningar kan frivilligt avsätta medel till underhåll och förnyelse.

Kommentar

K2

4.36A Häradsallmänningar och allmänningsskogar ska upprätta balansräkningen med nedanstående underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:

Allmänt råd

Underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
<i>Bundet eget kapital</i>			
Grundkapital	- ursprungligt tillskjutet kapital - tillkommande kapital		
Kapitalinkomstfond	medel enligt 18 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar eller 17 § lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna		

Underrubrik/ post/summe- ringsrad	Här redovisas	Se kapitel res- pektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Övriga fonder	fondering enligt 19 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar eller 18 § lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna som är bundet eget kapital		
<i>Summa bundet eget kapital</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>			
Övriga fonder	fondering enligt 19 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar eller 18 § lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna som är fritt eget kapital		
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från andra poster inom eget kapital		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa eget kapital			

(BFNAR 2024:4)

Kommentar

I 18 § lagen om häradsallmänningar anges att viss inkomst i en häradsallmänning är kapitalinkomst. På motsvarande sätt anges i 17 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna att viss inkomst i en allmänningsskog är kapitalinkomst. Sådan inkomst får bara användas för vissa ändamål och får inte delas ut.

I 19 § lagen om häradsallmänningar respektive 18 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna anges att behållen avkastning får fonderas för vissa ändamål.

Särskilda regler för filialer

Verksamhet genom filial innebär att ett utländskt företag bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning. Filialen är en del av det utländska företaget. Filialen saknar eget kapital och dess tillgångar och skulder är en del av det utländska företagens förmögenhetsmassa. Skillnaden mellan filialens redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver benämns i detta allmänna råd filialens kapital. Filialens kapital redovisas i egna poster under rubriken Eget kapital.

*Kommentar***Uppställningsform för balansräkningen***Eget kapital*

- 4.37 En filial ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Allmänt råd

Post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Filialens kapital vid räkenskapsårets början	filialens nettotillgångar, dvs. skillnaden mellan filialens redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver, vid räkenskapsårets början		
Insättningar eller uttag under året	summan av årets överföringar mellan filialen och det utländska företaget		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Filialens kapital vid räkenskapsårets slut	filialens nettotillgångar, dvs. skillnaden mellan filialens redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver, vid räkenskapsårets slut		

K2

I posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Filialens kapital vid räkenskapsårets slut.

Kommentar

Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen

Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

Tillämpning

- Allmänt råd* 5.1 Detta kapitel ska tillämpas när förvaltningsberättelsen upprättas.
- Särskilda regler finns för
- aktiebolag i punkterna 5.6–5.8,
 - ekonomiska föreningar i punkterna 5.9–5.12,
 - stiftelser i punkterna 5.13 och 5.14,
 - ideella föreningar i punkterna 5.15–5.17, och
 - samfällighetsföreningar i punkt 5.18.

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Lagtext

2 kap. 5 § andra stycket ÅRL

— — —

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte.

— — — Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 5.2 Uppgift om företagets säte enligt 2 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas i förvaltningsberättelsen.

Kommentar Övriga uppgifter enligt 2 kap. 5 § andra stycket ÅRL lämnas på varje sida i årsredovisningen, se punkt 3.6.

Lagtext

6 kap. 1 § andra stycket 1 ÅRL

— — —

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

— — — Lag (2024:347)

- Allmänt råd* 5.3 Med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- faktiskt bedriven verksamhet,
 - byte av företagsnamn, och
 - speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. (BFNAR 2019:1)

Kommentar Ett företag ska alltid ange vilken verksamhet det faktiskt bedriver, dvs. inte bara återge det som står i bolagsordning, stadgar eller motsvarande.

Företaget ska också ange speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. Utgångspunkten är förhållandena i det enskilda företaget. Det kan t.ex. vara fråga om att företaget endast har en kund eller leverantör. Andra exempel är att företaget i hög grad är beroende av leasade anläggningstill-

gångar eller offentliga bidrag. Även rättelse av fel från ett tidigare år, se punkt 2.12, kan vara en speciell omständighet.

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL

Lagtext

Upplysningar ska även lämnas om

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,

--- Lag (2024:347)

- 5.4 Med sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- a) beslutade viktiga förändringar i verksamheten,
 - b) för företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat, och
 - c) den omständigheten att företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet.

Allmänt råd

Exempel på viktiga förändringar i verksamheten är köp och försäljning av dotterföretag, fusion, etablering eller nedläggning av rörelse- eller produktgrenar, ingångna större avtal och större investeringar. Information om planerade förändringar behöver bara lämnas om definitivt beslut fattats. Detsamma gäller om företaget lämnat ett anbud men osäkerhet råder om affären kommer till stånd.

Kommentar

K2

För företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat är t.ex. faktorer avseende marknaden, miljön, råvaruförsörjningen, räntor eller valutakurser. Se exempel 16 b om skattetvist.

Exempel på när företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet är att fråga uppkommit om företaget ska gå i likvidation eller försättas i konkurs.

Upplysningar om väsentliga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets slut ska lämnas i not, se kapitel 18.

Flerårsöversikt

6 kap. 1 § första stycket ÅRL

Lagtext

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

--- Lag (2024:347)

- 5.5 För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska företaget för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om
- a) nettoomsättning,
 - b) resultat efter finansiella poster, och

Allmänt råd

c) soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning).

Varierar nettoomsättningen mer än 30 procent mellan åren ska företaget kommentera detta.

Ett företag som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoreultat i stället för nettoomsättning enligt första stycket a.

Kommentar Ett företag som inte redovisar någon nettoomsättning kan utelämna den uppgiften i flerårsöversikten.

Soliditet är justerat eget kapital i procent av balansomslutning. Justerat eget kapital är eget kapital inklusive eget kapitalandel av obeskattade reserver vid respektive räkenskapsårs slut.

Nettoomsättning och resultat efter finansiella poster får anges i tusental kronor även om resultaträkning och balansräkning anges i hela kronor, se punkt 3.9. Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Se exempel 5 a.

Företaget får ange ytterligare nyckeltal, t.ex. sådana som är branschspecifika, och nyckeltal för fler år än fyra. I ett fastighetsföretag kan ytterligare nyckeltal vara avgiftsuttag per kvadratmeter, belåningsgrad per kvadratmeter och räntetäckningsgrad.

Kommentar | **Hållbarhet**
Rubriken används av företag som vill lämna hållbarhetsupplysningar i årsredovisningen. Det finns inget krav för mindre företag att lämna upplysningar om hållbarhet.

Kommentar | **Förändringar i eget kapital**

Lagtext | **6 kap. 2 § andra stycket ÅRL**

— — —

Andra företag än handelsbolag och enskilda näringsidkare ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2024:347)

Kommentar | Specifikationen av förändringar i eget kapital lämnas i förvaltningsberättelsen. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.
Exempel 5 b–5 h visar hur upplysningen kan utformas i olika företagsformer.

Särskilda regler för aktiebolag

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Allmänt råd 5.6 I aktiebolag avses med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av bolagets verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) även det förhållandet att bolaget är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Enligt definitionen i IL är ett aktiebolag ett privatbostadsföretag t.ex. om bolagets verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av bolaget.

Kommentar

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

- 5.7 I ett aktiebolag avses med sådana händelser av väsentlig betydelse för bolaget som har inträffat under räkenskapsåret enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) även den omständigheten att bolaget har upprättat kontrollbalansräkning eller är skyldigt att göra det.

Allmänt råd

Egna aktier

6 kap. 1 § andra stycket 6–9 ÅRL

Lagtext

— — —
Upplysningar ska även lämnas om

— — —
6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,

7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats

8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har tagits emot, och

9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

— — — Lag (2024:347)

K2

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt ÅRL inte tas upp som tillgång. Ett aktiebolag som innehar eller har förvärvat eller överlåtit egna aktier ska enligt 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 ÅRL lämna upplysningar om detta.

Kommentar

Resultatdisposition

6 kap. 2 § första stycket ÅRL

Lagtext

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

— — — Lag (2024:347)

- 5.8 Det förslag till dispositioner beträffande aktiebolagets vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse summan av posterna under fritt eget kapital.

Allmänt råd

Summan av fritt eget kapital omfattar posterna Fri överkursfond, Balanserat resultat och Årets resultat. Se exempel 5 b.

Kommentar

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

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Kommentar Enligt punkt 5.3 c ska förvaltningsberättelsen innehålla upplysning om speciella omständigheter som i särskild grad berör den ekonomiska föreningen. Exempel på en sådan speciell omständighet är att en fastighet i en bostadsrättsförening innehas med tomträtt.

Allmänt råd 5.9 I ekonomiska föreningar avses med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) även det förhållandet att föreningen är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Enligt definitionen i IL är en ekonomisk förening ett privatbostadsföretag t.ex. om föreningens verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen.
Enligt punkt 5.3 c ska föreningen ange speciella omständigheter som i särskild grad berör föreningen. För föreningar som ligger i gränsområdet att räknas som privatbostadsföretag kan bl.a. fördelningen mellan olika upplåtelseformer vara en sådan uppgift som ska anges.

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Kommentar Enligt punkt 5.4 a avses med händelser av väsentlig betydelse bl.a. beslutade viktiga förändringar i verksamheten. Exempel på viktiga förändringar i verksamheten är ingångna större avtal och större investeringar. För bostadsrättsföreningar kan t.ex. stambyte vara en sådan större investering som det ska informeras om i förvaltningsberättelsen. Även större avgiftsändringar kan omfattas.

Resultatdisposition

Lagtext

6 kap. 2 § första stycket ÅRL

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

– – – Lag (2024:347)

Allmänt råd 5.10 Det förslag till dispositioner beträffande den ekonomiska föreningens vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse summan av posterna under fritt eget kapital.

Kommentar Summan av fritt eget kapital omfattar posterna Balanserat resultat och Årets resultat.

Har t.ex. en bostadsrättsförening tagit fonden för yttre underhåll i anspråk ska det framgå av resultatdispositionen eftersom denna ska avse summan av fritt eget kapital.

Se exempel 5 c och 5 d.

Enligt 13 kap. 6 § FL ska styrelsen avge ett motiverat yttrande om den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig. Ett sådant yttrande kan skrivas i anslutning till den föreslagna resultatdispositionen i årsredovisningen.

Medlemsinformation

6 kap. 3 § första stycket 1 och 2 samt andra stycket ÅRL

Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,
2. summorna av belopp som ska betalas ut under nästa räkenskapsår enligt 10 kap. 11 och 16 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,
- — —

Första stycket 2 gäller också lösenbelopp för en medlems andel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar. Lag (2018:1161)

Lagtext

- 5.11 Den upplysning om förändringar i medlemsantalet som ska lämnas enligt 6 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta uppgift om
- a) antalet medlemmar vid räkenskapsårets början,
 - b) antalet tillkommande medlemmar under räkenskapsåret,
 - c) antalet avgående medlemmar under räkenskapsåret, och
 - d) antalet medlemmar vid räkenskapsårets slut.

Allmänt råd

K2

Förlagsinsatser

6 kap. 3 § första stycket 3 och 4 ÅRL

Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

- — —
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och ska lösas in under de nästföljande två räkenskapsåren.
- — — Lag (2018:1161)

Lagtext

- 5.12 Den upplysning som ska lämnas enligt 6 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta samma uppgift om den rätt till utdelning som förteckningen enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar ska innehålla. (BFNAR 2019:1)

Allmänt råd

Särskilda regler för stiftelser

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

- 5.13 I stiftelser avses med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av stiftelsens verksamhet, ställning och resultat

Allmänt råd

enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) även de förhållanden att

- a) stiftelsens förmögenhet samförvaltas med andra stiftelsers förmögenhet, och
- b) stiftelsen är förvaltare av andra stiftelser med ändamål att främja den förvaltande stiftelsens verksamhet.

I upplysningen enligt första stycket b ska antalet förvaltade stiftelser och deras totala egna kapital anges.

Främjande av ändamålet

Lagtext

6 kap. 4 § ÅRL

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

Kommentar

Av 6 kap. 4 § ÅRL följer att stiftelsen ska lämna uppgift om sitt eller sina ändamål enligt stiftelseförordnandet och på vilket sätt ändamålen har fullföljts.

Flerårsöversikt

Allmänt råd

5.14 För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en stiftelse för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om

- a) huvudintäkter,
- b) årets resultat eller, om stiftelsen bedriver skattepliktig verksamhet, resultat efter finansiella poster, och
- c) soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning) eller ett annat mått på stiftelsens ställning.

Varierar huvudintäkterna mer än 30 procent mellan åren ska stiftelsen kommentera detta.

En stiftelse som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för huvudintäkter enligt första stycket a.

Kommentar

Huvudintäkter är stiftelsens primära finansieringskällor. Vad som är huvudintäkter i en stiftelse varierar mellan olika stiftelser. Det kan t.ex. vara utdelningar, räntintäkter, gåvor eller nettoomsättning. Det kan även vara en kombination av flera typer av intäkter. I flerårsöversikten används den benämning som visar vilken eller vilka intäkter som avses.

Har stiftelsen anpassat benämningen av summeringsraden Årets resultat, används den anpassade benämningen även i flerårsöversikten.

Soliditet är justerat eget kapital i procent av balansomslutning. Justerat eget kapital är eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver vid respektive räkenskapsårs slut. I stiftelser som inte bedriver någon skattepliktig verksamhet beräknas soliditeten i stället som eget kapital i procent av balansomslutning.

Stiftelsen kan välja ett annat mått på ställning än soliditet om det bättre återspeglar ställningen i stiftelsen. Det kan t.ex. vara totalt eget kapital eller balansomslutning.

Nyckeltalen får anges i tusental kronor även om resultaträkning och balansräkning anges i hela kronor, se punkt 3.9. Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Av exempel 5 a framgår hur en flerårsöversikt kan ställas upp.

Stiftelsen får ange fler nyckeltal, och för fler år än fyra, för att ytterligare visa utvecklingen av stiftelsens verksamhet, ställning och resultat.

Särskilda regler för ideella föreningar

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

- 5.15 I ideella föreningar avses med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) även att föreningen är förvaltare av stiftelser med ändamål att främja föreningens verksamhet.

Allmänt råd

I upplysningen enligt första stycket ska antalet förvaltade stiftelser och deras totala egna kapital anges.

Främjande av ändamålet

- 5.16 En ideell förening ska i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om hur föreningens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

Allmänt råd

Ett exempel är att föreningen beskriver den ideella verksamheten och dess effekter eftersom detta generellt sett inte återspeglas i resultaträkningen.

Kommentar

K2

Flerårsöversikt

- 5.17 För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en ideell förening för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om
- huvudintäkter,
 - årets resultat eller, om föreningen bedriver skattepliktig verksamhet, resultat efter finansiella poster, och
 - soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning) eller ett annat mått på föreningens ställning.

Allmänt råd

Varierar huvudintäkterna mer än 30 procent mellan åren ska föreningen kommentera detta.

En ideell förening som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoreultat i stället för huvudintäkter enligt första stycket a.

Huvudintäkter är den ideella föreningens primära finansieringskällor. Vad som är huvudintäkter i en förening varierar mellan olika föreningar. Det kan t.ex. vara bidrag, nettoomsättning eller medlemsavgifter. Det kan även vara en kombination av flera typer av intäkter. I flerårsöversikten används den benämning som visar vilken eller vilka intäkter som avses.

Kommentar

Har föreningen anpassat benämningen av summeringsraden Årets resultat till t.ex. Årets överskott, används den anpassade benämningen även i flerårsöversikten.

Soliditet är justerat eget kapital i procent av balansomslutning. Justerat eget kapital är eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver vid respektive räkenskapsårs slut. I föreningar som inte bedriver någon skattepliktig verksamhet beräknas soliditeten i stället som eget kapital i procent av balansomslutningen.

Föreningen kan välja ett annat mått på ställning än soliditet om det bättre återspeglar ställningen i föreningen. Det kan t.ex. vara totalt eget kapital eller balansomslutning.

Nyckeltalen får anges i tusental kronor även om resultaträkning och balansräkning anges i hela kronor, se punkt 3.9. Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Av exempel 5 a framgår hur en flerårsöversikt kan ställas upp.

Föreningen får ange fler nyckeltal, och för fler år än fyra, för att ytterligare visa utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Flerårsöversikt

Allmänt råd

5.18 För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en samfällighetsförening för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om

- a) huvudintäkter,
- b) årets resultat eller, om föreningen bedriver skattepliktig verksamhet, resultat efter finansiella poster, och
- c) soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning) eller ett annat mått på föreningens ställning.

Varierar huvudintäkterna mer än 30 procent mellan åren ska föreningen kommentera detta.

En samfällighetsförening som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för huvudintäkter enligt första stycket a.

Kommentar

Huvudintäkter är samfällighetsföreningens primära finansieringskällor. Vad som är huvudintäkter i en förening varierar mellan olika föreningar. Det kan t.ex. vara uttaxerade bidrag, övriga bidrag eller nettoomsättning. Det kan även vara en kombination av flera typer av intäkter. I flerårsöversikten används den benämning som visar vilken eller vilka intäkter som avses.

Har föreningen anpassat benämningen av summeringsraden Årets resultat till t.ex. Årets överskott, används den anpassade benämningen även i flerårsöversikten.

Soliditet är justerat eget kapital i procent av balansomslutning. Justerat eget kapital är eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver vid respektive räkenskapsårs slut. I föreningar som inte bedriver någon skattepliktig verksamhet beräknas soliditeten i stället som eget kapital i procent av balansomslutningen.

Föreningen kan välja ett annat mått på ställning än soliditet om det bättre återspeglar ställningen i föreningen. Det kan t.ex. vara totalt eget kapital eller balansomslutning.

Nyckeltalen får anges i tusental kronor även om resultaträkning och balansräkning anges i hela kronor, se punkt 3.9. Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Av exempel 5 a framgår hur en flerårsöversikt kan ställas upp.

Föreningen får ange fler nyckeltal, och för fler år än fyra, för att ytterligare visa utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat.

Avsnitt IV – Resultaträkning

Kapitel 6 – Rörelseintäkter

Tillämpning

- 6.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av rörelseintäkter. Det ska även tillämpas vid redovisning av kostnader för sålda tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning och till fast pris.

Allmänt råd

Kapitlet behandlar inte

- a) aktiverat arbete för egen räkning, se kapitel 10,
- b) valutakursvinster av rörelsekaraktär, se kapitel 13 och 17, och
- c) ackordsvinster av rörelsekaraktär, se kapitel 17.

Särskilda regler finns för

- a) ekonomiska föreningar i punkt 6.33,
- b) handelsbolag i punkterna 6.34–6.36,
- c) stiftelser i punkterna 6.37–6.39,
- d) ideella föreningar i punkterna 6.40 och 6.41, och
- e) samfällighetsföreningar i punkterna 6.42 och 6.43.

K2

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. i resultaträkningsuppställningen i kapitel 4:

Kommentar

- Nettoomsättning,
- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, och
- Övriga rörelseintäkter (exklusive ackordsvinster av rörelsekaraktär och valutakursvinster av rörelsekaraktär).

Grundläggande bestämmelser

Vad är en inkomst?

- 6.2 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.

Allmänt råd

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.

Ett företag kan ta emot något för någon annans räkning. I det fallet redovisas en skuld. Exempel på detta är mervärdesskatt eller det som en kommissionär tar emot för någon annans räkning.

Kommentar

Fakturerar företaget för utlägg kommer det att erhålla betalning för egen räkning. Fakturerade utlägg, t.ex. utgifter för resor och logi, ingår därför i inkomsten.

Ett tillskott från t.ex. ett aktiebolags ägare eller en insättning till ett handelsbolag är inte en inkomst.

Ett exempel 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. I ett sådant fall kan det bli aktuellt att redovisa både en intäkt och en skuld. Inkomsten från service och underhåll redovisas som intäkt under den eller de perioder som arbetet utförs, se exempel 6 c.

Det är avsikten som är utgångspunkten vid bedömningen om en transaktion ska redovisas i delar. Om försäljningen av en vara innefattar installation av varan och installationen endast är en mindre rutininsats ska hela försäljningen redovisas enligt reglerna om varuförsäljning, se exempel 6 b.

Allmänt råd 6.3 En erhållen gåva i form av en tjänst är inte en inkomst.

Kommentar Punkten avser t.ex. arbetsinsatser, annonser eller nyttjande av annans tillgångar.

Hur stor är inkomsten?

Kommentar I punkterna 2.7 och 2.8 finns regler om inkomstens storlek vid byten.

Allmänt råd 6.4 Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

Kommentar Inkomsten ska minskas med lämnade rabatter. Inkomsten ska också minskas med varureturer, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsredovisningen är upprättad.

Är beloppet i en annan valuta än redovisningsvalutan är inkomsten det som beloppet har räknats om till i den löpande bokföringen enligt bestämmelserna om redovisningsvaluta i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

Allmänt råd 6.5 Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens värde enligt punkterna 9.11 och 9.12.

Kommentar Av punkt 9.11 följer att anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva normalt är tillgångens marknadsvärde. Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens nettoförsäljningsvärde eller, för likvida medel, tillgångens nominella värde, se punkt 9.12. Anskaffningsvärdet får även bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Se exempel 6 n.

När blir inkomsten en intäkt?

Allmänt råd 6.6 Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

- a) väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och

- c) 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 detta kapitel.

Punkten är en generell regel för när en inkomst ska redovisas som intäkt. I efterföljande punkter finns kompletterande regler för intäktsredovisning i särskilda fall såsom varuförsäljning, se punkt 6.7, och tjänste- och entreprenaduppdrag, se punkterna 6.8–6.25. Därutöver finns särskilda regler som hanterar vissa inkomster, se punkt 6.26, bidrag, se punkterna 6.27–6.30, och realisationsvinst, se punkterna 6.31 och 6.32. Det är sällsynt att en transaktion enbart bedöms utifrån punkt 6.6. Av punkt 2.4 framgår att företaget inte behöver periodisera inkomster som var för sig understiger 5 000 kr.

Kommentar

Något som inte regleras separat i det allmänna rådet är så kallade naturvårdsavtal och liknande avtal. Dessa avtal måste bedömas i varje enskilt fall. Har företaget ingen prestation att utföra ska intäkten redovisas så snart företaget fått rätt till inkomsten. Är det troligt att företaget ska utföra en prestation, eller om företaget ska utföra en prestation i måttlig omfattning, ska intäkten periodiseras på lämpligt sätt.

För att intäktsredovisningen ska bli rätt är det nödvändigt att känna till vad inkomsten avser. Ingår t.ex. service och underhåll under en bestämd tid i försäljningspriset för en vara och kan ersättningen för detta särskiljas ska den inkomsten intäktsredovisas linjärt över den tidsperioden, se punkt 6.11. Den del av inkomsten som avser varan ska intäktsredovisas enligt reglerna i punkt 6.7.

K2

Normalt är det inte något problem att avgöra om det är sannolikt att företaget kommer att få ekonomiska fördelar av transaktionen. I undantagsfall kan det däremot vara sannolikt först när företaget har fått betalt eller någon annan osäkerhetsfaktor undanröjts. Ett skriftligt löfte om gåva är till exempel inte tillräckligt för intäktsredovisning. I de fall ett företag inte förväntas få betalt för ett redan fakturerat belopp, se punkt 13.4, ska inte intäkten påverkas utan en kostnad ska redovisas i posten Övriga externa kostnader, se punkt 4.4.

Oftast sammanfaller inkomsten med intäkten under samma period, t.ex. vid försäljning av en vara. I andra fall ska inkomsten fördelas som intäkt över flera perioder, t.ex. vid uthyrning av en anläggningstillgång. Avtalar ett företag om uthyrning under tre år för totalt 300 000 kronor och avtalet gäller fr.o.m. den 1 juli år 1 t.o.m. den 30 juni år 4 är inkomsten 300 000 kronor år 1. Intäkten blir 50 000 kronor år 1 och år 4 samt 100 000 kronor år 2 och år 3.

Se även exempel 6 j.

När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?

- 6.7 Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket enligt följande:

Allmänt råd

	Väsentliga risker och förmåner övergår
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 omsättningstillgång	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

Kommentar

Tabellen anger när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket a vid varuförsäljning övergår till köparen. Övriga villkor i punkt 6.6 ska också vara uppfyllda för att intäkt ska redovisas.

Undantagsvis kan det vara svårt att bestämma när väsentliga risker och förmåner övergår. I sådana fall är det nödvändigt att närmare granska de faktiska omständigheterna samt analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor som bör ställas är följande.

- Vilka relevanta risker (t.ex. prisfall, förstörelse, sakrättsliga anspråk) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har väsentliga risker och förmåner övergått?

Resultatet av granskningen och analysen avgör när intäkten ska redovisas.

Se även exempel 6 a och 6 b.

Delleveranser av varor

Vid delleveranser av varor som har ett funktionellt samband ska en intäkt redovisas när säljaren har fullgjort sin prestation, dvs. alla delleveranser är utförda. Det som företaget tagit emot för delleveranser av varor med funktionellt samband redovisas som skuld i balansräkningen. Saknas funktionellt samband övergår väsentliga risker och förmåner vid varje delleverans. Med funktionellt samband menas att en levererad vara har ett sådant samband med andra försålda, ännu icke levererade varor att den inte kan användas utan dessa.

Fastighets- och värdepappersförsäljning (omsättningstillgångar)

Försäljning av fastighet som utgör omsättningstillgång ska intäktsredovisas när risker och förmåner övergår till köparen. I normalfallet övergår risker och

förmåner på tillträdesdagen, se även kommentaren till punkt 6.31. När det gäller värdepapper övergår däremot risker och förmåner på kontraktsdagen. Försäljning av lagerfastigheter och lageraktier ska redovisas som en varuförsäljning, dvs. i posterna Nettoomsättning och Handelsvaror.

När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?

Vad är ett tjänsteuppdrag respektive ett entreprenaduppdrag?

6.8 Ett tjänsteuppdrag föreligger om det finns avtal som innebär att ett företag under en tidsperiod ska utföra en eller flera tjänster.

Allmänt råd

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, se punkterna 6.9–6.12.

Både tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag ska redovisas enligt samma regler.

Kommentar

Ett uppdrag kan utföras inom ett räkenskapsår eller sträcka sig över flera räkenskapsår.

K2

Ett företag som får ett uppdrag från en fastighetsägare att reparera 40 badrum i fyra hus ska se detta som ett uppdrag om de arbeten som ska göras i princip är likvärdiga. Rör det sig däremot om stambyten och totalrenovering av badrummen i två av husen, medan det i de andra två husen endast rör sig om byte av handfat, toaletter m.m. ska det ses som två olika uppdrag.

Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppdrag utan redovisas i enlighet med reglerna för försäljning av varor, se punkt 6.7. Ett exempel är ett företag som säljer maskinlinjer för sortering av tidningar och som har ett antal olika standardmaskiner i lager och under tillverkning. Även om en kund vill ha en anpassning av en maskin är försäljningen att betrakta som en försäljning av varor eftersom det rör sig om en bearbetning av en vara som företaget normalt har i lager.

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, se punkterna 6.9–6.12. Är kompletteringen så skild från den ursprungliga beställningen att den ursprungliga beställningen hade ansetts tillhöra ett annat slag av uppdrag ska det redovisas som två uppdrag.

En tilläggsbeställning på armaturer under en pågående elinstallation ska exempelvis anses tillhöra det ursprungliga avtalet. Har en elfirma ett uppdrag på löpande räkning att dra om el i fem lägenheter i ett bostadshus och får firmen ett kompletterande uppdrag till fast pris att dra om el i ytterligare 20 lägenheter ska det nya uppdraget anses vara ett nytt uppdrag eftersom det tillsammans med det ursprungliga hade varit ett annat slag av uppdrag. Hade

däremot uppdraget i de fem första lägenheterna varit till fast pris hade de 20 tillkommande lägenheterna setts som en komplettering av det ursprungliga uppdraget.

Definitioner och redovisning av olika slag av uppdrag

Provisionsbaserade uppdrag

Allmänt råd

- 6.9 Ett provisionsbaserat uppdrag är ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster. Intäkten från ett provisionsbaserat uppdrag ska redovisas enligt punkt 6.26.

Kommentar

Exempel på provisionsbaserade uppdrag är uppdrag som en fastighetsmäklare utför mot en ersättning motsvarande en viss procent på försäljningspriset. Även ett uppdrag där mäklaren har rätt till dels en garanterad minimiersättning oberoende av vilket pris fastigheten säljs för, dels provision, ska betraktas som provisionsbaserat uppdrag. Minimiersättningen får däremot inte vara så hög att uppdraget egentligen är att anse som ett uppdrag till fast pris. Försäljning av varor i kommission är ytterligare exempel på provisionsbaserade uppdrag.

Uppdrag på löpande räkning

Allmänt råd

- 6.10 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. Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag på löpande räkning ska redovisas enligt punkterna 6.13 och 6.14.

Kommentar

Det är endast uppdrag där arvodet per tidsenhet är avtalat i förväg och där inkomsten beräknas som arvodet per tidsenhet multiplicerat med faktiskt nedlagd tidsåtgång, med tillägg för eventuella faktiska utgifter för uppdraget, som är uppdrag på löpande räkning. Ett uppdrag där inkomsten utgår för en viss given tidsperiod eller beräknas i en annan enhet än tid är inte ett uppdrag på löpande räkning. Exempelvis är ett målningsuppdrag där ersättning utgår per målad kvadratmeter inte ett uppdrag på löpande räkning.

Uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod

Allmänt råd

- 6.11 Ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod är ett uppdrag
- a) som inte är provisionsbaserat eller på löpande räkning,
 - b) som avser ett obestämt antal aktiviteter vilka ska utföras under en överenskommen tidsperiod, och
 - c) för vilket inkomsten utgår för denna tidsperiod.

Inkomsten från ett uppdrag enligt första stycket ska redovisas som intäkt linjärt över den överenskomna tidsperioden. Är en aktivitet dominerande ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts.

För vissa tjänsteuppgdrag kan företaget inte på förhand bedöma vilken insats uppdraget kommer att kräva. Punkten reglerar vad som gäller för uppdrag där ett obestämt antal aktiviteter ska utföras under en överenskommen tidsperiod.

Kommentar

Inkomsten från ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod ska redovisas som intäkt linjärt över perioden. Detta innebär att intäkten uppgår till den del av det avtalade priset som motsvarar redovisningsperiodens längd i förhållande till den totala avtalade tidsperioden.

Inkomster från t.ex. vissa försäkringsliknande uppdragsavtal ska periodiseras linjärt över uppdragets löptid. Andra exempel på uppdrag som omfattas av punkten är när ett företag under en tidsperiod ska sammanställa nyheter inom ett visst område eller ett företag som tecknat serviceavtal för en viss period. Även ett uppdrag att städa ett kontor varje vardag under ett års tid kan falla in under definitionen om uppdraget innebär att städföretaget får en bestämd ersättning för städning under detta år. Det faktum att städning ska ske varje vardag ska inte förstås som att ett bestämt antal aktiviteter ska utföras. Se även exempel 6 c och 6 k.

Utgifter som hör till uppdraget ska periodiseras enligt reglerna i kapitel 7. Det innebär att företaget ska göra en löpande resultatavräkning.

Ett entreprenaduppdrag kan aldrig falla in under definitionen i punkt 6.11 eftersom ett entreprenaduppdrag varken utformas eller prissätts på så sätt att ersättning utgår för den överenskomna tidsperioden.

Uppdrag till fast pris

K2

6.12 Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än sådana enligt punkterna 6.9–6.11.

Allmänt råd

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag till fast pris ska redovisas enligt punkterna 6.15–6.25.

Uppdrag till fast pris bestäms negativt, dvs. ett uppdrag som inte kan definieras enligt punkterna 6.9–6.11 är uppdrag till fast pris. Det innebär att ett uppdrag till fast pris inte måste innehålla ett fast avtalat pris. Ett exempel är ett företag som har ett avtal där ersättning utgår per målad kvadratmeter. Eftersom inkomsten inte grundar sig på nedlagd tid omfattas uppdraget inte av definitionen på uppdrag på löpande räkning. Uppdraget uppfyller inte heller definitionen på provisionsbaserade uppdrag eller uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Uppdraget är därför ett uppdrag till fast pris även om den totala inkomsten inte är känd.

Kommentar

I vissa branscher är det vanligt att stora uppdrag avtalas som uppdrag till fast pris, men där tilläggsbeställningar görs som skulle kunna definieras som uppdrag på löpande räkning. Dessa ska i normalfallet ändå räknas in i fastpris-uppdraget, se punkt 6.8 tredje stycket.

Redovisning av uppdrag på löpande räkning

Intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas i takt med att arbete utförs. Punkt 6.13 preciserar punkt 6.6 andra stycket och anger i vilket räkenskapsår intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas. Se även exempel 6 d.

Kommentar

Vid uppdrag på löpande räkning är det oftast inte aktuellt att redovisa kostnader för befarade förluster eftersom prestationen fullgörs i takt med

att arbetet utförs. Av det skälet finns ingen regel för redovisning av befarade förluster. Observera dock att försiktighetsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket ÄRL, se kapitel 2, även gäller här. Innehåller ett uppdrag på löpande räkning villkor som innebär att uppdragstagaren riskerar stå för uppdragsutgifter som ingen av parterna räknade med då avtalet ingicks ska den bedömda förlusten omedelbart redovisas som en kostnad.

En förlust kan även uppstå om uppdragsgivaren inte förväntas kunna betala ett redan fakturerat belopp, se punkt 13.4. En sådan förlust ska redovisas som kostnad i posten Övriga externa kostnader enligt resultaträkningsuppställningen i punkt 4.4.

När redovisas intäkten från uppdrag på löpande räkning och hur stor är den?

Allmänt råd

6.13 En inkomst från ett uppdrag på löpande räkning ska 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.

Kommentar

Punkten innebär att utförda arbeten som ej är fakturerade på balansdagen ska redovisas som intäkt.

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

Allmänt råd

6.14 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

Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats ska redovisas som en skuld i posten Förskott från kunder. Oavsett vad som står på fakturan ska arbete verkligen ha utförts och material verkligen levererats eller förbrukats för att en intäkt ska redovisas. Företagets fakturering kan vara

Kommentar

- ren förskottsfakturering,
- endast fakturering för faktiskt nedlagd tid och/eller levererat/förbrukat material, eller
- en blandning av dessa.

Är det en ren förskottsfakturering, dvs. faktureringen avser ännu ej utfört arbete eller ännu ej förbrukat eller levererat material, ska en skuld redovisas i posten Förskott från kunder. Avser faktureringen något som är utfört eller levererat eller förbrukat ska en intäkt redovisas i posten Nettoomsättning. Rör det sig om en blandning ska en fördelning göras på skuld och intäkt.

Den del av intäkten som ännu inte fakturerats redovisas som en fordran i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt.

De kostnader som hör till uppdraget ska fördelas på posterna Råvaror och förnödenheter, Övriga externa kostnader och Personalkostnader.

Redovisning av uppdrag till fast pris

6.15 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.

Allmänt råd

K2

Ett företag som tillämpar alternativregeln får byta till huvudregeln. Byte från huvudregeln till alternativregeln är endast tillåtet om det finns särskilda skäl.

Enligt huvudregeln ska intäkten redovisas i takt med färdigställandet, så kallad successiv vinstavräkning. Alternativregeln innebär att intäkten inte redovisas förrän prestationen i allt väsentligt fullgjorts. Se exempel 6 e–6 g.

Kommentar

Ett exempel på särskilda skäl som medför att ett företag får övergå från huvudregeln till alternativregeln är att företaget får en ny ägare som inte tillämpar huvudregeln. Ett annat exempel är om företagets verksamhet minskat i betydande omfattning och de administrativa resurserna till följd av detta har minskat i sådan omfattning att företaget inte längre på ett tillförlitligt sätt kan beräkna det som krävs enligt punkt 6.16.

Att ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag gäller även vid byte av metod. Byter företaget metod ska den nya metoden användas på samtliga uppdrag.

Upplysning ska lämnas om vilken princip företaget tillämpar, se punkt 18.5.

4 kap. 10 § ÅRL

Lagtext

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

När redovisas intäkten från uppdrag till fast pris och hur stor är den?

– Huvudregel

Allmänt råd

- 6.16 Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna
- a) uppdragsinkomsten,
 - b) färdigställandegraden på balansdagen, och
 - c) de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget.

Intäkten ska redovisas även om punkt 6.6 första stycket a inte är uppfyllt.

Räkenskapsårets intäkt ska baseras på färdigställandegraden på balansdagen, minskad med under tidigare räkenskapsår redovisade intäkter från uppdraget.

Kommentar

Huvudregeln (successiv vinstavräkning) innebär att företaget gör en bedömning av det pågående arbetets slutliga utfall och redovisar så stor del av vinsten som hör till det aktuella räkenskapsåret. Denna metod kan innebära att en tillgång redovisas till ett värde som är högre än anskaffningsvärdet. Detta är tillåtet enligt 4 kap. 10 § ÄRL.

Successiv vinstavräkning kan bara tillämpas av företag som på ett tillförlitligt sätt kan beräkna utfallet av uppdraget. Därför måste ett företag som avser att vinstavräkna successivt ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering och budgetering. I ett sådant internt system följs utvecklingen av nedlagda utgifter, färdigställandegraden och den förväntade totalinkomsten under uppdragets gång. Vid behov ska beräkningarna revideras. Revideringen behöver inte vara ett tecken på att utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Intäkten ska redovisas även om väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen inte har övergått, se punkt 6.6 första stycket a.

Allmänt råd

- 6.17 Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget.

Allmänt råd

- 6.18 Metoden att beräkna färdigställandegraden ska tillämpas konsekvent på alla uppdrag.

Kommentar

Det kan även finnas andra metoder att beräkna färdigställandegraden än utifrån nedlagda utgifter på balansdagen, t.ex. att undersöka hur mycket arbete som faktiskt utförts eller mäta hur stor del av den totala tjänsten som utförts på balansdagen. Delbetalningar och förskott från beställaren återspeglar däremot oftast inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt. Räkenskapsårets kostnader ska baseras på färdigställandegraden på balansdagen, minskade med tidigare räkenskapsårs redovisade kostnader för uppdraget. Se exempel 6 f.

Allmänt råd

- 6.19 Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

Det beräknade ekonomiska utfallet av ett uppdrag utgör skillnaden mellan inkomsten för uppdraget i sin helhet som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och de utgifter som svarar mot denna inkomst. Blir inkomsten vid denna beräkning lägre än utgifterna uppstår en bedömd förlust som omedelbart ska redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte. Se exempel 6 g.

Kommentar

- 6.20 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.

Allmänt råd

Utgifter som uppkommit på grund av uppdraget redovisas som kostnader. Det innebär att om det är sannolikt att alla uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas redovisas en lika stor intäkt som kostnad. Är det inte sannolikt att uppdragsutgifterna kommer att ersättas av beställaren, redovisas en intäkt till den del uppdragsutgifterna sannolikt kommer att ersättas. När förhållandena ändras, dvs. när färdigställandegraden går att beräkna tillförlitligt, ska uppdragsinkomsten redovisas som intäkt baserat på färdigställandegraden.

Kommentar

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris? – Huvudregel

- 6.21 Uppdrag till fast pris som redovisas enligt huvudregeln ska redovisas i följande poster:

Allmänt råd

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

K2

Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ

Kommentar Av tabellen framgår att i posten Nettoomsättning redovisas intäkten beräknad enligt punkt 6.16. Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt redovisas i posten Nettoomsättning i stället intäkten beräknad enligt punkt 6.20. Skiljer sig den redovisade intäkten från vad som fakturerats ska skillnaden redovisas i balansräkningen i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt eller i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt.

Under räkenskapsåret nedlagda och eventuellt periodiserade utgifter som hör till uppdraget samt eventuella kostnader till följd av punkt 6.19 ska redovisas som kostnader under respektive rubrik (Råvaror och förnödenheter, Övriga externa kostnader och Personalkostnader).

När redovisas intäkten från uppdrag till fast pris och hur stor är den?
– *Alternativregel*

Allmänt råd 6.22 Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort.

Kommentar Även alternativregeln ställer vissa krav på företagets system för ekonomisk rapportering. Ett pågående uppdrag till fast pris ska enligt alternativregeln resultatavräknas först när uppdraget är slutfört. Företaget måste därför hålla reda på vilka inkomster och utgifter som hör till respektive uppdrag. I de flesta fall är det inget problem att avgöra när ett arbete ska resultatavräknas. I en del fall kan det däremot vara problem, t.ex. om beställaren och uppdragstagaren är överens att arbetet är klart men uppdragstagaren åtar sig en del mindre justeringar. Inom byggbranschen är det vanligt med slutbesiktningar med protokoll i vilka mindre anmärkningar kan förekomma. Resultatavräkning ska ändå ske även om mindre justeringar kvarstår. Kostnader för de tillkommande arbetena ska företaget reservera för.

Allmänt råd 6.23 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 uppdragsutgifter under räkenskapsåret som hade kunnat läggas till anskaffningsvärdet för lager av egentillverkade varor, se 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 12.10. Posten får värderas enligt inkomstskattelagen (1999:1229). 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.

Kommentar Är uppdraget inte väsentligen fullgjort ska företaget redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen. Endast de kostnader som under året aktiverats i enlighet med punkten ska redovisas som en pluspost 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. I 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL anges att i anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som direkt är hänförliga till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. I punkt 12.10 anges att i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska räknas in inköpspriset för material, utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka varorna samt andra utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet. Exempel på utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet är frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag. Justeringsposten får värderas enligt 17 kap. 27 § IL. Det innebär att för entreprenaduppdrag är det tillåtet att göra ett avdrag för schabloninkurans med 3 procent på de utgifter som ska aktiveras som tillgång. De aktiverade utgifterna får därför tas upp till 97 procent av anskaffningsvärdet. Detta gäller inte för tjänsteuppdrag.

Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska justeringspostens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Se exempel 6 g.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris? – Alternativregel (uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen)

- 6.24 Uppdrag till fast pris som inte är fullgjorda och som redovisas enligt alternativregeln ska redovisas i följande poster

Allmänt råd

K2

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

Kommentar

Endast de utgifter som under året aktiveras i enlighet med punkt 6.23 ska redovisas som en positiv justeringspost i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Befarar företaget att uppdraget kommer att leda till en förlust ska de utgifter som aktiveras i posten minskas med den befarade förlusten enligt punkt 6.23.

Under räkenskapsåret nedlagda och eventuellt periodiserade utgifter som hör till uppdraget redovisas som kostnader under respektive rubrik (Råvaror och förnödenheter, Övriga externa kostnader och Personalkostnader).

Kostnaderna redovisas i respektive post i resultaträkningen och resultatet neutraliseras via justeringsposten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Resultatet avräknas först när arbetet väsentligen är fullgjort.

Skillnaden mellan aktiverade utgifter och fakturering ska redovisas i balansräkningen i posten Pågående arbete för annans räkning. Är värdet på de aktiverade utgifterna högre än vad som fakturerats beställaren är posten en tillgångspost. I motsatt fall är posten en skuldpost.

Ett exempel är ett företag som utför ett entreprenaduppdrag och som har aktiverade utgifter på 100 000 kronor. Företaget har fakturerat 80 000 kronor. Företaget ska redovisa 17 000 kronor $((100\,000 \times 0,97) - 80\,000)$ som en tillgång i posten Pågående arbete för annans räkning under förutsättning att det inte är sannolikt att uppdraget kommer att leda till förlust.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris? – Alternativregel (uppdrag som är fullgjorda på balansdagen)

Allmänt råd

6.25 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

Den intäkt som ska redovisas som nettoomsättning enligt punkt 6.22 ska omfatta alla inkomster från uppdraget oavsett när de har fakturerats.

Kommentar

De utgifter som tidigare aktiverats i balansposten Pågående arbete för annans räkning ska inte finnas kvar när arbetet resultatavräknas. Till skillnad från intäkterna har kostnaderna tidigare redovisats i resultaträkningen i respektive kostnadspost. Tidigare års aktiverade utgifter redovisas som en minuspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

K2

Ett företag kan ha kvar en del mindre arbeten att utföra trots att projektet ska resultatavräknas, se kommentaren till punkt 6.22. Värdet på dessa måste uppskattas och reserveras för i balansposten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Reserveringen i balansräkningen ska omprövas löpande.

Som kostnader redovisas under räkenskapsåret nedlagda och eventuellt periodiserade utgifter som hör till uppdraget.

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

6.26 Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

Allmänt råd

Inkomst från	Intäkten 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 franchisesystem	löpande i takt med försäljning eller användning
försäkringsersättning	när en händelse har inträffat som omfattas av ett försäkringsavtal och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning
skadestånd	när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet är fastställt i en lagakraftvunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som i underinstans
gåva och förvärv genom testamente	när tillgången har erhållits
gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte bokförs löpande och som finns kvar på balansdagen	på balansdagen

Kommentar

När årsredovisningen upprättas ska enligt punkt 2.11 hänsyn tas till sådana händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Hyra och leasing

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. Ett leasingavtal kan även kallas hyresavtal, särskilt inom fastighetsbranschen. Enligt punkt 9.4 ska en leasegivare ha kvar den uthyrda tillgången i sin balansräkning. Både inkomster från löpande avgifter och en eventuell förhöjd förstagångshyra ska fördelas över leasingperioden. Det normala är att inkomsten ska fördelas linjärt över leasingperioden.

Royalty

Royalty är en avgift som betalas till innehavaren av en immateriell tillgång för rätten att nyttja tillgången, t.ex. varumärken, patent, programvaror, musikrättigheter och filmer. Royaltyn ska redovisas med utgångspunkt från den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd. I princip finns två typer av royalty.

En typ av royalty baseras på mängden av försäljning eller användning. En tolkning av den ekonomiska innebörden av ett sådant avtal medför att intäkten ska redovisas i takt med försäljningen eller användningen. Det krävs också att en tillförlitlig beräkning kan göras. Har företaget fått uppgift om försäljning eller användning före årsredovisningens undertecknande är den osäkerhetsfaktor som fanns på balansdagen undanröjd och intäkten ska periodiseras

till det år då försäljningen eller användningen ägde rum. Har företaget inte fått någon uppgift före årsredovisningens undertecknande kan det ändå vara möjligt att göra en tillförlitlig beräkning. Det kan t.ex. gå att bedöma intäkten baserad på tidigare års ersättning.

En annan typ är royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning. Inkomstens storlek är här bestämd från början och nyttjandet avser en bestämd tidsperiod. Det fallet kan liknas vid hyra av en tillgång och en linjär periodisering ska göras. Se exempel 6 h.

Provision

Enligt punkt 6.9 är ett provisionsbaserat uppdrag ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster. Avtalsvillkoren avgör när provisionen ska redovisas som intäkt. Är villkoret för att få provision att produktföretaget ska ha fått betalning för de förmedlade produkterna redovisas intäkten först då.

För en resebyrå som säljer resor åt flygbolag är tjänsten huvudsakligen genomförd när avtal tecknats med den som köpt resan. Är affären villkorad på något sätt som kan påverka den slutliga provisionen kan det bli aktuellt att fördröja intäktsredovisningen. Motsvarande gäller för en fastighetsmäklare.

Se även exempel 6 i.

Franchiseavgifter

Ett företag som har intäkter från franchising kan få intäkt i form av en inträdesavgift och som löpande avgifter. Inträdesavgiften ska intäktsredovisas i sin helhet när avtal eller annan överenskommelse har tecknats. De löpande avgifterna periodiseras linjärt över de räkenskapsår de avser.

K2

Försäkringsersättningar och skadestånd

Vad gäller försäkringsersättningar och skadestånd ska intäkten redovisas så snart försäkringsföretaget fattat beslut om ersättning eller en överenskommelse om belopp har träffats med den andra parten. I försäkringsfall innebär det att försäkringsavtalet i kombination med inträffad skada normalt inte är tillräcklig information för att en intäkt ska redovisas. Har en skada inträffat under räkenskapsåret och företaget får beslut om ersättning först året efter, är beslutet sådan information som undanröjer den osäkerhet som fanns på balansdagen. Har företaget fått beslutet före årsredovisningens undertecknande ska intäkten periodiseras till det år då skadan inträffade, se punkt 2.11.

Det förhåller sig annorlunda med skadeståndersättning för intrång, otillåtet nyttjande av företagets tillgångar samt ersättning som inte kräver någon motprestation. I dessa fall kan det vara betydligt svårare att avgöra under vilken tidsperiod skadan har uppkommit. Intäkten ska därför redovisas samma räkenskapsår som överenskommelsen har träffats. Om ingen överenskommelse träffats ska intäkten redovisas vid den första av följande tidpunkter:

- när det finns en lagakraftvunnen dom, eller
- när det finns en dom från överinstans med samma utfall som i underinstansen.

Gåva och förvärv genom testamente

Till skillnad mot bidrag, se punkterna 6.27–6.30, erhålls en gåva utan att företaget har uppfyllt eller förväntas uppfylla några villkor rörande sin verksamhet. Däremot kan det finnas villkor för användningen av en gåva. Så kallade ändamålsbestämda gåvor erhålls med villkor att de ska användas för ett specifikt ändamål.

Det finns normalt inte någon återbetalningsskyldighet för en gåva.

En gåva kan bestå av likvida medel, varor eller andra tillgångar och tjänster. En erhållen gåva i form av en tjänst är dock inte en inkomst, se punkt 6.3.

En gåva ska redovisas som intäkt det år den tas emot. Det gäller även gåvor som har erhållits för ett specifikt ändamål eller ska användas under kommande år.

I 5 kap. 1 § BFL anges att en gåva inte behöver bokföras under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja vidare, skänka bort eller utränga. Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska de tillgångar som finns kvar på balansdagen redovisas som intäkt och värderas enligt punkt 9.12.

En gåva som intäktsförts redovisas antingen som en tillgång eller en kostnad beroende på om gåvan används direkt eller inte. Om gåvan används i tillverkningen av en tillgång ska gåvans värde ingå i utgiften för tillgången.

Förvärv genom testamente redovisas som gåva.

Se även exempel 6 l och 6 n.

När och hur redovisas offentliga bidrag och andra erhållna bidrag?

Allmänt råd 6.27 Ett bidrag ska redovisas som intäkt, om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att ta emot bidraget och inte annat anges i punkt 6.28.

Allmänt råd 6.28 Ett bidrag får inte redovisas som intäkt om bidraget ska

- a) minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 9.14, eller
- b) redovisas som skuld enligt punkt 17.4.

Ett bidrag som redovisats som skuld och som efterskänks eller av annan anledning inte ska återbetalas ska redovisas som intäkt.

Kommentar Bidrag är stöd 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. Bidrag kan lämnas av t.ex. EU, staten eller kommuner, så kallade offentliga bidrag, men också av bidragsgivare som inte är offentliga organ. Vid bedömningen av om ett stöd är ett bidrag saknar det betydelse om stödet lämnas med återbetalningsskyldighet eller inte. Ett lån kan således vara ett bidrag. Även en reduktion kan vara ett bidrag.

En gåva som är förenad med villkor för användningen, en så kallad ändamålsbestämd gåva, är inte ett bidrag.

Bidrag inkluderar inte andra former av stöd där ett värde inte rimligtvis kan fastställas, t.ex. garantier eller gratis rådgivning. Inte heller transaktioner

med bidragsgivare som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner inkluderas.

I IL finns regler om hur näringsbidrag ska hanteras i beskattningen.

Enligt punkt 6.27 ska ett bidrag redovisas som intäkt om det inte ska minska anskaffningsvärdet på en tillgång eller är villkorat på ett sådant sätt att det ska redovisas som skuld. Det är villkoren för bidraget som avgör hur bidraget ska redovisas. Hur bidraget rubriceras saknar betydelse. Bidrag med villkor att företaget blir återbetalningsskyldigt om det inte uppfyller vissa villkor ska redovisas som intäkt eftersom företaget självt råder över om återbetalning måste ske eller inte. Exempel på sådana bidrag är vissa så kallade avskrivningslån och etableringslån.

Även om ett beslut om bidrag har fattats efter balansdagen redovisas en intäkt det räkenskapsår som villkoren för att erhålla bidraget uppfyllts.

Ett bidrag som enligt punkt 9.14 reducerar tillgångens anskaffningsvärde kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens nyttjandeperiod i form av lägre avskrivningar.

Mindre reduktioner som i praktiken hanteras i ett sammanhang kan nettoredovisas. Ett exempel på detta är reduktioner av arbetsgivaravgifter som hanteras i skattedeklarationen. Eftersom arbetsgivaravgiften och reduktionen hanteras i samma skattedeklaration och redovisas som en sammanslagen post på skattekontot, kan nettoredovisning i resultaträkningen ske av förenklings-skäl.

- 6.29 Ett bidrag som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser.

Allmänt råd

K2

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.

- 6.30 Bidrag som avser att täcka rörelsekostnader ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

Allmänt råd

Bidrag som avser att täcka finansiella kostnader ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

Exempel på bidrag som avser att täcka kostnader är lönebidrag. Den anställdes bruttolön redovisas i posten Personalkostnader och lönebidraget redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

Kommentar

När och hur redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst

- 6.31 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket enligt följande:

Allmänt råd

Försäljning av	Väsentliga risker och förmåner övergår
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet

övriga materiella anläggningstillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

Realisationsvinst vid försäljning av fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

Kommentar

Tabellen visar när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket övergår, dvs. när en realisationsvinst ska redovisas.

Vid en fastighetsförsäljning övergår väsentliga risker och förmåner till köparen normalt på tillträdesdagen, eftersom säljaren försäkrar fastigheten och har rätt till avkastningen mellan kontrakts- och tillträdesdagen. Realisationsvinst vid en fastighetsförsäljning ska därför i normalfallet redovisas på tillträdesdagen. Detta är en skillnad mot IL enligt vilken realisationsvinster på fastigheter som är anläggningstillgångar ska tas upp på kontraktsdagen. Av förenklingsskäl får därför ett företag redovisa försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång på kontraktsdagen.

Allmänt råd

6.32 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.

Kommentar

Det redovisade värdet ska inte påverkas av eventuella obeskattade reserver i form av avskrivningar över plan. I resultaträkningen redovisas skillnaden mellan försäljningspriset och det redovisade värdet.

Ett exempel på direkta försäljningskostnader när det gäller försäljning av en fastighet är mäklararvode.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i punkt 4.4 ska en realisationsvinst vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad är en inkomst?

Kommentar

Erhållna förlagsinsatser är inte inkomster. Erhållna förlagsinsatser redovisas mot posten Förlagsinsatser under eget kapital.

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd

6.33 Nedanstående inkomster i en ekonomisk förening ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	Intäkten redovisas
årsavgift och medlemsavgift	fördelad över den period den avser

En bostadsrättsförening har enligt 7 kap. 14 § BRL rätt att ta ut en årsavgift för den löpande verksamheten för att täcka utgifter för t.ex. vatten, el, räntor och amorteringar.

Kommentar

Med medlemsavgift avses sådan avgift som utgör eller kan anses utgöra medlemsavgift enligt 15 kap. 2 § IL.

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

6.34 Uttag ur näringsverksamheten av en tillgång eller en tjänst som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229) hos en delägare i ett handelsbolag ska redovisas som inkomst i handelsbolaget.

Allmänt råd

Delägarrens uttag i form av användande av bil behöver inte redovisas som inkomst i handelsbolaget. (BFNAR 2017:7)

6.35 Vid uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster är inkomsten marknadsvärdet på den uttagna tillgången eller tjänsten exklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas. (BFNAR 2023:2)

Allmänt råd

6.36 En inkomst som kan hänföras till delägarers uttag ska redovisas som intäkt för det år delägaren gjort uttaget av tillgången eller tjänsten.

Allmänt råd

Uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster som beskattas hos en delägare i ett handelsbolag och som redovisas enligt punkt 6.34 tas upp i posten Övriga rörelseintäkter, se punkt 4.4. Enligt IL ska dock uttag av tjänster endast tas upp till beskattning om värdet av uttaget är mer än ringa. En tjänst med ringa värde kan t.ex. vara när någon använder bolagets bil privat ett fåtal tillfällen per år.

Kommentar

Uttag i form av användande av bil ska vid inkomstbeskattningen värderas enligt schablon. Detta värde får också användas i redovisningen, se punkt 6.35.

Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 15.14.

Särskilda regler för stiftelser

Vad är en inkomst?

Erhållna gåvor eller bidrag som endast ska vidareförmedlas till någon annan och som stiftelsen därmed inte tar emot för egen räkning, ska inte redovisas som inkomst utan som skuld, se punkt 6.2.

Kommentar

Inbetalda medel till pensionsstiftelser m.fl.

6.37 I pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser får inbetalda medel till stiftelsen inte redovisas som en intäkt.

Allmänt råd

K2

Kommentar Inbetalda medel till en pensionsstiftelse, personalstiftelse eller vinstandelsstiftelse redovisas mot eget kapital enligt punkt 15.21.

Erhållna gåvor

Allmänt råd 6.38 I en avkastningsstiftelse får en erhållen gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt.

Kommentar En avkastningsstiftelse främjar sitt ändamål genom att till en eller flera fysiska eller juridiska personer lämna anslag eller bidrag från avkastningen på sin förmögenhet.

En gåva som inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls, se punkt 15.22, och värderas enligt punkt 9.11.

Gåvor som får förbrukas för stiftelsens ändamål redovisas som intäkt oavsett om det finns ett villkor för användningen eller inte, se kommentaren till punkt 6.26. Se även om ändamålsbestämda medel i kapitel 15.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 6.39 Bidrag som erhålls till en stiftelses verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Särskilda regler för ideella föreningar

Vad är en inkomst?

Kommentar Erhållna gåvor eller bidrag som endast ska vidareförmedlas till någon annan och som den ideella föreningen därmed inte tar emot för egen räkning, ska inte redovisas som inkomst utan som skuld, se punkt 6.2.

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd 6.40 Nedanstående inkomster i en ideell förening ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	Intäkten redovisas
medlemsavgift	fördelad över den period den avser

Kommentar Med medlemsavgift avses avgift till den allmänna verksamheten i en ideell förening. Medlemsavgift innefattar inte avgift för en specifik verksamhet t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift och inte heller försäljning till medlemmarna.

Förutbetalda medlemsavgifter periodiseras till aktuellt räkenskapsår.

Medlemsavgifter som föreningen fakturerat och som är obetalda vid räkenskapsårets slut, tas inte upp som fordran av föreningar som inte har någon rätt att kräva in medlemsavgiften. Avser de obetalda medlemsavgifterna innevarande räkenskapsår och har de reglerats innan årsredovisningen är upprättad, periodiseras de dock till innevarande räkenskapsår.

Se exempel 6 m.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 6.41 Bidrag som erhålls till en ideell förenings verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Se exempel 6 o.

Kommentar

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

- 6.42 Nedanstående inkomster i en samfällighetsförening ska redovisas som intäkt enligt följande:

Allmänt råd

Inkomst från	Intäkten redovisas
uttaxerat bidrag	fördelat över den period den avser

En samfällighetsförening ska enligt 40 § lagen om förvaltning av samfälligheter uttaxera bidrag i pengar av medlemmarna om inte samfällighetens medelsbehov täcks på annat sätt.

Kommentar

En fiskevårdsområdesförening får enligt 24 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden uttaxera bidrag till föreningens verksamhet av medlemmarna, om det finns föreskrifter om sådan uttaxering i stadgarna.

Övriga bidrag

- 6.43 Andra bidrag än uttaxerade bidrag som erhålls till en samfällighetsförenings verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Övriga bidrag.

Allmänt råd

Övriga bidrag är t.ex. bidrag från Trafikverket och kommunen till en samfällighetsförening som förvaltar en vägsamfällighet.

Kommentar

K2

Kapitel 7 – Rörelsekostnader

Tillämpning

- 7.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av rörelsekostnader.

Allmänt råd

- Kapitlet behandlar inte
- kostnad för tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris, se kapitel 6,
 - avskrivningar, se kapitel 10,
 - nedskrivningar av anläggningstillgångar, se kapitel 10 och 11,
 - utgifter som ska aktiveras, se kapitel 10 och 12,
 - kostnad för sålda varor, se kapitel 12,
 - kostnad för kundförluster, se kapitel 13,
 - valutakursförluster av rörelsekaraktär, se kapitel 13 och 17, och
 - kostnad för avsättningar, se kapitel 16.

Särskilda regler finns för

- handelsbolag i punkterna 7.15–7.17,
- stiftelser i punkterna 7.18 och 7.19, och
- ideella föreningar i punkt 7.20.

Rörelsekostnader som inte behandlas i detta kapitel och som tas upp i ovan angivna kapitel ska ändå redovisas som rörelsekostnader i resultaträkningen. Är det t.ex. fråga om en avsättning för skyldighet att i framtiden återställa mark ska utgifterna för detta hanteras enligt kapitel 16. För att kunna redovisa

Kommentar

en utgift som kostnad rätt räkenskapsår måste företaget därför känna till anledningen till att utgiften har uppstått.

De varor som behandlas i detta kapitel benämns förbrukningsvaror och är sådana varor som inte behandlas i andra kapitel, se exempelvis vad som utgör varulager enligt punkt 12.2.

Förlust till följd av ackord redovisas på samma sätt som kundförluster, se kapitel 4 och 13.

Eftersom kapitlet behandlar rörelsekostnader behandlas inte finansiella kostnader, se kapitel 8, eller lämnade koncernbidrag, se kapitel 19, i detta kapitel.

Under rubriken Särskilda regler för ekonomiska föreningar finns endast en kommentar.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en utgift?

- Allmänt råd* 7.2 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 redovisa varje transaktion för sig. En transaktion ska dock redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden.

- Kommentar* Ingående mervärdesskatt som företag får dra av enligt mervärdesskattelagen (2023:200) minskar inte företagets eget kapital och är därmed inte en utgift.
- Med överföring till företagets ägare menas en utbetalning till ägarna som inte motsvaras av en motprestation, t.ex. utdelning och återbetalning av aktieägartillskott i ett aktiebolag eller återbetalning av medlemsinsats i en ekonomisk förening.

Hur stor är utgiften?

- Kommentar* I punkterna 2.7 och 2.8 finns regler om utgiftens storlek vid byten.
- Allmänt råd* 7.3 Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

- Kommentar* Utgiften ska minskas med erhållna rabatter. Utgiften ska också minskas med varureturner, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men före årsredovisningens undertecknande.
- Är beloppet i en annan valuta än redovisningsvalutan är utgiften det som beloppet har räknats om till i den löpande bokföringen enligt bestämmelserna om redovisningsvaluta i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

När blir utgiften en kostnad?

- Allmänt råd* 7.4 Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte en tillgång ska redovisas.

Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret.

7.5	En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt.	<i>Allmänt råd</i>
7.6	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 övriga prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkt 7.7, 7.8 eller 7.10. (BFNAR 2017:7)	<i>Allmänt råd</i>
7.7	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.	<i>Allmänt råd</i>
7.8	En utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt.	<i>Allmänt råd</i>

Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte utgiften avser ett förvärv av en tillgång som ska redovisas. Ett företag ska som huvudregel endast redovisa tillgångar som det äger, se punkt 9.2. Utgifter som inte ger upphov till sådana tillgångar redovisas som kostnader på det sätt som framgår av detta kapitel. Detta gäller t.ex. utgifter för att hyra egendom. Av punkt 2.4 framgår att ett företag inte behöver periodisera utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor.

Kommentar

K2

Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. I de flesta fall redovisas utgiften och kostnaden samtidigt, t.ex. vid köp av kontorsmaterial. I andra fall periodiseras utgiften som kostnader över flera räkenskapsår. Ett sådant exempel är när ett företag tecknar ett serviceavtal om totalt 300 000 kronor som gäller fr.o.m. den 1 juli år 1 t.o.m. den 30 juni år 4. Utgiften är 300 000 kronor medan kostnaderna fördelar sig med 50 000 kronor år 1 och år 4 och 100 000 kronor år 2 och år 3.

I punkt 7.5 anges att en utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt, dvs. matchningsprincipen gäller. Ett exempel på detta är att ersättning till en agent som har förmedlat försäljning av företagets produkter ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som intäkten från försäljningen av produkten.

En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska enligt punkt 7.6 redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övriga prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkt 7.7, 7.8 eller 7.10. Exempel på utgifter som inte kan hänföras till specifika inkomster är utgifter för lokalhyra, reklam, förbrukningsmaterial som inte används vid tillverkning, reparation och underhåll.

Normalt ska företaget redovisa en utgift som kostnad när en produkt, tjänst eller annan prestation erhålls. Ett exempel är ersättning till en konsult för arbete som avser en framtida omorganisation. Utgiften ska redovisas som

kostnad i samband med att konsulttjänsten utförs och detta även om själva omorganisationen genomförs senare. Ytterligare exempel är

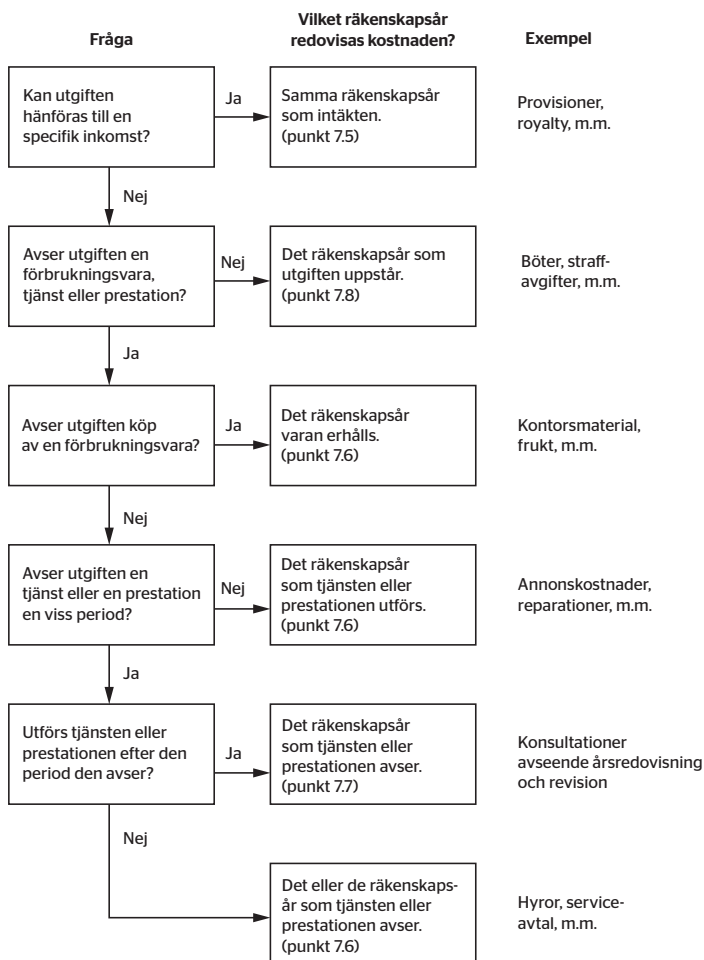
- reparationsutgifter som kostnadsredovisas det räkenskapsår reparationen utförs,
- konsultutgifter som kostnadsredovisas det räkenskapsår konsulten utför sitt arbete, och
- utgifter för förbrukningsmaterial som kostnadsredovisas när materialet erhålls.

En utgift för en tjänst eller annan prestation som utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår som tjänsten eller prestationen hör till, ska redovisas som kostnad det räkenskapsår den avser enligt punkt 7.7. Exempel på detta är utgifter för revision samt biträde med att upprätta en årsredovisning. Utgifter för sådana tjänster och prestationer redovisas alltså som kostnader det år tjänsten eller prestationen avser. Det innebär att utgifter för revision som utförs året efter redovisas som kostnad det räkenskapsår revisionen avser.

Enligt punkt 7.8 ska en utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation redovisas som kostnad direkt. Exempel på sådana utgifter är straffavgifter, böter och förseningsavgifter. Ett annat exempel är en förutbetalad hyra för lokal som företaget inte längre kan nyttja eller hyra ut.

Frågeschema – när utgifter ska redovisas som kostnader

Nedan finns ett frågeschema som kan vara till hjälp för att avgöra när en utgift ska redovisas som kostnad enligt punkterna 7.5–7.8.



K2

Frågeschemat visar t.ex. att utgifter för konsultarbete inför en reklamkampanj och utgifter för annonsering i samband med kampanjen kan komma att redovisas som kostnad olika räkenskapsår. Konsulten utför en tjänst som har levererats och ska kostnadsföras oavsett när reklamkampanjen genomförs eller vilket resultat den ger. Utför konsulten arbetet år 1 och reklamkampanjen annonseras och genomförs år 2 ska därför utgiften för konsulten kostnadsföras år 1. Annonsen däremot är en annan tjänst som levereras först år 2 och ska därför kostnadsföras år 2. Hade annonsen däremot publicerats år 1 ska kostnaden redovisas år 1 även om själva kampanjen genomförs år 2. Företaget har fått tjänsten utförd i och med publiceringen av annonsen i tidningen.

Återkommande utgifter – Förenklingsregel

7.9 Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgift, som inte är personalutgift, får utgiften redovisas som kostnad det räkenskapsår

Allmänt råd

företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling om

- a) utgiften kan antas variera högst 20 procent mellan åren, och
- b) varje räkenskapsår belastas med en årskostnad.

Första stycket b gäller inte det första året regeln tillämpas på en utgift.

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL ska samma principer för bl.a. värdering tillämpas konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat. Av det följer att förenklingsregeln i punkt 7.9 ska tillämpas konsekvent mellan åren för varje enskild återkommande utgift. Ett företag kan t.ex. välja att periodisera utgift för försäkring samtidigt som förenklingsregeln tillämpas på utgifter för billeasing.

Förenklingsregeln kan användas för att minska antalet periodiseringar. Även om övriga regler leder till att t.ex. utgifter för försäkring och revision ska periodiseras behöver detta inte göras om förutsättningarna i förenklingsregeln är uppfyllda. Kan det antas att den återkommande utgiften varierar högst 20 procent mellan åren behöver någon periodisering inte göras. Tillämpas förenklingsregeln redovisas kostnaden det räkenskapsår fakturan kommer till företaget. Detta kommer inte att påverka resultatet i någon större omfattning eftersom utgiften återkommer varje år.

Förenklingsregelns gräns för hur mycket utgiften får variera och att varje räkenskapsår ska belastas med en årskostnad ska ses på helårsbasis. För ett företag som fem månader före balansdagen börjar leasa en bil under tre år är utgiften kommande år mer än 20 procent högre än år 1. För att beräkna om utgiften varierar mellan åren med mer än 20 procent får utgiften år 1 räknas om såsom om bilen hade leasats hela året. Kostnaden som ska redovisas år 1 är det fakturerade beloppet under året. Se exempel 7 b.

Eftersom det är tillräckligt att det kan antas att utgiften inte kommer att variera med mer än 20 procent mellan åren behöver någon justering inte göras om företaget ett enstaka år har en högre utgift. Ett företag behöver t.ex. inte periodisera en utgift som tillfälligt ökar med 20 procent. Ett företag som innevarande och de senaste åren i juni har fakturerats 20 000 kronor för ett ettårsserviceavtal får i december reda på att priset kommer att höjas till 25 000 kronor nästa år och därefter årligen med ett index baserat på inflationen. Fakturan i juni kommande år överstiger årets utgift med 25 procent. Förenklingsregeln kan ändå användas eftersom företaget har skäl att anta att utgiften i fortsättningen inte kommer att öka med mer än 20 procent mellan åren.

En förutsättning för att förenklingsregeln ska få tillämpas är enligt punkt 7.9 b att varje år belastas med en årskostnad. Ett företag som normalt får faktura för ett års service i december men som ett år får fakturan först i januari ska när förenklingsregeln tillämpas redovisa årskostnaden som en upplupen kostnad.

Se även exempel 7 a och 7 d.

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

Allmänt råd

- 7.10 Nedan angivna slag av utgifter som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad enligt följande, om inte förenklingsregeln i punkt 7.9 tillämpas:

Utgift för	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

Tabellen ska inte tillämpas om det är möjligt att knyta utgiften till en specifik inkomst. I det fallet ska punkt 7.5 tillämpas.

Kommentar

Hyra och försäkringar är exempel på tjänster. En hyra som betalas i förskott och som avser en hyresperiod fr.o.m. december t.o.m. februari ska enligt tabellen fördelas mellan de två åren. Fördelningen görs så gott som uteslutande linjärt, dvs. en tredjedel redovisas som kostnad på första året och två tredjedelar på det andra året. Eftersom hyran i detta fall har betalats i förskott innebär det att den del av hyran som avser hyresperioden efter balansdagen ska redovisas i balansräkningen i posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter.

Kostnad för leasing redovisas fördelad över den avtalade leasingperioden. Av det följer att alla leasingavtal ska redovisas som operationella leasingavtal. Detta innebär att så länge äganderätten inte har övergått ska den leasade tillgången redovisas hos leasegivaren.

För fler fall hur tabellen ska tolkas, se exempel 7 a–7 d.

När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?

7.11 Utgifter för personal ska normalt redovisas som kostnad enligt följande:

Allmänt råd

Utgift för	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 kopplad till ett intjänande	när lönekostnaden redovisas respektive när intjänandet sker
premier på pensionsförsäkring i övriga 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

Kommentar

Vissa andra delar av personalutgifterna behandlas i andra kapitel, t.ex. beräkning av semesterlöneskulden, se punkt 17.10.

Lön ska redovisas som kostnad när arbetsprestationen utförs. Detta är i vissa fall en skillnad mot inhyrda konsulttjänster, som hanteras enligt punkterna 7.5–7.8 och 7.10. Det spelar ingen roll vad själva arbetet avser, lön ska alltid redovisas som kostnad det räkenskapsår arbetet utförs.

Även ersättning för styrelsearbete betraktas som lön och redovisas som personalkostnad. Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra när en styrelseledamot utfört en arbetsprestation. Av förenklingsskäl kan prestationen anses vara utförd löpande under räkenskapsåret.

Med lagstadgade arbetsgivaravgifter avses de avgifter som ska redovisas i skattedeklarationen.

Premier som betalas till pensionsförsäkringar och som baserar sig på utbetald lön, förmåner och andra ersättningar ska kostnadsföras när lönekostnaden redovisas. Premier som inte baserar sig på utbetald lön m.m. utan är kopplade till en intjänandeperiod ska kostnadsföras under intjänandeperioden.

En pensionsförsäkringspremie som inte är kopplad till lön och inte heller i övrigt kan hänföras till någon intjänandeperiod ska normalt kostnadsföras det räkenskapsår premien betalas. Från detta finns ett undantag. Finns det ett åtagande på balansdagen som innebär att företaget måste betala in en pensionsförsäkringspremie efter balansdagen, ska kostnaden redovisas det räkenskapsår åtagandet ingicks.

Se även exempel 7 e.

När och hur redovisas försäljning och utträngning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust

Allmänt råd

- 7.12 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket enligt följande:

Försäljning av	Väsentliga risker och förmåner övergår
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet

övriga materiella anläggningstillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

Realisationsförlust vid försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

Tabellen visar när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket å övergår, dvs. när en realisationsförlust ska redovisas. Vid en fastighetsförsäljning övergår väsentliga risker och förmåner till köparen normalt på tillträdesdagen, eftersom säljaren försäkrar fastigheten och har rätt till avkastningen mellan kontrakts- och tillträdesdagen. Realisationsförlust vid en fastighetsförsäljning ska därför i normalfallet redovisas på tillträdesdagen. Detta är en skillnad mot IL som anger att realisationsförluster på fastigheter som är anläggningstillgångar ska tas upp på kontraktsdagen. Av förenklings-skäl får därför ett företag redovisa försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång på kontraktsdagen.

Kommentar

K2

7.13 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Allmänt råd

Avser försäljningen en fastighet ska intäkten även minskas med direkta försäljningskostnader.

Det redovisade värdet ska inte påverkas av eventuella obeskattade reserver i form av avskrivningar över plan. I resultaträkningen redovisas skillnaden mellan försäljningspriset och det redovisade värdet.

Kommentar

Ett exempel på direkta försäljningskostnader när det gäller försäljning av en fastighet är mäklararvode.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i punkt 4.4 ska en realisationsförlust vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelsekostnader.

7.14 En utrangering av en immateriell eller en materiell anläggningstillgång ska redovisas som kostnad när tillgången inte längre kan brukas och företaget inte avser reparera eller sälja tillgången.

Allmänt råd

Redovisning av utrangeringen görs som en försäljning som företaget inte fått betalt för. Resultatet av utrangeringen ska redovisas i posten Övriga rörelsekostnader, se punkt 4.4.

Kommentar

Oftast är det lätt att bedöma när en tillgång ska utrangeras men ibland kan frågan vara om en nedskrivning ska göras eller om tillgången ska utrangeras.

Av punkt 7.14 framgår att en immateriell eller materiell anläggningstillgång som inte längre kan brukas och som företaget inte avser reparera ska utrangeras. Kommer tillgången däremot att repareras, helt eller delvis, ska en nedskrivning i stället göras. Tillgångar som fortfarande är brukbara men som företaget inte har för avsikt att använda mer ska utrangeras först då de fysiskt slängts. Innan de fysiskt har slängts måste en nedskrivningsprövning göras.

I punkt 10.33 anges att en anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. Det är då frågan om en nedskrivning och inte en realisationsförlust.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad är en utgift?

Kommentar Återbetalning av förlagsinsatser i en ekonomisk förening är inte en utgift. Återbetalningen redovisas mot posten Förlagsinsatser under eget kapital.

Särskilda regler för handelsbolag

Allmänt råd 7.15 I ett handelsbolag får användningen av en fysisk delägars privata tillgång i näringsverksamheten redovisas som utgift.

Redovisas användning av en privat tillgång i näringsverksamheten är utgiften en skäligen del av delägens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Kommentar Ett exempel är när en privat bil används för resor i bolagets verksamhet. Utgångspunkten vid beräkning av utgiften är vad delägaren har betalat för tillgången, hur stor del av tillgången som används i verksamheten och tillgångens nyttjandeperiod. Beräkningen ska leda till en rimlig värdering.

Finns det ett föreskrivet värde i en skatteförfattning, får det användas. Det gäller t.ex. utgifter för resor med egen bil i näringsverksamheten. För sådana utgifter finns det i IL fastställda schablonbelopp.

Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 15.17.

Allmänt råd 7.16 I ett handelsbolag får delägens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten redovisas som utgift i bolaget.

De ökade levnadskostnaderna ska redovisas till det belopp som delägaren ska dra av enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 15.18.

Allmänt råd 7.17 I ett handelsbolag får den del av en ersättning för arbete till en delägars make eller barn som delägaren ska beskattas för enligt inkomstskattelagen (1999:1229) inte redovisas som en kostnad. (BFNAR 2017:7)

Kommentar Ersättningen ska redovisas som uttag, dvs. som en minskning av eget kapital, se punkterna 15.14 och 15.15.

Särskilda regler för stiftelser

Lämnade bidrag

- 7.18 Överlåter en stiftelse en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om att lämna bidraget har fattats. *Allmänt råd*

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas som kostnad i takt med att villkoret uppfylls.

- 7.19 I avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser får ett lämnat bidrag inte redovisas som en kostnad. *Allmänt råd*

Överlåter en stiftelse en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. I avkastningsstiftelser används i stället ofta begreppet lämnade anslag och i pensionsstiftelser lämnad gottgörelse. En annan benämning på lämnade bidrag kan vara lämnade gåvor. *Kommentar*

I samband med att beslut om att lämna ett bidrag har fattats redovisas också en skuld, se punkt 17.2. En utfästelse är bindande endast om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Har en bindande utfästelse enligt andra stycket gjorts ska upplysning lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventualförpliktelser i kapitel 18.

Bidrag som avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser m.fl. lämnar redovisas som minskning av eget kapital, se punkt 15.23. K2

Särskilda regler för ideella föreningar

Lämnade bidrag

- 7.20 Överlåter en ideell förening en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om att lämna bidraget har fattats. *Allmänt råd*

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas som kostnad i takt med att villkoret uppfylls.

En annan benämning på lämnade bidrag kan vara lämnade gåvor. *Kommentar*

I samband med att beslut om att lämna ett bidrag har fattats redovisas också en skuld, se punkt 17.2. En utfästelse är bindande endast om den ideella föreningen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Har en bindande utfästelse enligt andra stycket gjorts ska upplysning lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventualförpliktelser i kapitel 18.

Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.

Tillämpning

- 8.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella poster. *Allmänt råd*
 Kapitellet behandlar inte
 a) resultat vid försäljning av lageraktier, se kapitel 6,

- b) valutakursdifferenser på långfristiga fordringar, kortfristiga place-
ringar, kassa och bank samt skulder i utländsk valuta, se kapitel 11,
14 och 17,
- c) ackordsförlust från beviljat ackord på finansiella fordringar och
ackordsvinst från erhållet ackord på finansiella skulder, se kapitel 11
och 17,
- d) nedskrivning och återföring av nedskrivning av finansiella anlägg-
ningstillgångar, se kapitel 11 och 19,
- e) nedskrivning och återföring av nedskrivning av kortfristiga place-
ringar, se kapitel 14, och
- f) vinstutdelning från dotterföretag, intresseföretag och gemensamt
styrda företag, se kapitel 19.

Kommentar

Under rubriken Finansiella poster i resultaträkningen, se punkt 4.4, redovisas i respektive post intäkter och kostnader från företagets finansiella tillgångar och skulder. I detta kapitel behandlas följande intäkter och kostnader:

- intäkter och kostnader som redovisas i posten Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i,
- ränteintäkter, vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräk-
nats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i
företagets verksamhet och realisationsresultat från finansiella anläggnings-
tillgångar, vilka redovisas i posten Resultat från övriga finansiella anlägg-
ningstillgångar,
- ränteintäkter, vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräk-
nats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit
i företagets verksamhet och realisationsresultat från finansiella omsätt-
ningstillgångar, vilka redovisas i posten Övriga ränteintäkter och liknande
resultatposter, och
- räntekostnader från finansiella skulder, vilka redovisas i posten Räntekost-
nader och liknande resultatposter.

Under rubriken Särskilda regler för stiftelser finns endast en kommentar.

Grundläggande bestämmelser

Allmänt råd

- 8.2 En finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 6.2 och 6.4–6.6.

Allmänt råd

- 8.3 En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 7.2–7.4.

Kommentar

Grundläggande bestämmelser om vad som är en inkomst och en intäkt samt vad som är en utgift och en kostnad finns i kapitel 6 och 7. I dessa kapitel anges hur storleken på inkomsten respektive utgiften ska beräknas samt när en inkomst ska redovisas som intäkt och när en utgift ska redovisas som kostnad. Dessa grundläggande bestämmelser gäller också för de finansiella posterna.

Realisationsresultat

Allmänt råd

- 8.4 Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och direkta försäljningskostnader. Nettot redovisas i resultaträkningen.

Realisationsresultat (såväl realisationsvinster som realisationsförluster) beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet och direkta försäljningskostnader på de sålda andelarna. Det är endast nettot av transaktionen som redovisas i resultaträkningen. Enligt punkterna 11.14 och 14.8 ska genomsnittsmetoden användas om avyttringen gäller aktier av samma slag och sort.

Kommentar

Av punkt 9.3 följer att en finansiell tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen.

Emissionsinsats

8.5 Erhållen emissionsinsats ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission. (BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

Vinstutdelning

8.6 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.

Allmänt råd

Vinstutdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits.

K2

Andra stycket i punkten är en förenkling som innebär att företaget inte behöver beakta beslut om utdelning utan kan redovisa intäkten när utdelningen erhålls.

Kommentar

Som framgår av punkt 8.1 behandlar detta kapitel inte utdelning på andelar i koncern- och intresseföretag eller gemensamt styrda företag, se kapitel 19.

Ränteintäkter och räntekostnader

8.7 Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser.

Allmänt råd

8.8 Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad.

Allmänt råd

Punkt 8.7 innebär att ränta som sträcker sig över balansdagen ska periodiseras.

Kommentar

Enligt punkt 2.4 behöver ett företag inte periodisera ränteinkomster eller ränteutgifter som understiger 5 000 kronor. Ett företag med räkenskapsår som slutar den 30 juni behöver därmed inte göra någon periodisering om räntan på ett banktillgodohavande betalas ut i efterskott och understiger 5 000 kronor för ett helt kalenderår under förutsättning att principen tillämpas konsekvent.

En dröjsmålsränta är en betalning för ett försenat betalningsflöde. Det innebär att den inte har med den ursprungliga affärstransaktionen att göra. Av förenklingsskäl är det enligt punkt 8.8 möjligt att redovisa oväsentliga dröjsmålsräntor i rörelsens intäkts- respektive kostnadsposter.

Bokslutsdispositioner

Kommentar Vad gäller redovisning av bokslutsdispositioner, se kapitel 4 med tillhörande kommentarer.

Skatter

Kommentar Vad gäller redovisning av företagets inkomstskatt, se kapitel 4 med tillhörande kommentarer.

Särskilda regler för stiftelser

Kommentar Kapitlet behandlar även ränteintäkter och utdelningar som redovisas under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. enligt punkt 4.22.

Avsnitt V – Balansräkning

Kapitel 9 – Tillgångar

Tillämpning

Allmänt råd 9.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av tillgångar.
Särskilda regler finns för
a) stiftelser i punkterna 9.16 och 9.17, och
b) ideella föreningar i punkterna 9.18 och 9.19.

Kommentar I kapitel 9 finns regler som är gemensamma för alla tillgångar.
I kapitel 10–14 finns ytterligare regler som särskilt avser immateriella och materiella anläggningstillgångar, finansiella anläggningstillgångar, varulager, kortfristiga fordringar samt kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank.
Under rubriken Särskilda regler för ekonomiska föreningar finns lagtext och kommentar.

Grundläggande bestämmelser

Vilka tillgångar ska ett företag redovisa?

Allmänt råd 9.2 Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger.
Ett företag ska redovisa förbättringsutgifter på annans fastighet som tillgång i enlighet med punkt 10.7 trots att företaget inte äger tillgången.
Företaget ska också redovisa redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång.

Kommentar Grundregeln är att ett företag endast ska redovisa tillgångar som det äger.
Vissa tillgångar som företaget äger får trots det inte redovisas som tillgång, se t.ex. punkt 10.4 om egenupparbetade immateriella tillgångar. Andra tillgångar får redovisas som kostnad direkt, se t.ex. punkterna 10.5 och 10.6 om anläggningstillgångar av mindre värde respektive kort ekonomisk livslängd. Hyrd egendom ska inte redovisas som tillgång i företaget.
Frågan om företaget äger en tillgång eller inte bedöms normalt med ledning av köprättsliga regler om äganderättens övergång, se även punkt 9.3. Däremot är regler om separationsrätt vid konkurs normalt inte avgörande vid denna bedömning. Virke som är märkt enligt lagen (1944:302) om köparens

rätt till märkt virke redovisas således hos säljaren till dess virket omhändertagits av köparen.

En tillgång ska redovisas i balansräkningen även om det finns ett äganderättsförbehåll. Upplysning ska lämnas om äganderättsförbehållet, se punkterna 18.13 och 18.14.

Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom. Mottagna medel redovisas i posten Redovisningsmedel med posten Övriga skulder som motpost.

När ska en tillgång redovisas?

- 9.3 En tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.

Allmänt råd

Risker och förmåner enligt första stycket övergår enligt följande:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
Tillgången hämtas av köparen	när tillgången hämtas
Tillgången transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till frakt-företaget
Tillgången transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
Installationen av tillgången utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation
Tillgångar som levereras genom delleranser och tillgångarna har funktionellt samband	när samtliga delleranser är utförda
Tillgångar 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
Fastighetsförvärv	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen
Tillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva	när tillgången har erhållits
Förvärv av annan tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt

K2

Sådana utgifter som enligt detta allmänna råd 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.

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) inte har bokförts löpande ska redovisas som tillgång i årsredovisningen om den finns kvar på balansdagen. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

En tillgång ska redovisas i balansräkningen när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången har övergått.

Undantagsvis kan det vara svårt att bestämma när väsentliga risker och förmåner övergår. I sådana fall är det nödvändigt att närmare granska de faktiska omständigheterna samt analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor som bör ställas är följande:

- Vilka relevanta risker (t.ex. prisfall, förstörelse, sakrättsliga anspråk) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har väsentliga risker och förmåner övergått?

Vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång framgår av punkterna i respektive tillgångskapitel. Sådana utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet ska redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts, även om risker och förmåner inte har övergått, t.ex. utgifter för konsulttjänster, se punkt 10.9.

I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

När ska en tillgång inte längre redovisas?

Allmänt råd

9.4 En tillgång ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått, se tabellen i punkt 9.3.

Har en tillgång utrangerats, se punkt 7.14, ska den inte heller redovisas.

En leasegivare ska redovisa uthyrda tillgångar även om risker och förmåner övergått till leasetagaren.

Kommentar

En tillgång är utrangerad när den inte längre är brukbar och företaget inte har för avsikt att reparera eller sälja den eller när den fysiskt har slängts.

En tillgång som inte längre ska redovisas i balansräkningen ska kostnadsföras. Vid avyttring eller utrangering av en anläggningstillgång eller en kortfristig placering tillämpas reglerna om realisationsresultat i punkt 6.32, 7.13 eller 8.4 vilka innebär nettoredovisning. Är tillgången en omsättnings-tillgång som inte är en kortfristig placering ska kostnaden och eventuell intäkt redovisas brutto.

En anläggningstillgång som skrivits av eller ned till noll kronor ska fortfarande finnas kvar i redovisningen och i noten till anläggningstillgångarna.

Ett leasingavtal redovisas alltid som ett operationellt leasingavtal. Det innebär att en leasegivare har kvar tillgången i sin balansräkning. Det är först då leasingperioden har löpt ut som tillgången kan övergå till köparen.

När är en tillgång en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång?

4 kap. 1 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (1999:1112)

Lagtext

- 9.5 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.

Allmänt råd

Är avsikten vid inköpet att sälja tillgången i den normala verksamheten klassificeras den som omsättningstillgång även om den inte blir såld inom 12 månader. Detta gäller oftast poster under rubriken Varulager m.m. En tillgång som företaget tänker använda eller äga stadigvarande (normalt minst 12 månader) är en anläggningstillgång.

Kommentar

- 9.6 Beslutar företaget att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras.
En finansiell anläggningstillgång som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska omklassificeras till omsättningstillgång.

Allmänt råd

Punkten innebär att en placering som löper på fem år med avsikt att innehas till förfall ska omklassificeras till omsättningstillgång det femte året.

Kommentar

K2

- 9.7 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.

Allmänt råd

Ett exempel på när en omsättningstillgång ska omklassificeras är när en bilhandlare beslutar att en lagerbil ska användas som tjänstebil, se exempel 9 a. Anskaffningsvärdet för anläggningstillgången är det redovisade värdet på omsättningstillgången vid tidpunkten för omklassificeringen.

Kommentar

Tillgångens redovisade värde

Anläggningstillgångar

4 kap. 3 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

En anläggningstillgång redovisas i balansräkningen till ett värde, beräknat utifrån

Kommentar

- tillgångens anskaffningsvärde (4 kap. 3 § första stycket ÅRL),
- i vissa fall ökat med tillkommande utgifter (4 kap. 3 § femte stycket ÅRL),
- minskat med ackumulerade avskrivningar (4 kap. 4 § ÅRL),
- minskat med ej återförda nedskrivningar (4 kap. 5 § ÅRL), och

- för aktiebolag och ekonomiska föreningar, ökat med uppskrivningar (4 kap. 6 § ÅRL).

Mer detaljerade regler om hur det redovisade värdet på anläggningstillgångar ska beräknas finns i kapitel 10 och 11.

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning till bestämd mängd och fast värde, se punkt 10.8 för materiella anläggningstillgångar.

4 kap. 14 a § ÅRL om värdering av finansiella instrument till verkligt värde och 4 kap. 14 e § ÅRL om värdering av säkrade poster får inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet, se t.ex. punkterna 11.7, 11.8 och 14.4.

4 kap. 13 a § ÅRL om redovisning enligt kapitalandelsmetoden gäller för företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder och får alltså inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet.

Omsättningstillgångar

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

— — Lag (2011:1554)

Kommentar

En omsättningstillgång redovisas i balansräkningen enligt lägsta värdets princip. Mer detaljerade regler om hur det redovisade värdet på omsättningstillgångar ska beräknas finns i kapitel 12, 13 och 14.

4 kap. 10 § ÅRL behandlar värdering av pågående arbete för annans räkning, uppdrag på löpande räkning samt uppdrag till fast pris enligt huvudregeln, se t.ex. punkterna 6.13 och 6.16.

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde, se punkt 12.6.

4 kap. 13 a, 14 a och 14 e §§ ÅRL får inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet, se under rubriken Anläggningstillgångar.

Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde

Kommentar

I punkterna 9.8–9.15 finns bestämmelser om beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde. I kapitel 10–14 finns mer detaljerade regler som bl.a. behandlar i vilken utsträckning utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet ska ingå i anskaffningsvärdet.

Likvidtransaktion

Allmänt råd

9.8 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.

Kommentar

Vid beräkning av anskaffningsvärdet ska onormalt fördelaktiga betalningsvillkor inte beaktas.

Förvärv mot lånevers eller övertagande av skulder jämföras med en likvidtransaktion.

Är inköpspriset i en annan valuta än redovisningsvalutan används det värde som inköpspriset räknades om till i den löpande bokföringen enligt bestämmelserna om redovisningsvaluta i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

- 9.9 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.

Allmänt råd

Mervärdesskatt ska dock räknas in i anskaffningsvärdet till den del företaget inte har rätt att dra av eller få tillbaka ingående mervärdesskatt.

I punkterna 2.7 och 2.8 finns regler om anskaffningsvärdets storlek vid byten.

Förvärv med försäkringsersättning

- 9.10 Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som anges i punkterna 9.8 och 9.9 samt 2.7 och 2.8.

Allmänt råd

De händelser som uppkommer i samband med förluster av eller skador på tillgångar och som föranleder ersättning från försäkringsbolag och eventuellt investeringar ska ses som separata händelser. Detta innebär

Kommentar

- att en skada på t.ex. en materiell anläggningstillgång medför att en nedskrivningsprövning ska göras, se punkterna 10.32–10.37, och
- att försäkringsersättningen, såväl likvida medel som ersättningstillgång, ska redovisas som intäkt, se punkt 6.26.

K2

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som framgår av faktura, avtal eller liknande, se punkterna 9.8 och 9.9. I de fall försäkringsbolaget ersätter en skadad tillgång med en annan tillgång ska punkterna 2.7 och 2.8 tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärdet.

Förvärv genom testamente eller gåva

- 9.11 Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens

Allmänt råd

- a) marknadsvärde, eller
- b) om ett marknadsvärde inte kan fastställas, återanskaffningsvärde.

Är tillgången en fastighet får företaget utgå från att marknadsvärdet motsvarar taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Anskaffningsvärdet får bestämmas till det värde som används vid inkomstbeskattningen.

Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlätas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Återanskaffningsvärdet används när efterfrågan på tillgången är svag, dvs. motsvarande tillgångar omsätts aldrig eller mycket sällan på marknaden.

Kommentar

Ett företag som förvärvar en fastighet genom testamente eller gåva får använda taxeringsvärdet när ett marknadsvärde fastställs. Taxeringsvärdet ska

motsvara 75 procent av fastighetens marknadsvärde. För en fastighet kan därför marknadsvärdet oftast beräknas genom att taxeringsvärdet multipliceras med 1,33.

- Allmänt råd* 9.12 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens
- a) nettoförsäljningsvärde, eller
 - b) nominella värde, om tillgången är likvida medel.
- Anskaffningsvärdet får bestämmas till det värde som används vid inkomstbeskattningen.

Kommentar Hur nettoförsäljningsvärdet beräknas beskrivs i kapitel 12. Ytterligare regler om redovisning av gåvor och förvärv genom testamente finns i kapitel 6.

Tillgångar som tillförs företaget genom tillskott eller insättning

- Allmänt råd* 9.13 Anskaffningsvärdet för en tillgång som tillförs företaget genom tillskott eller insättning ska bestämmas enligt punkt 9.11 eller 9.12.

Kommentar Tillskott och insättningar redovisas som en ökning av eget kapital, se kapitel 15.

Förvärv med offentliga bidrag

- Allmänt råd* 9.14 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.

- Allmänt råd* 9.15 Återbetalas ett offentligt bidrag eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp.

Kommentar Ytterligare regler om redovisning av bidrag finns i punkterna 6.27–6.30.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad får inte redovisas som tillgång?

- Lagtext* 3 kap. 6 § första stycket första meningen och andra stycket ÅRL
Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång.

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

Kommentar Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång och inte heller fordran på upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening.

Förvärv genom testamente eller gåva

Kommentar Punkterna 9.11 och 9.12 om anskaffningsvärde vid gåva omfattar även en sådan situation som när en bostadsrätt övergår till föreningen utan att någon ersättning betalas.

Särskilda regler för stiftelser

Förvärv genom testamente eller gåva

- 9.16 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en stiftelse förvärvat genom testamente eller gåva, får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde om stiftelsen har för avsikt att lämna vidare tillgången.

Allmänt råd

Har tillgången inte något försäkringsvärde eller har stiftelsen för avsikt att kassera tillgången ska något värde inte redovisas.

Med försäkringsvärdet avses det värde stiftelsen faktiskt försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till noll kronor. Försäkringsvärde får t.ex. användas vid insamling av kläder som ska lämnas vidare till behövande.

Kommentar

Punkten innebär att gåvor av tillgångar som stiftelsen avser att kassera inte behöver värderas.

Erhållna bidrag

- 9.17 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en stiftelse redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga bidrag i punkterna 9.14 och 9.15.

Allmänt råd

Särskilda regler för ideella föreningar

Förvärv genom testamente eller gåva

K2

- 9.18 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en ideell förening förvärvat genom testamente eller gåva, får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde om föreningen har för avsikt att skänka bort tillgången.

Allmänt råd

Har tillgången inte något försäkringsvärde eller har föreningen för avsikt att kassera tillgången ska något värde inte redovisas.

Med försäkringsvärdet avses det värde den ideella föreningen faktiskt försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till noll kronor. Försäkringsvärde får t.ex. användas vid insamling av kläder som ska skänkas vidare till behövande.

Kommentar

Punkten innebär att gåvor av tillgångar som den ideella föreningen avser att kassera inte behöver värderas.

Erhållna bidrag

- 9.19 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en ideell förening redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga bidrag i punkterna 9.14 och 9.15.

Allmänt råd

Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Tillämpning

- 10.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av immateriella och materiella anläggningstillgångar.

Allmänt råd

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkterna 10.40 och 10.41, och
- b) ekonomiska föreningar i punkterna 10.42 och 10.43.

Kommentar I kapitel 9 finns regler som är gemensamma för alla tillgångar.

Grundläggande bestämmelser

En eller flera immateriella eller materiella anläggningstillgångar?

Allmänt råd 10.2 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.

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig, dvs. varje immateriell eller materiell anläggningstillgång som utgör en enhet värderas för sig, jämför punkterna 10.21 och 10.22.

Förvärfvas t.ex. ett konferensbord med tillhörande stolar räknas det som en enhet, eftersom de har ett naturligt inbördes samband och har förvärfvats för att användas som en enhet. Ett förvärfv av tio kopieringsmaskiner ska ses som tio separata anläggningstillgångar eftersom varje maskin fungerar för sig själv och inte har något naturligt inbördes samband med de andra kopieringsmaskinerna.

Immateriell eller materiell anläggningstillgång?

Allmänt råd 10.3 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. I annat fall ska tillgången anses vara en immateriell anläggningstillgång.

Kommentar Anläggningstillgångar kan bestå av både immateriella och materiella delar. Exempelvis består ett passersystem till en liftanläggning av både materiella (spärrar) och immateriella delar (dataprogram för liftkortshantering). Förvärfvas passersystemet i ett sammanhang är det en tillgång. Avgörande för klassificeringen är hur utgifterna fördelar sig på den materiella respektive immateriella delen. Är utgifterna för spärrarna 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet är passersystemet en materiell anläggningstillgång. I annat fall utgör allt en immateriell anläggningstillgång.

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 2 § ÅRL

Utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller ersättning som vid förvärfv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärfvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgångar. Lag (2015:813)

- 10.4 En egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång trots att 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det. Utgifter som kan hänföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad.

Allmänt råd

Med egenupparbetad immateriell anläggningstillgång avses även en tillgång som består av både en förvärvad och en egenupparbetad immateriell del, om syftet vid förvärvet av den förvärvade delen är att den, genom eget utvecklingsarbete, ska utgöra en del av en ny unik tillgång.

Punkten innebär att företag som tillämpar det allmänna rådet inte får ta upp en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång, trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. Detta medför att t.ex. utvecklingsarbeten som företaget självt har bedrivit inte får aktiveras utan utgifterna för sådant arbete ska redovisas som kostnad direkt. Detta gäller oavsett om det är företagets anställda eller externa konsulter som har utfört arbetet. Avgörande för frågan om utgifterna får aktiveras eller inte är således om tillgången är egenupparbetad eller förvärvad av extern part, t.ex. i form av rättigheter eller goodwill, inte om utgifterna är interna eller externa. Övriga utgifter i samband med utvecklingsarbete, t.ex. utgifter för att söka patent, behandlas på motsvarande sätt.

Kommentar

En förvärvad immateriell anläggningstillgång får däremot redovisas som en tillgång.

Om företaget har förvärvat en immateriell tillgång med syfte att den ska ingå i en ny unik immateriell anläggningstillgång som företaget ska eller håller på att utveckla, behandlas utgiften för den förvärvade tillgången som en del av utgifterna för den egenupparbetade tillgången. Det innebär att inte heller den förvärvade delen får tas upp som tillgång. Den förvärvade delen bli inte en egen, självständig tillgång som kan användas eller säljas, utan en oskiljaktig del av den nya tillgången.

Om ett företag exempelvis köper ett affärssystem som genom eget arbete anpassas till företagets verksamhet, uppstår inte en ny unik tillgång. Affärssystemet är en förvärvad immateriell tillgång. Om företaget däremot köper en licens för ett utvecklingsverktyg som används som en del i företagets utveckling av en ny unik produkt, betraktas licensen som en del av den nya egenupparbetade immateriella tillgången. Varken utgifterna för licensen eller den nya egenupparbetade immateriella tillgången får tas upp som tillgång.

Vilka materiella anläggningstillgångar får redovisas som kostnad?

- 10.5 En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad om anskaffningsvärdet beräknat enligt punkterna 10.9, 10.12 och 10.13 understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för ingående mervärdesskatt som företaget inte har rätt att dra av eller få tillbaka enligt mervärdesskattelagen (2023:200). (BFNAR 2023:2)

Allmänt råd

K2

Allmänt råd 10.6 En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om den kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år.

Kommentar Av förenklingskäl får materiella anläggningstillgångar av mindre värde och korttidsinventarier kostnadsföras samma år de anskaffas. Detta överensstämmer med bestämmelserna i IL om inventarier av mindre värde och kort ekonomisk livslängd.

Anskaffas flera olika materiella anläggningstillgångar och kan de anses ingå som ett led i en större investering får utgifterna redovisas som kostnad om det sammanlagda anskaffningsvärdet för investeringen understiger ett halvt prisbasbelopp.

Delar av en enhet utgör tillsammans en tillgång om det finns ett naturligt inbördes samband mellan delarna eller om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion, se punkt 10.2. Eftersom ett konferensbord med stolar räknas som en tillgång får bordet och stolarna inte kostnadsföras direkt om tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde överstiger ett halvt prisbasbelopp.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

Allmänt råd 10.7 Ett företag som bedriver verksamhet på annans fastighet och som har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten, ska redovisa utgifterna som en materiell anläggningstillgång i posten Förbättringsutgifter på annans fastighet om äganderätten tillkommer fastighetsägaren och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda. Om utgifterna räknas som byggnadsinventarier eller markinventarier enligt inkomstskattelagen (1999:1229), ska de i stället redovisas i posten Maskiner och andra tekniska anläggningar.

Kommentar Enligt punkt 9.2 andra stycket ska förbättringsutgifter på annans fastighet redovisas som tillgång. Ett företag som bedriver verksamhet på annans fastighet (nyttjanderättshavare) och bekostar ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten blir oftast inte ägare till ny-, till- eller ombyggnaden. Ägare blir i stället fastighetsägaren. Trots detta ska nyttjanderättshavaren redovisa förbättringsutgifterna som en tillgång. Motsvarande gäller för markanläggningar som bekostats av nyttjanderättshavaren.

Det framgår av punkt 10.17 att utgiften för tillbyggnad ska tas upp som tillgång och av punkt 10.18 om utgiften för ombyggnaden är aktiverbar. Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet behandlas i punkterna 10.20 och 10.28 med tillhörande kommentarer.

Redovisning av materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

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

- 10.8 Värdet av en delpost i posten Materiella anläggningstillgångar, som enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) 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.

Allmänt råd

Enligt 4 kap. 12 § ÅRL är det enbart materiella anläggningstillgångar som uppfyller följande tre kriterier som får redovisas till bestämd mängd och fast värde:

Kommentar

- Tillgångarna ska omsättas.
- Tillgångarnas sammantagna värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Tillgångarnas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

En delposts sammantagna värde anses inte variera väsentligt om värdet kan antas ligga i intervallet ± 20 procent jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Exempelvis har ett företag som hyr ut stolar bl.a. 1 000 stycken klaffstolar för uthyrning. Klaffstolarna håller i genomsnitt fem år och byts ut successivt. Fastställs värdet till 100 000 kronor ska delpostens sammantagna värde kunna antas ligga i intervallet 80 000–120 000 kronor för att företaget inte ska behöva göra en exakt beräkning av anskaffningsvärde och avskrivning.

Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar

K2

Förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar

Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Kommentar

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

Lagtext

— — —

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

— — — Lag (2015:813)

- 10.9 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell och materiell anläggningstillgång, kan vara utgifter för
- a) frakt,
 - b) tull och import,
 - c) lagfart,
 - d) installation, och
 - e) konsulttjänster.

Allmänt råd

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

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång.

- Allmänt råd* 10.10 Utgifter för pantbrev som avser en förvärvad materiell anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.
- Kommentar* Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång. Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in i anskaffningsvärdet.
- För att utgifter för konsulttjänster, t.ex. jurist- och ingenjörstjänster, ska få räknas in i anskaffningsvärdet krävs att de har ett direkt samband med förvärvet. Utgifter för förkastade alternativ anses inte ha ett sådant direkt samband med den tillgång som slutligen förvärvas att utgifterna kan anses direkt hänförliga till förvärvet. Andra utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet är t.ex. iordningställande av plats för installation eller uppförande av tillgången. Utgifter för provkörning och intrimning är däremot inte sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Driftsförluster i ett inledningskede, innan anläggningen när planerad driftsnivå, ska inte heller räknas in utan redovisas som kostnad.
- För beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning, se kapitel 16.
- Utgifter för pantbrev som inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången redovisas som kostnad.
- Allmänt råd* 10.11 Anskaffningsvärdet för en fastighet som vid förvärvet består av både byggnad och mark, ska normalt fördelas på byggnad och mark enligt taxeringsvärdets fördelning.
- Ingår i anskaffningsvärdet sådana industritillbehör som avses i 2 kap. 3 § jordabalken, ska den del av anskaffningsvärdet som avser dessa räknas bort före fördelningen enligt första stycket.
- För fastigheter som saknar taxeringsvärde fördelas anskaffningsvärdet enligt annan skälig grund.
- Kommentar* Se exempel 10 a och 10 f.
- Allmänt råd* 10.12 Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som tidigare leasats utgörs av
- a) leasetagarens utgift för att lösa tillgången, och
 - b) de på lösendagen kvarvarande leasingavgifter som redovisats som en tillgång i balansräkningen.
- Kommentar* Har leasetagaren erlagt en första förhöjd leasingavgift och senare förvärvat tillgången innan leasetiden gått ut, kan den förhöjda leasingavgiften normalt antas ha påverkat lösenpriset. Den första förhöjda avgiften ska utgöra en del av anskaffningsvärdet, om någon del av tillgångsposten, den förutbetalda kostnaden, finns kvar när den leasade tillgången köps. Se exempel 10 b.
- Egentillverkade materiella anläggningstillgångar**
- Kommentar* Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

4 kap. 3 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL

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

I anskaffningsvärdet för en 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 som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

10.13 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska följande direkta utgifter räknas in:

- a) inköpspriset för material,
- b) utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka tillgången,
- c) utgifter för legoarbeten och underentreprenörer, och
- d) sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 10.9.

Ett företag får räkna in andra direkta utgifter i anskaffningsvärdet med undantag av utgifter enligt punkt 10.15.

Allmänt råd

10.14 Utgifter för pantbrev som avser en egentillverkad materiell anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.

Allmänt råd

K2

I punkt 10.13 första stycket anges de direkta utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet. Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i skattedeklarationen. Av förenklingsskäl behöver inte avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionskostnader ingå.

Kommentar

Enligt punkt 10.15 får t.ex. ränta och utgifter för förkastade alternativ aldrig räknas in i anskaffningsvärdet.

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får även en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik tillgång. Väljer ett företag att räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska pålägget motsvara den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som lagts ned t.o.m. balansdagen.

Utgifter för pantbrev som inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången redovisas som kostnad.

10.15 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får inte räknas in utgifter för

- a) ränta,
- b) förkastade alternativ,
- c) administration,
- d) nedmontering, bortforsling och återställning,
- e) forskning, eller

Allmänt råd

- f) 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.

Kommentar Utgifterna i punkt 10.15 får inte räknas in i anskaffningsvärdet oavsett om de är direkta eller indirekta.

Avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning, se kapitel 16.

Allmänt råd 10.16 De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av materiella anläggningstillgångar ska bruttoredo visas i resultaträkningen.

Kommentar De direkta och indirekta utgifter för egentillverkade materiella anläggnings-tillgångar som aktiveras ska enligt punkt 10.16 redovisas brutto i resultat-räkningen. I praktiken bokförs normalt utgifterna löpande i respektive post i resultaträkningen (Råvaror och förnödenheter, Personalkostnader etc.). Vid bokslutet sker aktiveringen genom en kreditering av resultaträkningsposten Aktiverat arbete för egen räkning.

Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 3 § femte stycket ÅRL

— — —

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. Lag (2015:813)

Kommentar Med tillkommande utgifter avses utgifter avseende en anläggningstillgång efter tillgångens förvärv eller tillverkning.

Tillkommande utgifter för byggnader och mark som ska eller får tas upp som tillgång behandlas i punkterna 10.17 och 10.18. För övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar, se punkt 10.19.

Av 4 kap. 3 § femte stycket ÅRL följer att utgifter som kostnadsförts tidigare år inte får redovisas som tillgång ett senare räkenskapsår.

Byggnader och mark

Allmänt råd 10.17 Utgifter för tillbyggnad ska tas upp som tillgång.

Allmänt råd 10.18 Utgifter för ombyggnad ska tas upp som tillgång.

Utgifter för ombyggnad som dras av omedelbart vid inkomstbeskattningen ska dock kostnadsföras i redovisningen.

Företag som är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229) får kostnadsföra sådana utgifter för ombyggnad som andra företag än privatbostadsföretag får dra av omedelbart enligt inkomstskattelagen.

Kommentar Utgifter för en ombyggnad ska tas upp som tillgång. Av punkt 10.18 andra stycket följer dock att utgifter som dras av omedelbart med stöd av IL även ska kostnadsföras i redovisningen. Enligt 19 kap. 2 § andra stycket IL får

utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i verksamheten behandlas som utgifter för reparation och underhåll, det så kallade utvidgade reparationsbegreppet. Sålunda får t.ex. utgifter för flyttning av innerväggar för att omdisponera utrymmena i ett kontor kostnadsföras omedelbart.

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.

Även ett företag som räknas som privatbostadsföretag enligt IL får kostnadsföra sådana utgifter som andra företag får dra av omedelbart enligt IL.

Reglerna är utformade för att stämma överens med IL.

K2

Övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar

10.19 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.

Allmänt råd

Exempel på åtgärder som kan anses medföra en sådan ökning av tillgångens funktion eller prestanda är

Kommentar

- 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.

Utgifter för reparation och underhåll som syftar till att bevara eller återställa egenskaper så att tillgångens prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska redovisas som kostnad i den period utgifterna uppkommer.

Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar **Gemensamma bestämmelser**

Lagtext

4 kap. 4 § ÅRL

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om goodwill.

Avskrivningar ska redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2015:813)

Kommentar

De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under rubrikerna Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar, Förbättringsutgifter på annans fastighet samt Byggnader och mark. Det som enligt IL klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier skrivs av enligt reglerna om maskiner och inventarier.

Allmänt råd

10.20 Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden får bestämmas i enlighet med punkterna 10.27, 10.28, 10.30 och 10.31.

Allmänt råd

10.21 Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig.

Allmänt råd

10.22 Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Mark, markinventarier respektive övriga markanläggningar, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig.

Tillkommande utgifter avseende andra tillgångar än som anges i andra stycket utgör inte en separat avskrivningsenhet.

Allmänt råd

10.23 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.

Allmänt råd

10.24 Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.

Allmänt råd

10.25 Avskrivning ska göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor.

Avskrivning får i stället göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivs av till dess tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet, om metoden 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.

Andra stycket får inte tillämpas vid avskrivning av byggnader eller om företaget tillämpar punkt 10.27, 10.28 eller 10.30.

- 10.26 Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. *Allmänt råd*

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

- 10.27 Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år. *Allmänt råd*

Nyttjandeperiod

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.20 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. I ett företags policy kan t.ex. ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utrangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. Nyttjandeperioden kan därför vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är således en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. Av förenklingsskäl får dock nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar enligt punkt 10.27 bestämmas till fem år.

Kommentar

Tillämpas inte punkt 10.27 ska nyttjandeperioden och avskrivningsplanen normalt fastställas utifrån antagandet att avskrivningsobjektet ska återanskaffas. En tillgång kan behöva ersättas med en ny enhet när det bedöms mer ekonomiskt än andra handlingsalternativ, t.ex. när

- utgifter för löpande drift och underhåll ökar samtidigt som tillgångens prestanda minskar, eller
- den tekniska utvecklingen medför lägre drifts- eller kapitalkostnader, bättre produktkvalitet, miljövänligare teknik etc.

Nyttjandeperioden och avskrivningsplanen kan också påverkas av förväntat kapacitetsutnyttjande, antal skift och därmed sammanhängande förslitning samt service- och underhållsprogram.

Följande frågeställningar bör beaktas när nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska fastställas:

- Följer nyttjandeperioden av avtal?
- Har företaget tidigare haft en jämförbar tillgång?
- Finns det en etablerad branschpraxis som är relevant för företaget?

När nyttjandeperioden ska fastställas för en ny tillgång kan nyttjandeperioden för jämförbara tillgångar som företaget tidigare haft användas som utgångspunkt. Ett transportföretag som t.ex. använder lastbilar under tio år medan personbilarna byts ut efter fyra år, kan därför fastställa nyttjandeperioden för

K2

en nyinköpt lastbil till tio år, om det inte finns något som tyder på att den nyinköpta lastbilen kommer att användas under en kortare eller längre period.

Etablerad branschpraxis kan t.ex. vara att det inom en bransch finns en praxis att bilar normalt byts ut efter fyra år. Branschpraxis bör användas endast om den är relevant för företaget.

I 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL anges att om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar i form av goodwill inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år.

Avskrivningsmetoder

Kommentar

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden. Dessa metoder är

- linjär (fast årligt avskrivningsbelopp),
- degressiv (minskade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden),
- produktionsberoende (avskrivningsbeloppet bestäms på basis av förväntad användning eller produktion), och
- progressiv (ökade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden).

Den metod som ska väljas ska bäst återspegla hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Linjär avskrivningsmetod är vanligast. Progressiv avskrivningsmetod är tänkbar för anläggningar med lång livslängd och obetydlig teknisk utveckling. Det är sällan det finns förutsättningar att tillämpa denna metod för industriella anläggningar.

Hur ska avskrivningen beräknas?

Kommentar

Enligt punkt 10.21 ska varje anläggningstillgång skrivas av för sig. Vad som räknas som en anläggningstillgång framgår av punkt 10.2 och kommentaren till punkten. Delar av en enhet utgör tillsammans en anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska fungera. Enligt punkt 10.22 första stycket ska delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång skrivas av gemensamt. En dator som förvärvat med tillhörande skärm ska därför skrivas av gemensamt med skärmen och med samma nyttjandeperiod. Tillkommande aktiverade utgifter utgör inte en separat avskrivningsenhet.

Enligt punkt 10.23 första stycket ska avskrivningen påbörjas det år tillgången tas i bruk. Anskaffar företaget en maskin i slutet av året men börjar använda den först året efter ska avskrivning inte göras för anskaffningsåret. Skattemässigt får avskrivning påbörjas när företaget äger tillgången. Det kan innebära att den skattemässiga avskrivningen påbörjas året innan nyttjandeperioden inleds. Eftersom avskrivningsberäkningarna dessutom är olika är det vanligt att det finns en skillnad mellan tillgångens skattemässiga värde och värdet enligt reglerna i det allmänna rådet. Använder sig företaget av de skattemässiga reglerna för räkenskapsenlig avskrivning ska denna skillnad redovisas som en obeskattad reserv i posten Ackumulerade överavskrivningar. Se exempel 10 c.

Av punkt 10.23 andra stycket följer att avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. Har nyttjandeperioden fastställts till fem år och tillgången tas i bruk när halva räkenskapsåret har gått, får tillgången ändå skrivas av med en femtedel.

Vidare anges i punkt 10.23 tredje stycket att avskrivning inte behöver göras det år som tillgången avyttras. Detta innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 10.24 framgår att avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Har företaget förvärvat rätt till ett varumärke och det verkliga värdet är betydligt högre än det värde som företaget redovisar i sin balansräkning ska avskrivningar ändå göras enligt den fastställda nyttjandeperioden.

Av punkt 10.25 framgår att avskrivning kan göras på två olika sätt. Det ena sättet innebär att hela anskaffningsvärdet skrivs av och detta oavsett eventuellt restvärde. T.ex. ska en bil som ska användas i företaget under fyra år skrivas av med hela anskaffningsvärdet under denna fyraårsperiod även om företaget bedömer att bilen kommer att säljas för ett visst belopp efter fyra år.

Det andra sättet att göra avskrivning på innebär att ett avskrivningsbart belopp fastställs som utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet och restvärdet. Denna metod ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Restvärdet är vad företaget förväntas få för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå. Avskrivningar görs till dess att tillgångens redovisade värde är lika med det fastställda restvärdet. Restvärde beräknas främst för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut. Övergår ett företag till att minska anskaffningsvärdet med ett beräknat restvärde när det avskrivningsbara beloppet fastställs ska den nya metoden enligt punkt 2.3 endast tillämpas framåt i tiden och på nya transaktioner. Det innebär att om företaget ändrar metod och inför restvärde vid beräkning av avskrivningsunderlaget för lastbilar får inte värderingen av befintliga lastbilar ändras men däremot ska den nya metoden tillämpas för alla nyinköpta lastbilar.

Restvärde får inte tillämpas om företaget bestämt nyttjandeperioden enligt punkt 10.27. Se exempel 10 b.

Ett företag kan t.ex. välja att skriva av sina kontorsmöbler på fem år enligt punkt 10.27 och samtidigt ta hänsyn till restvärde vid beräkningen av avskrivningsunderlaget för sina lastbilar.

Djur i jordbruk och renskötsel som klassificerats som anläggningstillgångar ska skrivas av utifrån nyttjandeperioden och får i redovisningen inte värderas enligt 17 kap. 5 § IL. Skattemässigt ska alla djur i jordbruk och renskötsel klassificeras och därmed värderas som lagertillgångar (omsättningstillgångar) oavsett klassificering i redovisningen.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Enligt punkt 10.26 ska fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. Företaget ska alltså inte löpande pröva om den fastställda avskrivningsplanen är rätt utan den nyttjandeperiod och den avskrivningsmetod som initialt beslutades ska användas även om förutsättningarna har ändrats, se även kommentarer till nedskrivningsreglerna. Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen. Den ändrade avskrivningsplanen tillämpas framåt i tiden.

Kommentar

K2

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter inte utgör en separat avskrivningsenhet, se punkt 10.22 tredje stycket, ska nyttjandeperioden för hela tillgången omprövas. För en investering i en produktionsutrustning som medför att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs, ska därför det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden. Se exempel 10 d.

Enligt 4 kap. 4 § tredje stycket ÅRL ska avskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

Allmänt råd 10.28 Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till

- a) 10 år för täckdiken, samt
- b) 20 år för annan förbättring.

Kommentar Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.20 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Normalt fastställs nyttjandeperioden för en förbättring på annans fastighet till den tid företaget har kvar på hyreskontraktet. För att undvika skillnader mellan beskattning och redovisning får företaget enligt punkt 10.28 tillämpa en nyttjandeperiod som innebär att förbättringsutgifter på annans fastighet skrivs av under samma period som enligt 19 kap. 26 § IL, dvs. 10 år för täckdiken och 20 år för annan förbättring.

Byggnader och mark

Allmänt råd 10.29 Mark får inte skrivas av.

Allmänt råd 10.30 Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till

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

Allmänt råd 10.31 Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag för byggnader.

Nyttjandeperiod

Kommentar Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.20 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. I ett företags policy kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. I ett företag kan därför nyttjandeperioden vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är därför en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. När det gäller ett fastighetsförvaltande företag kan nyttjandeperioden för en byggnad vara en helt annan än nyttjandeperioden för en liknande byggnad i ett verkstadsföretag.

Enligt punkt 10.22 andra stycket utgör mark, markinventarier respektive övriga markanläggningar, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig. Mark har

i normalfallet en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av, se punkt 10.29. Mark- och byggnadsinventarier skrivs av enligt reglerna för maskiner och inventarier.

Av förenklingsskäl får nyttjandeperioden för täckdiken och skogsvägar bestämmas till 10 år och för övriga markanläggningar till 20 år, se punkt 10.30. För byggnad, tillbyggnad och sådan ombyggnad som aktiverats som byggnad får nyttjandeperioden bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskingsavdrag för byggnader, se punkt 10.31. En tillbyggnad eller en aktiverad ombyggnad utgör en separat avskrivningsenhet och skrivs av var för sig, se punkt 10.22 andra stycket. Sammantaget innebär dessa regler att ursprungsbyggnaden kan komma att vara helt avskriven vid tidigare tidpunkt än tillbyggnaden. Avskrivningar enligt respektive förenklingsregel är inte lika rättvisande som när avskrivningar görs utifrån den tid som företaget avser att använda tillgången, men företaget undviker därigenom avvikelser mellan redovisning och beskattning.

Avskrivningsmetoder

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden. Dessa metoder är

- linjär (fast årligt avskrivningsbelopp),
- degressiv (minskade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden), och
- produktionsberoende (avskrivningsbeloppet bestäms på basis av förväntad användning eller produktion).

Kommentar

Den metod som ska väljas ska bäst återspegla hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Linjär avskrivningsmetod är vanligast.

K2

Hur ska avskrivningen beräknas?

Som nämnts ovan ska mark inte skrivas av, medan övriga delar av en fastighet ska skrivas av var för sig. Tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och markanläggning ska utgöra separata avskrivningsenheter och skrivas av var för sig, se punkt 10.22 andra stycket.

Kommentar

Avskrivning påbörjas det år som tillgången tas i bruk, se punkt 10.23 första stycket. När det gäller byggnad som förvärvas får avskrivning påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Anledningen är att företaget ska kunna ha samma avskrivning i redovisningen som vid beskattningen.

Avskrivning behöver inte göras det år som fastigheten avyttras, se punkt 10.23 tredje stycket. Det innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 10.24 framgår att avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Har en fastighet ett verkligt värde som är betydligt högre än det redovisade värdet ska avskrivning ändå göras utifrån den fastställda avskrivningsplanen.

Byggnader ska alltid skrivas av till dess det redovisade värdet är noll kronor, se punkt 10.25. Metoden att fastställa ett restvärde finns till för anläggnings-tillgångar som regelbundet byts ut, vilket i normalfallet inte gäller byggnader.

Se exempel 10 a om förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Kommentar

Enligt punkt 10.26 ska fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. Företaget ska alltså inte löpande pröva om den fastställda avskrivningsplanen är rätt utan den nyttjandeperiod och den avskrivningsmetod som initialt beslutades ska användas även om förutsättningarna har ändrats, se även kommentarer till nedskrivningsreglerna. Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen. Den ändrade avskrivningsplanen tillämpas framåt i tiden.

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och mark utgör en avskrivningsenhet och skrivs av separat, se punkt 10.22 andra stycket, ändras inte nyttjandeperioden för den ursprungliga tillgången.

Enligt 4 kap. 4 § tredje stycket ÄRL ska avskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 5 § första och fjärde styckena ÄRL

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

— — —

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Gemensamma bestämmelser

Kommentar

De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under rubrikerna Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar samt Byggnader och mark. Det som enligt IL klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier räknas som inventarier även vid tillämpningen av reglerna om nedskrivning.

Allmänt råd

10.32 Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig.

Allmänt råd

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

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

Allmänt råd

10.34 Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs.

Allmänt råd

10.35 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

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

10.36 Vid nedskrivning av maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar 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.

Allmänt råd

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.

Av 4 kap. 5 § första stycket ÅRL följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om dess värde är lägre än tillgångens redovisade värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningsprövningen ska enligt punkt 10.32 göras för varje avskrivningsenhet.

Kommentar

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att leda till en realisationsförlust, se punkt 10.33. Skälet till nedskrivning i detta fall är att själva avyttringen inte kommer att redovisas förrän riskerna och förmånerna övergår enligt vad som anges i punkt 7.2.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod på högst fem år ska också skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs, se punkt 10.34. Ett exempel på när nedskrivning ska göras är att företaget fattat beslut om försäljning och det är uppenbart att marknadsvärdet understiger det redovisade värdet. Har däremot en tillgång förstörts så att den inte längre kan användas ska tillgången kostnadsföras. I det fallet är det inte fråga om nedskrivning utan om en utrangering som i sin tur leder till en realisationsförlust som ska redovisas i enlighet med punkt 7.14.

K2

För maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod på mer än fem år gäller andra regler för när nedskrivning ska göras. En sådan tillgång ska skrivas ned om tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat och nyttan för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade, se punkt 10.35. Följande händelser kan ges som exempel:

- Tillgångens marknadsvärde har minskat väsentligt under perioden och skälet kan inte hänföras till tillgångens ålder eller att den använts på ett normalt sätt.
- Den marknad som tillgången används på har påverkats negativt av en väsentlig händelse som har inträffat eller förväntas inträffa inom en snar framtid, t.ex. ändrade marknadsförutsättningar eller förändringar inom teknologin eller det rättsliga området.
- Tillgången är tekniskt föråldrad eller har skadats.
- Möjligheten att använda tillgången på det sätt som det var tänkt har påverkats negativt av en väsentlig händelse som har inträffat eller förväntas inträffa inom en snar framtid, t.ex. att företaget planerar att utveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör.

Nedskrivning ska endast göras om värdenedgången är bestående. Kan tillgångens nytta för företaget antas bli återställd inom två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade anses inte värdenedgången vara bestående, se punkt 10.35 b. Nedskrivningsbehovet kan ha föranletts av ändrad lagstiftning som gör att företaget inte kan använda tillgången på ett ekonomiskt lönsamt sätt. Finns tydliga indikationer på att lagstiftningen kommer att ändras så att företaget åter kommer att kunna använda tillgången på ett ekonomiskt lönsamt sätt, behöver nedskrivning inte göras.

Kommer företaget vid nedskrivningsprövningen enligt punkt 10.35 fram till att nedskrivning ska göras, ska tillgången skrivas ned till ett värde som den skulle ha haft med en nyttjandeperiod om fem år, om inte det verkliga värdet är uppenbart lägre, se punkt 10.36 första stycket. Kan företaget med ett tillförlitligt värderingsintyg eller på något annat sätt visa att tillgången har ett högre värde får den i stället skrivas ned till detta värde.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska nedskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Byggnader och mark

Allmänt råd

10.37 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.

Kommentar

Av 4 kap. 5 § första stycket ÅRL följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om dess värde är lägre än tillgångens redovisade värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningsprövningen ska enligt punkt 10.32 göras för varje avskrivningsenhet, dvs. mark, markanläggning respektive byggnad. Företaget kan alltså inte underlåta att göra nedskrivning på en byggnad med motiveringen att t.ex. marken har ett högre värde än det redovisade värdet.

Byggnader, markanläggningar och mark ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust, se punkt 10.33. Skälet till nedskrivning i detta fall är att själva avyttringen inte kommer att redovisas förrän riskerna och förmånerna övergår enligt vad som anges i tabellen i punkt 7.12.

Byggnader, markanläggningar och mark ska skrivas ned om det är uppenbart att värdet på den enskilda tillgången på balansdagen betydligt understiger tillgångens redovisade värde, se punkt 10.37. En indikation på att nedskrivning kan vara nödvändig är att taxeringsvärdet minskat i sådan omfattning att taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 understiger det redovisade värdet. Andra indikationer på att det är uppenbart att nedskrivning ska göras kan vara att företaget har fattat beslut om försäljning och det är uppenbart att marknadsvärdet väsentligt understiger det redovisade värdet eller att en del av en byggnad har rivits, brunnit eller på annat sätt blivit obrukbar.

Tillgången ska skrivas ned till det återstående uppskattade värdet i företaget. Det innebär att i en fortgående verksamhet är det byggnadens, markens eller markanläggningens nytta i verksamheten som är utgångspunkt vid bedömningen av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkten vid bedömningen.

Om nedskrivning har gjorts på grund av att taxeringsvärdet har minskat, kan det återstående värdet bestämmas till taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska nedskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Återföring av en nedskrivning

4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL

Lagtext

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

--- Lag (2015:813)

10.38 En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar.

Allmänt råd

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

Allmänt råd

Har tillgången ökat i värde av andra skäl ska nedskrivningen inte återföras. Se även exempel 10 e.

Kommentar

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska återföring av en nedskrivning redovisas i resultaträkningen.

K2

Särskilda regler för aktiebolag

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

4 kap. 6 § ÅRL

Lagtext

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

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

10.40 Aktiebolag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Allmänt råd

Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

Immateriella och materiella anläggningstillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör ett undantag från huvudregeln. För aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet begränsas de möjligheter till uppskrivning som finns enligt ÅRL. Anledningen till att

Kommentar

endast byggnader och mark får skrivas upp är att det är svårt att visa att övriga tillgångar har ett högre, tillförlitligt och bestående värde.

I kommentarerna till kapitel 15 beskrivs reglerna om uppskrivningsfond.

Allmänt råd 10.41 Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod.

Kommentar Avskrivningen hanteras inte på samma sätt som avskrivningar på till- och ombyggnader. Detta beror på att det inte finns någon skattemässig avskrivningsrätt på en uppskrivning.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

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

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Allmänt råd 10.42 Ekonomiska föreningar som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det. Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

Kommentar Immateriella och materiella anläggningstillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör ett undantag från huvudregeln. För ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rådet begränsas de möjligheter till uppskrivning som finns enligt ÅRL. Anledningen till att endast byggnader och mark får skrivas upp är att det är svårt att visa att övriga tillgångar har ett högre, tillförlitligt och bestående värde.

I kommentarerna till kapitel 15 beskrivs reglerna om uppskrivningsfond.

Allmänt råd 10.43 Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod.

Kommentar Avskrivningen hanteras inte på samma sätt som avskrivningar på till- och ombyggnader. Detta beror på att det inte finns någon skattemässig avskrivningsrätt på en uppskrivning.

Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

Tillämpning

11.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella anläggningstillgångar.

Allmänt råd

Kapitlet behandlar inte

- a) andelar i koncernföretag, se kapitel 19,
- b) andelar i intresseföretag, se kapitel 19, och
- c) andelar i gemensamt styrda företag, se kapitel 19.

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkt 11.24,
- b) ekonomiska föreningar i punkt 11.25, och
- c) handelsbolag i punkt 11.26.

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Finansiella anläggningstillgångar i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

Kommentar

- Fordringar hos koncernföretag,
- Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Ägarintressen i övriga företag,
- Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i, t.ex. emissionsinsatser i ekonomiska föreningar,
- Andra långfristiga värdepappersinnehav, t.ex.
 - andelar i noterade företag,
 - andra andelar,
 - andelar i bostadsrättsföreningar, och
 - obligationer,
- Lån till delägare eller närstående, och
- Andra långfristiga fordringar, t.ex.
 - långfristiga reversfordringar,
 - långfristiga fordringar hos anställda,
 - lämnade depositioner,
 - värde av kapitalförsäkring,
 - långfristiga kontraktsfordringar, och
 - övriga långfristiga fordringar.

K2

Grundläggande bestämmelser

Vad är en finansiell anläggningstillgång?

11.2 En finansiell tillgång som företaget avser inneha längre tid än 12 månader efter balansdagen är en finansiell anläggningstillgång.

Allmänt råd

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.

Enligt punkt 9.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.

Kommentar

Av punkt 9.6 framgår att ett beslut att avyttra en anläggningstillgång inte ska medföra en omklassificering till omsättningstillgång. Av samma punkt framgår att den del av en långfristig fordran som förfaller till betalning inom

12 månader ska omklassificeras till omsättningstillgång. Av detta följer att en placering som löper på fem år och där avsikten är att inneha tillgången till förfall är en anläggningstillgång de första fyra åren och en omsättningstillgång det femte året.

Överlåtbara värdepapper är, enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Exempel på överlåtbara värdepapper är aktier och obligationer. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

Allmänt råd 11.3 En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång om utbetalningarna ska tillfalla företaget och försäkringen är förenad med återköpsrätt.

Kommentar Enligt punkt 9.2 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Enligt punkt 11.3 ska en kapitalförsäkring redovisas som en finansiell anläggningstillgång om den är förenad med återköpsrätt och utbetalningarna, dvs. försäkringsersättning och eventuell återbetalning, alltid tillfaller företaget. 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 en kapitalförsäkring och utbetalningen går direkt till en person som företaget anvisat ska kapitalförsäkringen ändå redovisas som en finansiell anläggningstillgång. En pantsättning av en kapitalförsäkring påverkar inte om den ska redovisas som en tillgång. Pensioner behandlas i kapitel 16.

Vad är ett ägarintresse?

Lagtext

1 kap. 4 a § ÅRL

Med ägarintresse avses i denna lag 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. Lag (2015:813)

Allmänt råd 11.4 Ägarintressen i företag som inte är koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag är anläggningstillgångar.

Kommentar Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL. Innehar det ägande företaget minst 20 procent av kapitalet i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening anses innehavet utgöra ett ägarintresse, om inte annat framgår av omständigheterna. Behållningen på delägarnas kapitalkonton i ett handelsbolag kan inte läggas till grund för prövningen av vem som enligt presumptionsregeln har ett ägarintresse i handelsbolaget. Däremot kan ett innehav i ett handelsbolag vara ett ägarintresse på grund av att avsikten med innehavet är att främja verksamheten i ägarföretaget.

Ett ägarintresse i ett företag som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag är ett så kallat ägarintresse i övriga företag. Ett sådant ägarintresse ska redovisas i egen post i balansräkningen.

Ett ägarintresse i övriga företag är alltid en finansiell anläggningstillgång eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse.

Exempel på innehav som kan vara avsedda att främja verksamheten är innehav i taxi- och åkericentraler.

Vad får inte redovisas som finansiell anläggningstillgång?

11.5 Ett företag får inte redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Allmänt råd

En uppskjuten skattefordran kan bero på

Kommentar

- en avdragsgill skillnad mellan å ena sidan en tillgångs-, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde,
- skattemässiga underskottsavdrag, eller
- andra skatteavdrag.

En eller flera finansiella anläggningstillgångar?

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

Allmänt råd

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Räntebärande papper, aktier och andelar m.m. ska därför värderas för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkt 11.6 framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att så länge värdepappersportföljen totalt är redovisad till ett värde som understiger dess totala värde, t.ex. noterad kurs multiplicerat med antal aktier för respektive aktieslag, behöver ingen nedskrivning göras även om värdet på ett enskilt aktieslag gått ned. Se exempel 11 i.

Kommentar

K2

Värdering

Ingen värdering till verkligt värde

4 kap. 3 § första stycket ÅRL

Lagtext

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

— — — Lag (2015:813)

11.7 Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Allmänt råd

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2 och exempel 11 a.

Kommentar

Långfristiga fordringar i utländsk valuta

Lagtext

4 kap. 13 § ÅRL

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

Allmänt råd

11.8 En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen.

Kommentar

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs, trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det.

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

— — —

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

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.9 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång är

- a) courtage,
- b) omsättningsavgift, och
- c) andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgift är inte en sådan utgift som avses i första stycket.

Kommentar

Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

När det gäller optioner som är finansiella anläggningstillgångar är det den premie som framgår av köpnotan som är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet.

Se exempel 11 a.

Allmänt råd

11.10 Upplupen avkastning som ingår i inköpspriset för en finansiell anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde. Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver dock inte minska tillgångens anskaffningsvärde.

Kommentar

Punkten gäller t.ex. vid köp av statsobligationer där avtalad ränta som inte är utbetald ingår i inköpspriset. Den upplupna räntan redovisas som övrig kortfristig fordran och periodiseras linjärt i enlighet med reglerna i kapitel 8. Se exempel 11 b och 11 d.

- 11.11 Erhållen emissionsinsats ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission. (BFNAR 2017:7) *Allmänt råd*
- Emissionsinsats kan erhållas från en ekonomisk förening. *Kommentar*
- 11.12 Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskaps-årets utgång men innan årsredovisningen är upprättad får tillskottet redovisas på balansdagen. *Allmänt råd*
- När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas. (BFNAR 2021:4)
- Årsredovisningen är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under den. *Kommentar*
- I samband med att aktieägartillskott lämnas kan nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.
- Erhållna aktieägartillskott ska redovisas som fritt eget kapital, se punkt 15.5 under Särskilda regler för aktiebolag.
- 11.13 Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag 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. Ett negativt värde ska redovisas som en skuld till handelsbolaget. *Allmänt råd*
- Ett företag som är delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel i handelsbolagets resultat. Resultatet framgår av företagets inkomstdeklaration. *Kommentar*
- 11.14 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. *Allmänt råd*
- Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden, se 48 kap. 7 § IL. Se exempel 11 c. *Kommentar*
- 11.15 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften. *Allmänt råd*
- Anskaffningsvärdet ska justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften vid t.ex. inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier. *Kommentar*
- 11.16 Det redovisade värdet för en finansiell anläggningstillgång med en garanterad avkastning ska successivt förändras med skillnaden mellan anskaffningsvärde och garanterat inlösenvärde. *Allmänt råd*
- Vissa finansiella anläggningstillgångar har en garanterad avkastning. Ett sådant exempel är en nollkuponobligation där anskaffningsvärdet understiger det *Kommentar*

garanterade inlösenvärdet eftersom hela avkastningen betalas ut när obligationen löses in. För sådana tillgångar ska det redovisade värdet varje år ökas med räkenskapsårets del av avkastningen. Fördelningen av tillgångens totala avkastning kan göras linjärt över den återstående löptiden. Ett annat exempel är en obligation med fast ränta. Beroende på vad marknadsräntan är i förhållande till den fasta räntan kan obligationen anskaffas till under- eller överkurs. Det redovisade värdet för sådana tillgångar ska varje år förändras med räkenskapsårets andel av under- respektive överkursen. Under- respektive överkursen kan fördelas linjärt över den återstående löptiden. Se exempel 11 e och 11 f.

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 5 § första, andra och fjärde styckena ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, 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.

— — —

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt punkt 11.6 är en värdepappersportfölj en finansiell anläggningstillgång. Av detta följer att det är värdepappersportföljens totala värde (t.ex. noterad kurs multiplicerat med antal aktier för respektive aktieslag) som vid en nedskrivningsprövning ska jämföras med portföljens totala redovisade värde, se även kommentar till punkt 11.6.

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Vilket värde ska jämföras med det redovisade värdet?

Allmänt råd

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

Kommentar

När det gäller ett noterat värdepapper ska senast noterad betalkurs på balansdagen användas vid jämförelsen med det redovisade värdet för att bedöma om nedskrivning ska ske. Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser.

Allmänt råd

11.18 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.

Kommentar

Vissa finansiella anläggningstillgångar saknar noterade kurser. Erhålls ett värdebesked från t.ex. en bank kan företaget använda det värde som anges i

värdebeskedet. För aktier och andelar som inte är noterade tillämpas de värderingsmetoder som används på marknaden.

- 11.19 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en sådan kapitalförsäkring som anges i punkt 11.3 jämföras med försäkringens återköpsvärde på balansdagen.

Allmänt råd

För en kapitalförsäkring ska försäkringens återköpsvärde jämföras med det redovisade värdet för att se om nedskrivning behöver redovisas. Bestämmer en sådan tillgång värdet på en pensionsutfästelse ska också värdet på avsättningen justeras, se kapitel 16.

Kommentar

När ska en nedskrivning ske?

- 11.20 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.

Allmänt råd

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.

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Kommentar

K2

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 11.20 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital. I t.ex. ett företag med ett ingående eget kapital på 200 000 kronor ska nedskrivning göras om det sammanlagda värdet på de finansiella anläggningstillgångarna understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 20 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

En ackordsförlust på en finansiell fordran redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

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

Allmänt råd

- 11.22 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.

Allmänt råd

Återföring av en nedskrivning

Lagtext

4 kap. 5 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket ÅRL

— — —

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

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.23 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.

Kommentar

Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen på 35 000 kronor återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kronor. I annat fall är det fråga om en otillåten uppskrivning. Har aktiernas värde ökat till 40 000 kronor får endast 25 000 kronor återföras. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.24 Aktiebolag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2 och exempel 11 a.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får

skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

— — — Lag (2015:813)

- 11.25 Ekonomiska föreningar som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Allmänt råd

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2 och exempel 11 a.

Kommentar

Särskilda regler för handelsbolag

När ska en nedskrivning ske?

- 11.26 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång i ett handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare 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 25 000 kronor.

Allmänt råd

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på bolagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

K2

Punkten gäller bara handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare. Handelsbolag med en eller flera juridiska personer som delägare ska tillämpa punkt 11.20.

Kommentar

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 11.26 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

En ackordsförlust på en finansiell fordran redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Kapitel 12 – Varulager

Tillämpning

- 12.1 Detta kapitel ska tillämpas vid värdering av varulager.

Allmänt råd

Kapitlet behandlar inte

- a) pågående arbeten för annans räkning, se kapitel 6, och
- b) lager av värdepapper och andra finansiella instrument, se kapitel 14.

Särskilda regler finns för

- a) stiftelser i punkt 12.19, och
- b) ideella föreningar i punkt 12.20.

- Allmänt råd* 12.2 Varulager utgörs av omsättningstillgångar som
- a) är avsedda att säljas i den normala verksamheten (färdiga varor),
 - b) är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller
 - c) ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Kommentar Tillgångar som används i pågående arbeten (tjänste- och entreprenaduppgifter) behandlas i kapitel 6. En anpassning av en standardprodukt för en specifik kunds räkning ingår i varulagret och är inte ett entreprenaduppgift eftersom det rör sig om en bearbetning av en vara som företaget normalt tillverkar eller har i lager.

Det är avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång, se punkt 9.5. Fastigheter som förvärfvas eller uppförs i syfte att säljas vidare är omsättningstillgångar (varulager). En fastighet som är klassificerad som anläggningstillgång och som företaget beslutar att sälja ska inte omklassificeras till omsättningstillgång, se punkt 9.6.

Punkt 12.2 c innebär att råvaror, halvfabrikat och förnödenheter anses vara varulager. Till förnödenheter räknas sådana omsättningstillgångar som förbrukas i företagets normala tillverkningsprocess, t.ex. bränsle, smörjmedel, slipmaterial, rengöringsmedel och tillsatsmaterial. T.ex. är ett städföretags rengöringsartiklar som ska användas vid tillhandahållandet av städtjänster exempel på förnödenheter som ska redovisas som varulager. Däremot är tillgångar som är avsedda att nyttjas stadigvarande, t.ex. specialverktyg och reservdelar, anläggningstillgångar och inte förnödenheter.

Grundläggande bestämmelser

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL ska samma principer för bl.a. värdering tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat (konsekvent tillämpning), se kapitel 2. När det gäller lagervärdering är detta särskilt viktigt eftersom relativt lika förutsättningar annars kan ge olika resultat. Det innebär att varulagrets anskaffningsvärde ska beräknas på samma sätt varje år under förutsättning att företagets verksamhet, inköpsrutiner eller annat inte har förändrats. Exempelvis ska ett företag som värderar varulagret med utgångspunkt i försäljningspriset, se punkt 12.8, göra så varje år. Köper företaget däremot in ett lagersystem som möjliggör värdering med utgångspunkt i inköpspriset kan företaget ändra värderingsmetod.

Post för post eller kollektiv värdering?

- Allmänt råd* 12.3 Kollektiv värdering får endast användas
- a) för homogena varugrupper, eller

b) om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. När det gäller varulager innebär detta att värdet ska bestämmas för varje vara för sig. Ett sänkt värde på en varugrupp får inte heller kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp.

Kollektiv värdering får användas för homogena varugrupper. Ett exempel på varor som anses ingå i en homogen varugrupp är varor som är utbytbara, t.ex. råvaror av samma kvalitet.

Kollektiv värdering är också tillåten om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl, t.ex. på grund av varulagersystemets uppbyggnad. En sådan bedömning får göras från fall till fall, t.ex. genom att kostnaden jämförs med lagrets totala värde, företagets totala varukostnad eller företagets omsättning.

Kommentar

Lägsta värdets princip

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. — — — Lag (2011:1554)

Lagtext

K2

- 12.4 Bestämmelsen om lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) innebär att företaget ska
- beräkna anskaffningsvärdet enligt punkterna 12.7–12.12, och
 - bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp.

Allmänt råd

Är det uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet behöver nettoförsäljningsvärdet inte beräknas. (BFNAR 2017:7)

Enligt punkten ska företaget dels beräkna anskaffningsvärdet, dels bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller, om kollektiv värdering tillämpas, varugrupp. Varulagret ska värderas post för post, dvs. varje vara eller varugrupp ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Det är därför inte tillräckligt att göra en bedömning av varulagrets totala nettoförsäljningsvärde.

Kommentar

- 12.5 Varulagret får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger.

Allmänt råd

Detta gäller inte sådant lager som undantas enligt 17 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Punkten överensstämmer med 17 kap. 4 § IL. Värdering enligt den så kallade 97-procentsregeln görs utifrån varulagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Värderas någon vara eller varugrupp till nettoförsäljningsvärde får inte 97-procentsregeln tillämpas på någon del av varulagret. Ger en värdering enligt lägsta

Kommentar

värdets princip ett lägre värde än 97 procent av anskaffningsvärdet ska varulagret tas upp till detta lägre värde.

Enligt 17 kap. 4 § IL undantas bl.a. lager av fastigheter, elcertifikat och utsläppsrätter från 97-procentsregeln.

Redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

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

Allmänt råd

12.6 Värdet av råvaror och förnödenheter, som enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet.

Kommentar

Enligt 4 kap. 12 § ÅRL får råvaror och förnödenheter redovisas till bestämd mängd och fast värde, dvs. tas upp till samma värde utan inventering på balansdagen, endast om de uppfyller följande tre kriterier:

- Råvarorna och förnödenheterna ska omsättas.
- Råvarorna och förnödenheternas sammantagna värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Råvarorna och förnödenheternas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

Postens sammantagna värde anses enligt punkt 12.6 inte variera väsentligt om värdet kan antas ligga i intervallet ± 20 procent jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Fastställs t.ex. postens värde till 100 000 kronor får den redovisas till bestämd mängd och fast värde, om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet 80 000–120 000 kronor.

Anskaffningsvärde för varulager

Lagtext

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

— — —

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra-fjärde styckena. — — — Lag (2011:1554)

Lagtext

4 kap. 11 § ÅRL

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas. Lag (2015:813)

Kommentar

Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Enligt 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL är anskaffningsvärdet för varulagret utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Anskaffningsvärdet för ett

varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU), vägda genomsnittspriser eller någon annan liknande princip, se 4 kap. 11 § ÅRL. FIFU-principen innebär att om varor av samma slag köps in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

När anskaffningsvärdet för varulager beräknas ska 4 kap. 3 § andra och tredje styckena ÅRL tillämpas, se nedan.

Förvärvade varor

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

Lagtext

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

— — — Lag (2015:813)

- 12.7 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor, är bl.a. utgifter för
- a) frakt,
 - b) importavgifter, och
 - c) tull.

Allmänt råd

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

K2

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor. Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in.

Kommentar

I punkt 12.7 ges exempel på utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång. Även andra utgifter som är direkt föranledda av förvärvet ska tas med i anskaffningsvärdet, t.ex. utgifter för lagfart vid beräkningen av lagerfastigheters anskaffningsvärde.

Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag även om de bekräftas först efter balansdagen men innan årsredovisningen är upprättad, se punkt 2.11.

Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. För exempelvis fraktkostnader kan ett schablonpålägg tas fram utifrån tidigare års fraktkostnader vid beräkning av anskaffningsvärdet för varorna. Schablonpålägget ska ge ungefär samma värde som vid beräkning utifrån faktiska utgifter. Vid värderingen av lagret i samband med bokslutet ska företaget därför jämföra schablonen med de faktiska utgifterna och eventuellt justera pålägget.

- 12.8 I detaljhandelsföretag och handelsföretag får anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset exklusive mervärdesskatt med avdrag för

Allmänt råd

antingen det pålägg som används i priskalkylen eller bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen.

Kommentar

Detaljhandelsföretag och handelsföretag har enligt punkten möjlighet att beräkna anskaffningsvärdet för en förvärvad vara eller varugrupp schablonmässigt. Den här metoden underlättar för detaljhandelsföretag och andra handelsföretag som använder renodlade priskalkyler.

Har försäljningspriset eller bruttovinstmarginalen förändrats efter inköpsfallet ska hänsyn tas till förändringen eftersom schablonen ska ge ungefär samma anskaffningsvärde som en värdering utifrån årets faktiska utgifter. Se exempel 12 c.

Egentillverkade varor

Lagtext

4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL

— — —

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

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd

12.9 Med kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången enligt 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses sådana utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara och som påverkas av produktionsvolymen.

Allmänt råd

12.10 I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska följande direkta utgifter räknas in

- a) inköpspriset för material,
- b) utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka varorna, och
- c) sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 12.7.

Ett företag får räkna in andra direkta utgifter i anskaffningsvärdet med undantag av utgifter enligt punkt 12.12.

Kommentar

Direkta utgifter för egentillverkade varor är sådana utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara och som är direkt relaterade till produktionsvolymen; ökar volymen producerade varor ökar kostnaden i motsvarande mån.

I punkt 12.10 första stycket anges de direkta utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet. Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i skattedeklarationen. Av förenklingskäl behöver inte avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionskostnader ingå.

Ett exempel på en annan direkt utgift som enligt andra stycket i punkten får räknas in är avskrivningar på en maskin som enbart används för att tillverka en viss vara. Normalt är dock avskrivningar en indirekt kostnad.

Enligt punkt 12.12 får t.ex. ränta och lagerhållningskostnader aldrig räknas in i anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

12.11 De indirekta tillverkningskostnader, som enligt 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) får räknas in i anskaffningsvärdet,

ska beräknas med normalt kapacitetsutnyttjande som utgångspunkt. Överstiger kapacitetsutnyttjandet det normala kapacitetsutnyttjandet ska varulagervärdet minskas om anskaffningsvärdet för hela varulagret påverkas med mer än 10 procent.

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får, enligt 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL, även en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Kommentar

Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara eller order. Förnödenheter hänförs inte till en bestämd vara eller order och är därför indirekta tillverkningskostnader. Till indirekta tillverkningskostnader räknas normalt avskrivningar på anläggnings-tillgångar som använts i tillverkningen.

De indirekta kostnaderna som räknas in i anskaffningsvärdet, beräknas ofta som ett pålägg som motsvarar den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som har lagts ner fram till och med balansdagen. De indirekta kostnaderna klassificeras ofta efter funktion, t.ex. tillverkning, administration, försäljning eller kostnadsställen, och kan på så sätt fördelas på de olika delarna av verksamheten. Fördelningen görs ofta med hjälp av olika fördelingsnycklar, t.ex. direkta kostnader, löner, golvtyor och produktionstid.

Enligt punkt 12.11 ska de indirekta tillverkningskostnaderna beräknas med normalt kapacitetsutnyttjande som utgångspunkt. Det innebär att pålägget beräknas utifrån genomsnittlig sysselsättning under en längre period. Även vid över- eller underkapacitet ska pålägget beräknas som vid normalt kapacitetsutnyttjande. När sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande och i de fall detta medför att anskaffningsvärdet för hela varulagret påverkas mer än 10 procent ska däremot pålägget beräknas utifrån den högre sysselsättningen.

K2

Ett tillverkande företag ska använda en schablonmässig värderingsmodell, se punkt 2.9, och bestämma anskaffningsvärdet med hjälp av förkalkyler. Det är vanligt att pålägget för de indirekta tillverkningskostnaderna fastställs med utgångspunkt från de kostnader som företaget haft tidigare år i stället för årets faktiska kostnader. Eftersom schablonen ska ge ungefär samma värde som en värdering baserad på årets faktiska kostnader ska en bedömning göras av att förkalkylen är realistisk. Är förkalkylen orealistisk ska företaget göra en efterkalkyl och fastställa anskaffningsvärdet utifrån denna.

12.12 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in

Allmänt råd

- a) ränteutgifter,
- b) lagerhållningskostnader,
- c) administrationsomkostnader,
- d) försäljningsomkostnader, eller
- e) forsknings- och utvecklingskostnader.

I punkten anges utgifter som inte ska räknas in i anskaffningsvärdet oavsett om de är direkta eller indirekta.

Kommentar

12.13 Räkenskapsårets utgifter för egentillverkade varor ska i resultaträkningen redovisas som kostnader i följande poster:

Allmänt råd

- a) Råvaror och förnödenheter,
- b) Övriga externa kostnader, och
- c) Personalkostnader.

Räkenskapsårets förändring av lager av egentillverkade varor ska redovisas i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

Kommentar

Egentillverkade varor kan redovisas såväl i posten Varor under tillverkning som i posten Färdiga varor och handelsvaror i balansräkningen. Det redovisade värdet av egentillverkade varor vid årets slut jämförs med det redovisade värdet vid årets början. Har lagervärdet ökat respektive minskat redovisas i resultaträkningen det positiva respektive negativa beloppet i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Se exempel 12 b.

För exempel på värdering av egentillverkade varor, se exempel 12 a.

Nettoförsäljningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § tredje och fjärde styckena ÅRL

— — —

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

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

— — — Lag (2011:1554)

Kommentar

Enligt punkt 12.4 andra stycket behöver företaget inte göra någon beräkning av nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp om det är uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet är högre än anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

12.14 Med försäljningsvärde i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans.

Kommentar

Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Enligt punkt 2.11 ska hänsyn tas till information som finns tillgänglig efter balansdagen, om informationen bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Inkurans innebär att varornas värde har minskat t.ex. till följd av att varorna har skadats, blivit omoderna eller är övertaliga. Försäljningsvärdet på inkuranta varor beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för. År varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Underlaget för beräkningen måste vara tillförlitligt och kan t.ex. grundas på försäljnings- och lagerstatistik och försäljningsplaner.

Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. Vid varulagervärdering kan övertaligheten

bestämmas schablonmässigt genom att en så kallad inkuranstrappa används. Inkuranstrappa kan användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en koncern eller en bransch inte med automatik går att tillämpa i det enskilda företaget. Kravet på tillförlitligt underlag innebär att det ska finnas underlag som styrker att den använda inkuranstrappan ger en rimlig värdering i det specifika företaget.

- 12.15 Med försäljningskostnad i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

Allmänt råd

När nettoförsäljningsvärdet beräknas för varor som är under tillverkning är utgångspunkten försäljningspriset för den färdiga varan. Det priset ska reduceras med alla kostnader som återstår fram till dess att varan är färdig, beräknat på samma sätt som anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara.

Kommentar

Vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet ska försäljningsvärdet reduceras med beräknad försäljningskostnad enligt 4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL. Det är endast sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen som ska reducera försäljningsvärdet (särkostnaden) enligt punkt 12.15. Det kan t.ex. röra sig om varurabatter, bonus och provisioner. Kostnader som inte är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen, t.ex. normal lön till anställda, lagringskostnader och ränta under lagrings- och kreditid, ska däremot inte reducera nettoförsäljningsvärdet. Se exempel 12 a.

K2

- 12.16 Sådana särskilda skäl som enligt 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror och halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl.

Allmänt råd

När det gäller lager av råvaror och halvfabrikat kan det vara svårt att fastställa ett nettoförsäljningsvärde. Om det finns särskilda skäl får därför återanskaffningsvärdet användas i stället för nettoförsäljningsvärdet vid värderingen av varulagret. Återanskaffningsvärdet beräknas enligt samma metoder som anskaffningsvärdet, men baseras på balansdagens priser. I förekommande fall ska hänsyn tas till inkurans.

Kommentar

- 12.17 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.

Allmänt råd

Värderingen till nettoförsäljningsvärde innebär att om försäljningen av en vara bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas. En sådan situation kan uppstå t.ex. vid icke annullerbara försäljningskontrakt om de beräknade försäljnings-

Kommentar

kostnaderna är högre än kontrakterat pris. Ett annat fall är om kostnaderna för att färdigställa en vara överstiger det kontrakterade priset.

Allmänt råd 12.18 Kostnad för kasserade varor ska redovisas i den period varorna kasseras.

Kommentar För att varor ska anses kasserade ska de fysiskt ha avskiljts från lagret med avsikt att slängas. Om varorna har hanterats på ett sådant sätt är det möjligt att använda den så kallade 97-procentsregeln, se punkt 12.5, för övriga varor i lagret. Finns däremot varorna som ska kasseras fysiskt kvar i lagret och är värderade till noll kronor, anses det som om en inkuransbedömning gjorts av varulagret. Det innebär att den så kallade 97-procentsregeln inte får användas för några varor i lagret.

Särskilda regler för stiftelser

Erhållna gåvor

Kommentar Även en stiftelse ska göra avdrag för beräknade försäljningskostnader vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet för tillgångar som erhållits genom gåva. Enligt punkt 12.15 avses med försäljningskostnad de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. I en stiftelse ingår även de kostnader stiftelsen har för att hantera gåvan innan den blir säljbar, t.ex. kostnader för insamling, sortering och tvätt av skänkta kläder. Stiftelsen kan utgå ifrån en schablonmässigt bestämd kostnad för försäljning och hantering, t.ex. efter en norm som bestämts av branschsammanlutning eller centralorganisation.

Allmänt råd 12.19 En stiftelse får uppskatta värdet på sådana tillgångar som avses i punkt 9.12 och som är av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) utifrån en sammanvägd bedömning av värdet på de erhållna gåvorna.

Kommentar Punkt 9.12 avser omsättningstillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva. I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Förenklingsregeln i punkt 12.19, som tillåter en sammanvägd bedömning av värdet, gäller endast den del av varulagret som består av tillgångar som avses i 5 kap. 1 § andra stycket BFL.

Särskilda regler för ideella föreningar

Erhållna gåvor

Kommentar Även en ideell förening ska göra avdrag för beräknade försäljningskostnader vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet för tillgångar som erhållits genom gåva. Enligt punkt 12.15 avses med försäljningskostnad de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. I en ideell förening ingår även de kostnader föreningen har för att hantera gåvan innan den blir säljbar, t.ex. kostnader för insamling, sortering och tvätt av skänkta kläder. Föreningen kan utgå ifrån en schablonmässigt bestämd kostnad för försäljning och

hantering, t.ex. efter en norm som bestämts av branschsammanlutning eller centralorganisation.

12.20 En ideell förening får uppskatta värdet på sådana tillgångar som avses i punkt 9.12 och som är av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) utifrån en sammanvägd bedömning av värdet på de erhållna gåvorna.

Allmänt råd

Punkt 9.12 avser omsättningstillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva. I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Kommentar

Förenklingsregeln i punkt 12.20, som tillåter en sammanvägd bedömning av värdet, gäller endast den del av varulagret som består av tillgångar som avses i 5 kap. 1 § andra stycket BFL.

Se exempel 12 d.

Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar

Tillämpning

13.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av kortfristiga fordringar.

Allmänt råd

K2

Kapitlet behandlar inte

- a) upparbetade men ej fakturerade intäkter från tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 6, och
- b) värdering av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, se kapitel 6 och 7.

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Kortfristiga fordringar i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

Kommentar

- Kundfordringar,
- Fordringar hos koncernföretag,
- Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i, och
- Övriga fordringar.

Grundläggande bestämmelser

Vad är kortfristiga fordringar?

13.2 Fordringar som normalt ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga.

Allmänt råd

I balansräkningsuppställningen i kapitel 4 anges vad som ska redovisas i respektive post under rubriken Kortfristiga fordringar. I posten Övriga fordringar redovisas skattefordringar. En skattefordran räknas som en kortfristig fordran även om den ska betalas senare än 12 månader efter balansdagen. En skattefordran beräknas på samma sätt som en skatteskuld, se kommentaren under rubriken Skatteskulder i kapitel 4.

Kommentar

Andra fordringar än kortfristiga fordringar är långfristiga och hänförs till finansiella anläggningstillgångar, se kapitel 11.

Vad får inte redovisas som kortfristig fordran?

Allmänt råd 13.3 Ett företag får inte redovisa en kortfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Kommentar En uppskjuten skattefordran kan bero på

- en avdragsgill skillnad mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde,
- skattemässiga underskottsavdrag, eller
- andra skatteavdrag.

Värdering

Lagtext **4 kap. 9 § första stycket ÅRL**
Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. – – – Lag (2011:1554)

Allmänt råd 13.4 En kortfristig fordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta.

Kommentar Enligt 4 kap. 9 § första stycket ÅRL ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Det innebär att kortfristiga fordringar ska värderas till det lägsta av beloppet på faktura, avtal eller liknande och det belopp som beräknas komma in. I det fall en ackordsuppgörelse träffats ska fordringen värderas till det belopp som ska erhållas enligt uppgörelsen. Den del av fordringen som inte erhålls (ackordsförlust) ska redovisas i posten Övriga externa kostnader, se kapitel 4.

Vid beräkningen av det belopp som beräknas komma in ska hänsyn tas till händelser som har inträffat fram till den tidpunkt när årsredovisningen är upprättad och som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen, se punkt 2.11. Händelser som avses är sådana som påverkar det belopp som företagets motpart beräknas betala, t.ex. att konkurs- eller ackordsförfarande har inletts hos kunden. Valutakursförluster på utestående fordringar i utländsk valuta som inträffat efter balansdagen är inte en sådan händelse som ska beaktas.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Kundfordringar kan värderas kollektivt om förutsättningarna för schablonmässig värdering är uppfyllda, se punkt 2.9. En schablonmässig värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, t.ex. i form av statistik. Schablonen ska användas konsekvent och antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta

4 kap. 13 § ÅRL

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

Lagtext

- 13.5 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.

Allmänt råd

En kortfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det. Även när det gäller fordringar i utländsk valuta ska hänsyn tas till det belopp i utländsk valuta som inte beräknas komma in.

Kommentar

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Belånade kundfordringar – factoring

- 13.6 Kundfordringar som företaget belånat ska värderas enligt punkt 13.4 och redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar.

Allmänt råd

Har fordringar ställts som säkerhet ska företaget lämna en notupplysning om de belånade fordringarna och det värde de har i balansräkningen, se punkterna 18.13 och 18.14.

Kommentar

K2

Enligt punkt 9.2 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Har företaget sålt kundfordringar till ett finansieringsföretag ska dessa därför inte redovisas i balansräkningen. Har finansieringsföretaget inte övertagit förlustrisken ska denna hanteras enligt reglerna om avsättningar, se kapitel 16, eller i förekommande fall eventalförpliktelser, se kapitel 18.

Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Tillämpning

- 14.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av kortfristiga placeringar samt kassa och bank.

Allmänt råd

Kapitlet ska även tillämpas vid redovisning av lager av värdepapper och andra finansiella instrument.

Kapitlet behandlar inte andelar i koncernföretag, se kapitel 19.

Kapitlet behandlar följande poster under rubrikerna Kortfristiga placeringar och Kassa och bank i uppställningsformen för balansräkningen i kapitel 4:

Kommentar

- Övriga kortfristiga placeringar,
- Kassa och bank, och
- Redovisningsmedel.

I posten Övriga kortfristiga placeringar redovisas värdepappersinnehav eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte kan hänföras till någon annan omsättningstillgångspost. Lager av värdepapper och andra

finansiella instrument som utgör lager ska i stället redovisas i posten Övriga lagertillgångar, se balansräkningsuppställningen i punkt 4.7.

Under rubriken och i posten Kassa och bank redovisas företagets egna tillgångar i form av kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden. Även tillgodohavanden på bankkonton som är lämnade som säkerhet och därmed spärrade ska ingå i denna post.

Belopp som företaget tagit emot för annans räkning med redovisningsskyldighet ska redovisas i posten Redovisningsmedel med posten Övriga skulder som motpost. Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom.

Under rubriken Särskilda regler för aktiebolag finns lagtext och kommentar. Under rubriken Särskilda regler för ekonomiska föreningar finns endast kommentarer.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en kortfristig placering?

Allmänt råd

14.2 En placering som förfaller eller som företaget avser avyttra inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig placering.

Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspredning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en kortfristig placering om hela portföljen är avsedd att avyttras inom 12 månader efter balansdagen.

Kommentar

Enligt punkt 9.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som vid förvärvet är en kortfristig placering och som företaget har kvar längre tid än 12 månader, ska omklassificeras endast om företagets avsikt med innehavet ändras till att tillgången i stället ska vara en anläggningstillgång.

Överlåtbara värdepapper är, enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Exempel på överlåtbara värdepapper är aktier och obligationer. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

En eller flera kortfristiga placeringar?

Allmänt råd

14.3 En värdepappersportfölj är en kortfristig placering även om förändringar inom portföljen görs under året.

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Räntebärande papper, aktier och andelar m.m. ska därför värderas för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkten framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att vid värdering enligt lägsta värdets princip jämförs portföljens totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde.

Värdering

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (2011:1554)

Lagtext

Ingen värdering till verkligt värde

14.4 Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Allmänt råd

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och för-
enkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera kortfristiga
placeringar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § ÅRL ger viss möjlighet till
detta. Se även kapitel 2.

Lägsta värdets princip

14.5 En värdepappersportfölj som klassificerats som omsättningstillgång
värderas i sin helhet till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoför-
säljningsvärdet. Övriga kortfristiga placeringar värderas individuellt
enligt lägsta värdets princip.

Allmänt råd

K2

Kortfristiga placeringar ska värderas individuellt till det lägsta av anskaffnings-
värde och nettoförsäljningsvärde på balansdagen. Eftersom en värdepappers-
portfölj är en tillgång jämförs dess totala anskaffningsvärde med dess totala
nettoförsäljningsvärde när portföljen klassificeras som omsättningstillgång.

Kommentar

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta

14.6 Kassa- och bankmedel i utländsk valuta ska värderas till balansdagens
kurs.

Allmänt råd

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

— — —

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

— — — Lag (2011:1554)

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

— — —

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

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

- Allmänt råd* 14.7 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är
- a) courtage,
 - b) omsättningsavgift, och
 - c) andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgifter är inte en sådan utgift som avses i första stycket.

Kommentar Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9. Vid t.ex. köp av en option som är en kortfristig placering är erlagd premie anskaffningsvärdet.

- Allmänt råd* 14.8 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Kommentar Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden, se 48 kap. 7 § IL. Se exempel 11 c.

- Allmänt råd* 14.9 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.

Kommentar Anskaffningsvärdet ska justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften vid t.ex. inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier.

Nettoförsäljningsvärde

Lagtext 4 kap. 9 § 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 förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

— — — Lag (2011:1554)

- Allmänt råd* 14.10 Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader.

- Allmänt råd* 14.11 Nettoförsäljningsvärdet för kortfristiga placeringar som saknar noterad kurs ska beräknas enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång.

Kommentar Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser. För värdepapper m.m. som saknar noterad kurs ska de metoder tillämpas som används på marknaden för att

värdera respektive typ av tillgång. Erhålls ett värdebesked från t.ex. en bank kan företaget använda det värde som anges i värdebeskedet.

Särskilda regler för aktiebolag

Egna aktier

4 kap. 14 § första stycket ÅRL
Egna aktier får inte tas upp som tillgång.
— — — Lag (2015:813)

Lagtext

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt 4 kap. 14 § första stycket ÅRL inte tas upp som tillgång. Har aktiebolaget betalat för aktierna ska beloppet minska eget kapital, se kommentar till kapitel 15.

Kommentar

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad är en kortfristig placering?

Kortfristiga placeringar består oftast av värdepapper, men kan även omfatta andra tillgångar. Exempel på en kortfristig placering är när en bostadsrättsförening innehar en lägenhet med bostadsrätt i den egna föreningen. Ett sådant innehav är en kortfristig placering eftersom föreningen enligt BRL är skyldig att överlåta bostadsrätten så snart det kan ske.

Kommentar

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång. Exempel på sådana utgifter är, enligt punkt 14.7, courtage, omsättningsavgift och andra likande utgifter. Andra liknande utgifter vid förvärv av andra tillgångar än värdepapper är t.ex. konsultarvode när en bostadsrättsförening återköper en bostadsrätt i den egna föreningen.

K2

Kommentar

Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver

Tillämpning

15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av eget kapital och obeskattade reserver.

Allmänt råd

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkterna 15.4–15.7,
 - b) ekonomiska föreningar i punkterna 15.8–15.13,
 - c) handelsbolag i punkterna 15.14–15.19,
 - d) stiftelser i punkterna 15.20–15.23A,
 - e) ideella föreningar i punkt 15.23B, och
 - f) samfällighetsföreningar i punkterna 15.23C–15.24.
- (BFNAR 2024:4)

Eget kapital

15.2 Eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver.

Allmänt råd

Kommentar Eget kapital visar den nettobehållning (positiv eller negativ) som vid en viss tidpunkt finns i företaget.

Obeskattade reserver

Allmänt råd 15.3 Obeskattade reserver får redovisas endast om det i skattelagstiftningen finns regler som, för avdragsrätt, kräver att motsvarande belopp bokförs i redovisningen.

Trots det som sägs i första stycket får ett företag som har tagit en ersättningsfond i anspråk för avskrivning i enlighet med 31 kap. 10, 11 och 13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) redovisa motsvarande belopp som obeskattad reserv. (BFNAR 2017:7)

Kommentar Under rubriken Obeskattade reserver i balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska företaget redovisa sådana obeskattade reserver som måste bokföras för att företaget ska få göra skattemässiga avdrag. De obeskattade reserverna består i förekommande fall av obeskattade vinster inklusive uppskjuten skatteskuld.

Enligt balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska de obeskattade reserverna 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 (dvs. avskrivningar beräknade enligt reglerna i kapitel 10) och skattemässiga avskrivningar.

Om ett företag tar en ersättningsfond i anspråk för anskaffning av inventarier, byggnader eller markanläggningar kommer det redovisade anskaffningsvärdet och det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna att skilja sig åt. Enligt punktens andra stycke får posten Ackumulerade överavskrivningar användas i det fall företaget väljer att bokföra ianspråktagandet av en ersättningsfond för anskaffning av inventarier, byggnader eller markanläggningar.

Särskilda regler för aktiebolag

Lagtext

3 kap. 10 a § ÅRL

Ett aktiebolags eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande tas upp: aktiekapital, bunden överkursfond, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter.

Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter. Lag (2020:987)

Kommentar Av punkt 4.12 framgår vilka poster som ska finnas under eget kapital.

Uppskrivningsfond

4 kap. 7 § ÅRL

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter i anspråk för

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

Ett beslut att ta uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter det att revisorerna har hörts. 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 belopp från fonden. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar. Lag (2015:813)

Lagtext

- 15.4 Ett aktiebolag som enligt 4 kap. 7 § första stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) tar uppskrivningsfonden i anspråk för täckning av förlust ska redovisa detta när behörigt organ har fattat beslut om sådan förlusttäckning.

Allmänt råd

Lagens möjlighet att ta fonden i anspråk vid nyemission till underkurs gäller inte för aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet. Den möjligheten får enligt 13 kap. 4 § tredje stycket ABL endast tillämpas av aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Kommentar

K2

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.4 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång och kan därför inte ha någon fond för utvecklingsutgifter.

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Lagtext

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.40 inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark. Bolaget ska ha kontroll över och kunna identifiera hur stor del av uppskrivningsfonden som hänför sig till enskilda tillgångar. Detta för att bolaget ska kunna minska uppskrivningsfonden och öka balanserat resultat med räkenskapsårets avskrivning på det kvarvarande uppskrivna värdet. Även vid t.ex. försäljning av en

Kommentar

fastighet som är uppskriven, ska det kvarvarande uppskrivna värdet överföras till balanserat resultat.

Överkursfonder

Lagtext

3 kap. 5 a § 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. Lag (2020:987)

Kommentar

I ABL finns bestämmelser om fördelningen av betalningen mellan bunden överkursfond och fri överkursfond.

Aktieägartillskott

Allmänt råd

15.5 Ett erhållet aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat när utfästelsen erhålls. Om utfästelsen erhålls efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen är upprättad får tillskottet i stället redovisas på balansdagen. (BFNAR 2021:4)

Allmänt råd

15.6 När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas.

Kommentar

Aktieägartillskott kan erhållas med eller utan villkor om återbetalningsskyldighet. Både villkorade och ovillkorade aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat i balansräkningen när utfästelsen erhålls. Även utfästelser efter balansdagen men innan årsredovisningen är upprättad får tas med. Årsredovisningen är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under den. Punkt 15.5 befriar inte aktiebolaget från skyldigheten att upprätta en kontrollbalansräkning enligt ABL.

Ett aktieägartillskott som är villkorat innebär ett avtal med förbehåll som ger rätt till framtida återbetalning under förutsättning att återbetalning kan ske ur disponibla vinstmedel enligt fastställd balansräkning. Avtalet binder aktieägarna men inte bolaget. Återbetalningen är beroende av framtida beslut av bolagsstämman. När bolagsstämman har beslutat om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas oavsett om utbetalning skett eller ej.

Utdelning

Allmänt råd

15.7 Ett aktiebolag ska redovisa vinstutdelning som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kommentar

Punkten gäller oavsett om utdelningen är utbetald eller ej.

Förvärv av egna aktier

Lagtext

4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL

— — —

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. Lag (2015:813)

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt ÅRL inte tas upp som tillgång. Bestämmelsen i 4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL innebär att ett aktiebolag som har köpt egna aktier ska minska balanserat resultat med köpeskillingen. Har egna aktier sålts ska det belopp bolaget fått vid försäljningen öka balanserat resultat.

Kommentar

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

3 kap. 10 b § ÅRL

En ekonomisk förenings eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande 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 följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

Det som sägs i andra stycket om insatser gäller också upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (2015:813).

Lagtext

K2

Av balansräkningsuppställningen i kapitel 4 framgår vilka poster som ska finnas under eget kapital.

Kommentar

Uppskrivningsfond

4 kap. 8 § första stycket samt andra stycket 2 och 3 ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

— — —

2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller

3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Lagtext

En ekonomisk förening som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.42 inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark. Föreningen ska ha kontroll över och kunna identifiera hur stor del av uppskrivningsfonden som hänför sig till enskilda tillgångar. Detta för att

Kommentar

föreningen ska kunna minska uppskrivningsfonden och öka balanserat resultat med räkenskapsårets avskrivning på det kvarvarande uppskrivna värdet. Även vid t.ex. försäljning av en fastighet som är uppskriven, ska det kvarvarande uppskrivna värdet överföras till balanserat resultat.

I sammanhanget kan noteras att en ekonomisk förening inte får ta uppskrivningsfonden i anspråk till förlusttäckning såsom är möjligt i ett aktiebolag.

En ekonomisk förening som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.4 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång och kan därför inte ha någon fond för utvecklingsutgifter.

Medlemsinsatser m.m.

Lagtext

3 kap. 6 § första stycket andra meningen och andra stycket ÅRL

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

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

Allmänt råd

15.8 En ekonomisk förening som tillämpar detta allmänna råd ska endast redovisa betalda insatser och upplåtelseavgifter i balansräkningen, trots det som anges i 3 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar

Vill föreningen även ange det insatskapital och de upplåtelseavgifter som ännu inte har fullgjorts kan upplysning om dessa lämnas i not till posten Medlemsinsatser.

Se exempel 15 a.

Insatsemission

Allmänt råd

15.9 Insatsemission ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Förlagsinsatser

Lagtext

4 kap. 16 § ÅRL

Om en ekonomisk förening har förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, skall dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, skall föras mot Balanserad vinst eller förlust. Lag (2000:34)

Reservfond

Kommentar

Bestämmelser om avsättning till reservfonden samt när denna får tas i anspråk regleras i FL.

Fond för yttre underhåll

15.10 Reservering till fond för yttre underhåll ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reservering ska göras och beslutet verkställs.

- 15.11 Användning av fond för yttre underhåll ska redovisas som en omföring från bundet till fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs.

Allmänt råd

Enligt 9 kap. 5 § första stycket 7 BRL ska en bostadsrättsförenings stadgar ange de grunder enligt vilka medel ska avsättas för att säkerställa underhållet av föreningens hus. Det grundläggande syftet med bestämmelsen är att skapa en tillfredsställande kapitalbindning i föreningen. En reservering i fond för yttre underhåll uppfyller inte förutsättningarna för att redovisas som en skuld eller en avsättning. Reserveringen redovisas därför i eget kapital. Medel som tillförts en fond för yttre underhåll är inte tillgängliga för utdelning. Fonden redovisas därför som bundet eget kapital.

Kommentar

Stadgarnas utformning är av mycket stor betydelse för när reserveringen och användningen ska redovisas. Vilka beslut som är nödvändiga för att reservera eller ta i anspråk medel i fonden beror på bestämmelserna i BRL och utformningen av stadgarna i den enskilda bostadsrättsföreningen. Är stadgarna utformade så att det kan beräknas vilket belopp som ska reserveras torde något ytterligare beslut av ett föreningsorgan inte vara nödvändigt. Stadgarna kan i ett sådant fall sägas motsvara det grundläggande beslutet och redovisningsåtgärden verkställighetsbeslutet. Tas fonden i anspråk för åtgärder som ligger inom de ramar som BRL och stadgarna anger för fondens användning torde styrelsen kunna fatta beslut och omföring göras när beslutet verkställs.

Utdelning

K2

- 15.12 En ekonomisk förening ska redovisa vinstutdelning som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Allmänt råd

Punkten gäller oavsett om utdelningen är utbetald eller ej.

Kommentar

3 kap. 7 § ÅRL

I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska en sådan värdeöverföring som avses i 12 kap. 1 § 2 lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost. Lag (2018:717)

Lagtext

- 15.13 Gottgörelse enligt 14 kap. 1 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att gottgörelse ska lämnas.

Allmänt råd

Lämnad gottgörelse redovisas som bokslutsdisposition i posten Lämnad gottgörelse. (BFNAR 2019:1)

Gottgörelse är efterlikvider, återbäringar eller liknande som grundas på verksamhetens resultat utan att ha räknats in i det redovisade årsresultatet. Gottgörelse är inte att hänföra till sådan vinstutdelning som ska redovisas som en minskning av eget kapital.

Kommentar

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

Allmänt råd 15.14 En delägars uttag av tillgångar och tjänster ur ett handelsbolag ska redovisas som minskning av eget kapital.

Allmänt råd 15.15 Ersättning för arbete till en delägars make eller barn ska redovisas som uttag till den del ersättningen ska beskattas av delägaren enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Med delägars uttag i punkt 15.14 avses att delägaren tar ut likvida medel eller andra tillgångar eller tjänster ur handelsbolaget. Även ett uttag som betecknas som lön redovisas som en minskning av eget kapital eftersom en delägare inte kan vara anställd i det egna handelsbolaget.

Betalat handelsbolaget delägens egna utgifter är det ett uttag. Ett exempel på sådana utgifter kan vara premierna för en fysisk delägars pensionsförsäkring.

Uttag av tillgångar och tjänster som ska tas upp till beskattning av delägaren enligt 1L ska enligt punkt 6.34 redovisas som inkomst i bolaget.

Allmänt råd 15.16 Delägens uttag ska värderas till marknadsvärdet inklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen av delägaren får detta värde användas. (BFNAR 2023:2)

Kommentar | Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värdet av delägens uttag redovisas inklusive mervärdesskatt. Det innebär att värdet av delägens uttag inte påverkas av om handelsbolaget är skyldigt att redovisa mervärdesskatt eller inte.

Som ett alternativ till marknadsvärdet får delägens uttag värderas till samma belopp som delägaren ska beskattas för. Exempelvis får uttag av tjänst i form av nyttjande av bolagets bil redovisas till det schablonvärde som gäller vid inkomstbeskattningen.

Insättning

Allmänt råd 15.17 En insättning av likvida medel eller andra tillgångar i ett handelsbolag ska redovisas som ökning av eget kapital.

Kommentar Betalas handelsbolagets utgifter, t.ex. handelsbolagets skuld för mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter, med delägens medel är det en insättning.

En insättning av tillgångar värderas enligt punkt 9.11 eller 9.12, se punkt 9.13.

Allmänt råd 15.18 Redovisas användningen av en fysisk delägars privata tillgång som utgift enligt punkt 7.15 ska ett motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Kommentar Med insättning avses även när delägens egna tillgångar används i handelsbolagets verksamhet utan att ersättning lämnas. Enligt punkt 7.15 ska användningen av en privat tillgång värderas till en skäligen del av delägens utgifter

för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Deläggarens egen arbetsinsats i handelsbolagets verksamhet är inte en insättning.

- 15.19 Redovisas deläggarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten som utgift enligt punkt 7.16 ska motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Allmänt råd

Särskilda regler för stiftelser

- 15.20 En stiftelse ska, om det följer av stiftelseförförordnandet eller andra villkor, dela in eget kapital i bundet respektive fritt eget kapital.

Allmänt råd

Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

Som bundet eget kapital redovisas stiftelsekapital/donationskapital, kapitalisering enligt stiftelsens förordnande samt realisationsresultat och erhållna gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål.

Kommentar

En stiftelse kan ha eget kapital som till en början inte får förbrukas för ändamålet, men som efter en tid får förbrukas. Punktens andra stycke innebär att ett sådant eget kapital inte längre ska redovisas som bundet när det får förbrukas.

- 15.21 Inbetalda medel som enligt punkt 6.37 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när medlen betalas in.

Allmänt råd

Enligt punkt 6.37 får inbetalda medel till pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser inte redovisas som en intäkt. De redovisas direkt mot eget kapital. Punkten gäller inte avkastningsstiftelser.

Kommentar

- 15.22 En gåva som enligt punkt 6.38 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot bundet eget kapital när gåvan erhålls.

Allmänt råd

Enligt punkt 6.38 får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt i en avkastningsstiftelse. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital i posten Stiftelsekapital när gåvan erhålls och värderas enligt punkt 9.11.

Kommentar

Se exempel 15 b.

- 15.23 Ett lämnat bidrag som enligt punkt 7.19 inte får redovisas som kostnad ska redovisas direkt mot fritt eget kapital när beslut om bidraget har fattats.

Allmänt råd

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt, ska redovisas mot fritt eget kapital i takt med att villkoren uppfylls. (BFNAR 2024:4)

Enligt punkt 7.19 får ett lämnat bidrag inte redovisas som kostnad i avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser.

Kommentar

K2

Lämnade bidrag redovisas direkt mot eget kapital. Beviljade, ej utbetalda bidrag redovisas som skuld, se punkt 17.2.

En utfästelse är bindande endast om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Har en bindande utfästelse enligt punktens andra stycke gjorts ska upplysning lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventalförpliktelser i kapitel 18.

Ändamålsbestämda medel

Allmänt råd

15.23A En stiftelse får redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

En stiftelse som enligt punkt 15.20 ska dela in eget kapital i bundet och fritt redovisar ändamålsbestämda medel som fritt eget kapital. (BFNAR 2024:4)

Kommentar

Medel som reserverats för specifika ändamål, så kallade ändamålsbestämda medel, kan vara gåvor som erhållits för ett specifikt ändamål och som inte har använts innan räkenskapsårets slut. Ändamålsbestämda medel kan också vara medel som stiftelsen själv beslutat ska användas för ett specifikt ändamål. Det specifika ändamålet är snävare än stiftelsens ändamål.

Ändamålsbestämda medel är en del av eget kapital. Gåvor som har erhållits för ett specifikt ändamål ska intäktsföras när de tas emot, se punkt 6.26, och påverkar eget kapital via resultaträkningen. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen.

Det finns inget krav på att ändamålsbestämda medel ska särredovisas. Vill stiftelsen särredovisa ändamålsbestämda medel, görs det genom en omföring inom eget kapital från posten Balanserat resultat. De ändamålsbestämda medlen får då redovisas i en egen post i eget kapital.

Om stiftelsen har flera olika ändamål och vill specificera dem i årsredovisningen kan det göras i en not.

Gåvor som erhållits med villkor som innebär att de ska användas under flera år kan hanteras som ändamålsbestämda medel. Även sådana gåvor ska intäktsföras när de tas emot och påverkar eget kapital via resultaträkningen.

Utgifter för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därmed det årets över- eller underskott. Det gäller dock inte lämnade bidrag i avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser. Lämnade bidrag i sådana stiftelser redovisas som en minskning av eget kapital och inte som kostnad, se punkterna 7.19 och 15.22.

Se exempel 6 l och 15 d.

Särskilda regler för ideella föreningar

Ändamålsbestämda medel

Allmänt råd

15.23B En ideell förening får redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital. (BFNAR 2024:4)

Kommentar

Medel som reserverats för specifika ändamål, så kallade ändamålsbestämda medel, kan vara gåvor som erhållits för ett specifikt ändamål och som inte har använts innan räkenskapsårets slut. Ändamålsbestämda medel kan också vara

medel som den ideella föreningen själv beslutat ska användas för ett specifikt ändamål. Det specifika ändamålet är snävare än föreningens ändamål.

Ändamålsbestämda medel är en del av eget kapital. Gåvor som har erhållits för ett specifikt ändamål ska intäktsföras när de tas emot, se punkt 6.26, och påverkar eget kapital via resultaträkningen. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen.

Det finns inget krav på att ändamålsbestämda medel ska särredovisas. Vill föreningen särredovisa ändamålsbestämda medel, görs det genom en omföring inom eget kapital från posten Balanserat resultat. De ändamålsbestämda medlen får då redovisas i en egen post i eget kapital.

Om föreningen har flera olika ändamål och vill specificera dem i årsredovisningen kan det göras i en not.

Gåvor som erhållits med villkor som innebär att de ska användas under flera år kan hanteras som ändamålsbestämda medel. Även sådana gåvor ska intäktsföras när de tas emot och påverkar eget kapital via resultaträkningen.

Utgifter för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därmed det årets över- eller underskott.

Se exempel 6 l och 15 d.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Underhålls- och förnyelsefond

15.23C Reservering till underhålls- och förnyelsefond ska redovisas som en omföring inom eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reserveringen ska göras och beslutet verkställs.

Allmänt råd

K2

Användning av underhålls- och förnyelsefond ska redovisas som en omföring inom eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs. (BFNAR 2024:4)

Reserverade medel för framtida underhåll är en del av eget kapital. Reservering till underhålls- och förnyelsefond görs genom en omföring inom eget kapital från posten Balanserat resultat. Reservering får inte göras i resultaträkningen. Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår. Motsvarande belopp förs om från posten Underhålls- och förnyelsefond till posten Balanserat resultat.

Kommentar

Om föreningen har flera gemensamhetsanläggningar och vill specificera fonden i årsredovisningen för respektive anläggning kan det göras i en not.

Se exempel 15 c.

Kapitalinkomstfond och övriga fonder

I 18 § lagen om häradsallmänningar anges att viss inkomst i en häradsallmänning är kapitalinkomst. På motsvarande sätt anges i 17 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna att viss inkomst i en allmänningsskog är kapitalinkomst. Sådan inkomst får bara användas för vissa ändamål och får inte delas ut.

Kommentar

I 19 § lagen om häradsallmänningar respektive 18 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna anges att behållen avkastning får fonderas för vissa ändamål.

Kapitalinkomstfonden och övriga fonder är en del av eget kapital. Reserveringen till och användning av kapitalinkomstfond görs genom att ett belopp

motsvarande kapitalinkomsten förs om inom eget kapital. Reservering till och användning av övriga fonder görs på motsvarande sätt.

Om det till exempel finns flera olika ändamål i posten Övriga fonder och företaget vill specificera dem i årsredovisningen kan det göras i en not.

Se exempel 5 h.

Utdelning

Allmänt råd 15.24 En samfällighetsförening ska redovisa utdelning som en minskning av eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kommentar Utdelning kan förekomma från t.ex. häradsallmänningar och allmänningsskogar.

Kapitel 16 – Avsättningar

Tillämpning

Allmänt råd 16.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av avsättningar.

Kapitlet behandlar inte framtida förluster vid redovisning av

- a) varulager, se kapitel 12, och
- b) tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 6.

Särskilda regler finns för handelsbolag i punkt 16.20.

Kommentar Kapitlet behandlar avsättningar som ett företag ska redovisa enligt 3 kap. 9 § ÅRL.

Grundläggande bestämmelser

När ska ett företag redovisa en avsättning?

Lagtext

3 kap. 9 § ÅRL

Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.
Lag (1999:1112)

Allmänt råd 16.2 Ett företag ska redovisa en avsättning om

- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,
- b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och
- c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Kommentar Ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en eventalförpliktelse. Informella åtaganden får inte redovisas som skuld eller avsättning. Har företaget realistiska alternativ till att undvika åtagandet, och därmed en valmöjlighet, får företaget inte göra någon avsättning.

I detta kapitel behandlas avsättningar medan skulder behandlas i kapitel 17 och eventalförpliktelser i kapitel 18.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte nödvändigt att företaget känner till vem motparten är utan åtagandet kan vara gentemot allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt. Ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten ger därför inte upphov till en avsättning, se punkt 16.3.

Ett företag ska redovisa en skuld eller en avsättning om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler. Förväntas åtagandet medföra ett utflöde av resurser från företaget ska åtagandet redovisas som en skuld. Är det däremot endast sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet redovisas i stället en avsättning.

En avsättning ska endast redovisas om samtliga villkor enligt punkt 16.2 a–c är uppfyllda. I annat fall kan det bli fråga om en eventalförpliktelse, se kapitel 18.

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är när företaget har lämnat garanti på produkterna. Även ett åtagande till följd av en skyldighet enligt sedvanerätt kan likställas med ett avtal. Avtal om avgångsvederlag som utgår vid uppsägning från företagets sida ska inte redovisas som en avsättning om den anställda inte är uppsagd.

Ett exempel på ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är en bestämmelse i lag eller föreskrift, som leder till att en avsättning ska redovisas. Ett lagförslag ger däremot inte upphov till att en avsättning ska redovisas. Först när lagförslaget har antagits av riksdagen kan det finnas ett åtagande som följer av offentligrättsliga regler.

Enligt punkt 16.2 b ska det vara sannolikt att det kommer att krävas ett utflöde av resurser från företaget för att reglera åtagandet. Det måste således vara mer troligt att företaget måste reglera åtagandet än motsatsen. Ett exempel är att företaget har en pågående tvist i en domstol och det är sannolikt att företaget blir betalningsskyldigt. Ett annat exempel är när det är sannolikt att företaget kommer att drabbas av utgifter för sanering på grund av miljöbestämmelser. Har företaget 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.

Enligt punkt 16.2 c ska en tillförlitlig uppskattning av beloppet kunna göras. Detta innebär att avsättningen måste vara mätbar. Det är ovanligt att det inte går att göra en tillförlitlig uppskattning. Kan företaget inte göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet har företaget i stället en eventalförpliktelse som det ska lämna upplysning om, se kapitel 18.

Av 3 kap. 9 § ÄRL följer att av- och nedskrivningar inte får redovisas som avsättning. Sådana värdejusteringar ska i stället redovisas som en minskning av tillgångens redovisade värde.

Vad får inte redovisas som en avsättning?

16.3 En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten.

Allmänt råd

K2

Kommentar Punkten innebär att ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten inte ska ge upphov till en avsättning. En lagändring som innebär att företaget, för att kunna fortsätta med sin verksamhet, på sikt måste bygga om delar av sin produktionsanläggning ger inte heller upphov till en avsättning.

Allmänt råd 16.4 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).

Kommentar Se kommentaren i kapitel 15 under rubriken Obeskattade reserver.

Allmänt råd 16.5 En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta.

Kommentar Ett företag som på balansdagen har terminskontrakt ska avgöra om respektive terminskontrakt helt eller delvis säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. Det finns inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran eller skuld. Finns ett terminskontrakt som helt eller delvis säkrar en skuld eller fordran, ska skulden respektive fordran redovisas till terminskursen, se punkterna 11.8, 13.5 och 17.8, och någon avsättning ska inte göras.

En avsättning ska göras i det fall terminskontraktet till någon del inte säkrar en skuld eller en fordran, om det finns en latent förlust i kontraktet. För att avgöra om det finns en latent förlust i kontraktet ska företaget jämföra terminskursen med balansdagens kurs.

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

Allmänt råd 16.6 Företaget behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.
Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Värdering

Lagtext

4 kap. 15 a § ÅRL

En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Lag (2015:813)

Allmänt råd 16.7 Vid uppskattningen enligt 4 kap. 15 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utranteras ska beräknad vinst inte påverka avsättnings storlek.

Särskilda regler om pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt, finns i punkterna 16.16–16.19.

Den bästa uppskattningen enligt 4 kap. 15 a § årsredovisningslagen 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
Garantiåtaganden	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

(BFNAR 2017:7)

- 16.8 En avsättning till följd av garantiåtaganden får beräknas enligt inkomstskattelagen (1999:1229) om det kan antas att det värde en sådan beräkning ger inte avviker mer än 20 procent från det värde som en beräkning enligt punkt 16.7 ger.

Allmänt råd

Tabellen i punkt 16.7 beskriver vad den bästa uppskattningen normalt innebär.

Kommentar

Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp

Vid beräkningen av avsättningar för åtaganden av löpande karaktär, t.ex. försäljning med öppet köp, är huvudregeln att ledning ska hämtas från tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Saknar företaget uppgifter om tidigare års faktiska utgifter får avsättningen alternativt beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen. Så kan vara

fallet för nystartade företag och företag som ändrar inriktning, t.ex. genom en ny försäljningspolicy eller ett nytt varuslag.

Garantiåtagande

Vid garantiåtaganden ska avsättningen enligt huvudregeln beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Saknar företaget uppgifter om tidigare års faktiska utgifter får avsättningen alternativt beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen. Så kan vara fallet för nystartade företag och företag som ändrar inriktning, t.ex. genom en ny försäljningspolicy eller ett nytt varuslag.

Enligt punkt 16.8 får avsättningen i vissa fall beräknas enligt IL. Se exempel 16 a.

Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor

Vid förlustkontrakt ska avsättningen beräknas som det lägsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde.

Ett förlustkontrakt är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna. Endast sådana åtaganden som finns på balansdagen ska redovisas. Ett exempel är ett bindande kontrakt på inköp av varor som ännu inte levererats och som företaget bedömer kan komma att medföra en förlust.

Med oundvikliga utgifter avses utgifter som företaget genom eget handlande inte kan undgå. Kan företaget komma från utgiften är den inte oundviklig. Ett exempel är att företaget har ett kontrakt som kan hävas utan att det föranleder ersättning till motparten. Ett annat exempel är ett företag som hyr en lokal vilken företaget inte kan utnyttja, men som med hyresvärdens medgivande hyrs ut i andra hand till en hyra som minst motsvarar förstahandshyran. I och med andrahandsuthyrningen är hyresavtalet inte ett förlustkontrakt.

Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.9 och 16.10

För övriga avsättningar ska avsättningen beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler. Ett exempel är ett terminskontrakt som till någon del inte säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. För att beräkna avsättningen ska terminskursen jämföras med balansdagens kurs.

<i>Allmänt råd</i>	16.9 Avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet.
<i>Kommentar</i>	En avsättning ska bara redovisas om företaget avser att överklaga, i annat fall redovisas en skuld, se kommentaren till punkt 16.2 b och exempel 16 b.
<i>Allmänt råd</i>	16.10 Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod.
<i>Kommentar</i>	Punkten innebär att avsättningen kommer att öka över tillgångens nyttjandeperiod. Se även kommentaren till punkt 10.9.

Nuvärdeberäkning

16.11 Andra avsättningar än pensionsåtaganden ska nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen.

Allmänt råd

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.

På grund av pengars tidsvärde är avsättningar som avser utbetalningar nära efter balansdagen en större belastning än avsättningar med samma belopp som betalas senare.

Kommentar

Metoden att nuvärdeberäkna avsättningar ska användas konsekvent. Det innebär att ett företag som väljer att nuvärdeberäkna en avsättning ska nuvärdeberäkna alla avsättningar.

Undantaget för pensionsåtaganden beror på att tryggandelagen kräver nuvärdeberäkning vid fastställandet av pensionsåtagandets kapitalvärde, se punkterna 16.16–16.19.

Ett företag får normalt inte övergå från att nuvärdeberäkna till att inte nuvärdeberäkna eftersom nuvärdeberäkning ger en bättre redovisning och det inte finns någon anledning att tillåta ett byte till en sämre redovisningsmetod. En övergång får endast göras om det finns särskilda skäl.

K2

Ett exempel på sådana särskilda skäl som medför att ett företag får övergå från att nuvärdeberäkna till att inte nuvärdeberäkna är att företaget får en ny ägare som inte använder nuvärdeberäkning. Av förenklingsskäl är det lämpligt att tillåta byte. Ett annat exempel är att företagets verksamhet minskat i betydande omfattning.

16.12 Vid nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal.

Allmänt råd

Företaget får vid nuvärdeberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas.

Förändringar i avsättningar

16.13 En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Är något villkor i punkt 16.2 inte uppfyllt ska avsättningen återföras om inte annat följer av punkt 16.19.

Allmänt råd

Punkten innebär att de krav som ställs i punkt 16.2 för att en avsättning ska redovisas även gäller vid omprövningen av en redan gjord avsättning.

Kommentar

16.14 Värdet på en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att det återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Allmänt råd

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Kommentar Har ett företag t.ex. gjort en avsättning för ett åtagande till följd av ett förlustkontrakt och utgifterna för åtagandet senare inte uppgår till det belopp som avsatts, ska den överskjutande delen av avsättningen återföras. Detta ska göras oavsett om företaget samtidigt behöver göra en ny avsättning för ett annat åtagande.

Allmänt råd 16.15 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.

Eftersom avsättningar kostnadsförs ska en återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till, t.ex. i posten Övriga externa kostnader.

I takt med att utbetalningstidpunkten närmar sig förändras avsättningens beräknade värde. Den del av förändringen som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter och inte i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till.

En avsättnings redovisade värde kan även förändras på grund av att åtagandet i stället redovisas som en skuld. Är skulden lika stor som avsättningen blir det ingen resultat effekt.

Särskilt om pensioner

Allmänt råd 16.16 Ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska tas upp till tillgångens redovisade värde.

Övriga pensionsåtaganden ska tas upp till värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Avsättningen ska tas upp till det värde som inte täcks av pensionsstiftelsens förmögenhet värderad enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220).

Allmänt råd 16.17 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 16.18.

Allmänt råd 16.18 Omfattar ett pensionsåtagande enligt punkt 16.16 första stycket både pension och särskild löneskatt får summan redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Allmänt råd 16.19 En avsättning som är gjord enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. får endast återföras enligt punkt 16.13 om återföringen inte står i strid med 7 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Betalar ett företag pensionsförsäkringar för sina anställda redovisas inte en avsättning för pensioner eftersom företaget inte har något åtagande. I stället redovisas premien på pensionsförsäkringen som kostnad, se tabellen i punkt 7.11.

Säkerställer företaget inte pensionsåtagandet med pensionsförsäkringar hanteras pensionsåtagandet i stället i egen regi (direkt pension). Hur ett sådant åtagande ska värderas och redovisas regleras i ÅRL och tryggandelagen. Enligt tryggandelagen kan ett pensionsåtagande tryggas antingen genom särskild redovisning av pensionsskulden i balansräkningen eller genom överföring till en pensionsstiftelse.

Av punkt 16.16 första stycket framgår att ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång, t.ex. en kapitalförsäkring ägd av företaget, ska tas upp till tillgångens redovisade värde, se exempel 16 d. En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång, se kapitel 11. I punkt 11.3 anges vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att försäkringen ska få redovisas som tillgång. I punkt 11.19 finns regler för nedskrivningsprövning av kapitalförsäkring.

Enligt punkt 16.16 andra stycket ska övriga pensionsåtaganden tas upp till antingen värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat i enlighet med tryggandelagen. Ingår företagens åtaganden i allmän pensionsplan beräknar vanligtvis den organisation som administrerar planen pensions-skuldens storlek, t.ex. FPG/PRI-systemet. Enligt tryggandelagen beräknas kapitalvärdet med ledning av försäkringstekniska grunder som fastställs av Finansinspektionen. Även åtaganden som inte omfattas av tryggandelagen, t.ex. pensioner som utgår endast om den anställda arbetar kvar i företaget vid pensionstidpunkten, ska tas upp till kapitalvärde beräknat i enlighet med tryggandelagen.

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska, enligt punkt 16.16 tredje stycket, en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Företaget ska därför göra en bedömning om pensionsåtagandet har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet. Vid denna bedömning ska stiftelsens förmögenhet värderas enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen. Detta innebär att stiftelsens tillgångar och skulder värderas till marknadsvärde med undantag för fastigheter som värderas till taxeringsvärdet. Överstiger pensionsåtagandenas kapitalvärde stiftelsens förmögenhet ska skillnadsbeloppet redovisas som avsättning i balansräkningen. Däremot ska ingen fordran redovisas vid motsatt förhållande, dvs. om stiftelsens förmögenhet överstiger kapitalvärdet. Se exempel 16 c.

Eftersom särskild löneskatt för avsättningar i enlighet med tryggandelagen ska betalas redan i samband med pensionsavsättningen ska den redovisas i posten Skatteskuld i balansräkningen, se punkt 4.7. För övriga pensionsavsättningar inträder betalningsskyldigheten för särskild löneskatt först i samband med att pensionen börjar betalas ut. För dessa avsättningar ska, enligt punkt 16.17, särskild löneskatt beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Avsättningen ska enligt punkt 4.7 redovisas i posten Övriga avsättningar i balansräkningen, om inte annat framgår av punkt 16.18. Se exempel 16 c.

Vid pensionsåtaganden enligt punkt 16.16 första stycket, t.ex. kapitalförsäkringslösningar, förekommer det att pensionsåtagandet omfattar både

pension och den särskilda löneskatten. Eftersom det kan vara svårt att beräkna hur stor del av åtagandet som avser pension respektive löneskatt finns av förenklingsskäl en möjlighet att redovisa hela åtagandet som avsättning för pension, se punkt 16.18. Någon uppdelning behöver i dessa fall inte göras utan hela åtagandet redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Se exempel 16 d.

Enligt punkt 16.13 ska en avsättning återföras om något av villkoren för avsättning inte längre är uppfyllt. För pensionsavsättningar kan detta ställa till problem eftersom återföringskravet i vissa fall kan stå i konflikt med tryggandelagens bestämmelser. Så kan vara fallet om ett företag har redovisat sina pensionsåtaganden i olika poster i balansräkningen samtidigt som alla åtaganden ingår i det som tryggandelagen benämner företagets pensionsreserv. Enligt punkt 16.19 får en återföring inte göras i de fall det står i strid med tryggandelagen. Det innebär att den redovisade avsättningen kan bli högre än företagets verkliga åtagande.

Särskilda regler för handelsbolag

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

Allmänt råd 16.20 Ett handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kronor.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Kommentar Punkten gäller bara handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare. Handelsbolag med en eller flera juridiska personer som delägare ska tillämpa punkt 16.6.

Kapitel 17 – Skulder

Tillämpning

Allmänt råd 17.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av skulder.

Kapitlet behandlar inte

- a) förskott från kunder, se punkt 6.14,
- b) pågående arbete för annans räkning, se punkt 6.24, och
- c) fakturerad men ej upparbetad intäkt, se punkt 6.21.

Kapitlet behandlar inte heller värdering av upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, se kapitel 6 och 7, med undantag för ospecificerad skuld till leverantörer samt semesterlöneskuld, se punkterna 17.9 och 17.10.

Kommentar Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Långfristiga skulder i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Obligationslån,
- Checkräkningskredit,
- Övriga skulder till kreditinstitut,
- Skulder till koncernföretag,
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i, och

- Övriga skulder.

Kapitlet behandlar även följande poster under rubriken Kortfristiga skulder i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Checkräkningskredit,
- Övriga skulder till kreditinstitut,
- Leverantörsskulder,
- Växelskulder,
- Skulder till koncernföretag,
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i,
- Skatteskulder,
- Övriga skulder, och
- Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Kapitlet behandlar inte sådana skulder som redovisas i posterna Förskott från kunder, Pågående arbete för annans räkning och Fakturerad men ej upparbetad intäkt i balansräkningsuppställningen i kapitel 4. Dessa skulder behandlas i kapitel 6.

Under rubriken Särskilda regler för handelsbolag finns endast en kommentar.

Se exempel 17 a för beräkning av skatteskuld.

Grundläggande bestämmelser

Vilka skulder ska ett företag redovisa?

17.2 Ett företag ska redovisa en skuld om

- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
- b) det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Allmänt råd

Ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en eventalförpliktelse. I detta kapitel behandlas skulder medan avsättningar behandlas i kapitel 16 och eventalförpliktelser i kapitel 18.

Kommentar

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part.

Ett företag ska redovisa en skuld eller en avsättning om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler. Förväntas åtagandet medföra ett utflöde av resurser från företaget ska åtagandet redovisas som en skuld. Är det däremot endast sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet redovisas i stället en avsättning.

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är när varor levererats till ett företag och det finns en överenskommelse om betalning. Har företaget fått en faktura på balansdagen ska en leverantörsskuld redovisas. Har företaget däremot inte fått någon faktura ska en upplupen kostnad redovisas. Ett annat exempel på en upplupen kostnad är den semester som har intjänats av företags anställda.

Ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är t.ex. en bestämmelse i lag eller föreskrifter som leder till att en skuld ska redovisas. Ett lagförslag ger däremot inte upphov till att en skuld ska redovisas. Först när lagförslaget

har antagits av riksdagen finns det ett åtagande som följer av offentlighetsregler.

Att ett åtagande förväntas medföra ett utflöde av resurser från företaget innebär att det är säkert eller så gott som säkert att företaget kommer att reglera åtagandet. Ett exempel är när företaget har ålagts betalningsskyldighet i ett myndighetsbeslut eller en dom som företaget inte avser att överklaga. Avser företaget däremot att överklaga är det inte lika säkert att ett utflöde av resurser kommer att ske. I det fallet ska företaget i stället redovisa en avsättning.

Upplypna kostnader redovisas som skulder och inte som avsättningar även om betalningstidpunkt eller belopp är ovissa på balansdagen. Anledningen till detta är att osäkerheten i allmänhet är mycket mindre än för ett åtagande som företaget ska göra en avsättning för.

Allmänt råd 17.3 En skuld som är tvistig 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.

Kommentar Försiktighetsprincipen innebär att även tvistiga skulder ska redovisas. Om det däremot står klart att det inte föreligger något åtagande ska någon skuld inte redovisas.

Ett krav anses vara uppenbart grundlöst om en objektiv och försiktig bedömning resulterar i att det inte finns någon risk att företaget vid en domstolsprövning döms att betala det fordrade beloppet. Så kallade bluffakturor är ett exempel på uppenbart grundlösa krav.

Offentliga bidrag och andra erhållna bidrag

Allmänt råd 17.4 Ett bidrag ska redovisas som skuld om bidraget är utbetalt till företaget och förenat med ovillkorlig återbetalningsskyldighet.

Ett bidrag ska också redovisas som skuld om bidraget är utbetalt till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla.

Kommentar Bidrag är stöd som lämnas i form av överföringar av resurser av en bidragsgivare i annan egenskap än ägare. Sådana bidrag ges normalt om vissa villkor är uppfyllda eller kommer att uppfyllas. Bidrag kan lämnas i form av ersättningar, lån och reduktioner. Det som avgör om ett bidrag ska skuldföras eller inte är villkoren för bidraget. Hur bidraget rubriceras saknar betydelse.

Bidrag kan lämnas av t.ex. EU, staten eller kommuner, så kallade offentliga bidrag, men också av bidragsgivare som inte är offentliga organ. I IL finns regler om hur näringsbidrag ska hanteras vid beskattningen.

Ett utbetalt bidrag som är förenat med villkor ska normalt redovisas som intäkt eftersom företaget självt råder över om bidraget måste återbetalas eller inte, se kapitel 6. Det är endast om företaget bedömer att det inte kommer att uppfylla villkoren som bidraget ska redovisas som skuld. Bedömningen ska göras varje år.

När är en skuld långfristig respektive kortfristig?

Allmänt råd 17.5 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.

Även om checkräkningskrediten formellt är kortfristig ska den i dessa fall normalt redovisas som långfristig. Bedömningen om det är troligt att krediten förnyas och om den kommer att utnyttjas ska göras varje år. Tillfälligt nyttjande eller övertrassering av krediten ska redovisas som kortfristig skuld.

Kommentar

Värdering

17.6 En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet.

Allmänt råd

Det belopp som krävs för att reglera åtagandet framgår normalt av faktura, avtal eller liknande handling. I det fall en ackordsuppgörelse träffats där en skuld av rörelsekaraktär till en del inte behöver betalas (ackordsvinst) ska skulden värderas till det belopp som ska betalas enligt uppgörelsen. Ackordsvinsten ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. Avser ackordsuppgörelsen en finansiell skuld ska ackordsvinsten redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter, se kapitel 4.

Kommentar

17.7 Skulder får inte nuvärdeberäknas.

Allmänt råd

Skulder i utländsk valuta

K2

4 kap. 13 § ÅRL

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2000:34)

Lagtext

17.8 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.

Allmänt råd

En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det.

Kommentar

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik skuld.

Ospecificerad skuld till leverantörer

17.9 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.

Allmänt råd

Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering.

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. När det gäller leverantörsskulder innebär detta att värdet ska bestämmas för varje skuld för sig.

Enligt punkt 17.9 får dock skulder till leverantörer i vissa fall redovisas som en ospecificerad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering. Det innebär att värdet på den ospecificerade skulden ska omprövas varje balansdag.

Anledningen till att den ospecificerade skulden redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter är att posten Leverantörsskulder är förbehållen skulder avseende mottagna fakturor.

Mindre utgifter som företaget ännu inte fått faktura på, t.ex. för telefoni, är sådana som kan anses vara av oväsentlig betydelse, såvitt gäller att specificera och värdera och som därmed kan ingå i den ospecificerade skulden. Däremot kan inte skulder avseende levererade varor och tjänster som redovisas i posten Varulager eller i en annan redovisad tillgång ingå i den ospecificerade skulden.

Semesterlöneskuld

Allmänt råd

17.10 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.

Kommentar

De lagstadgade arbetsgivaravgifter som ska ingå i semesterlöneskulden är de avgifter som ska redovisas i skattedeklarationen.

Avgifter baserade på avtal eller särskild löneskatt på pensionsavgifter ska av förenklingskäl inte ingå. År procentsatserna för arbetsgivaravgifterna för utbetalningsåret kända ska dessa användas vid skuldreserveringen. I annat fall får de procentsatser som gäller på balansdagen användas. Se exempel 17 b.

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd. Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Särskilda regler för handelsbolag

Skatteskulder

Kommentar

Ett handelsbolag är inte ett skattesubjekt vad avser inkomstskatt och har därmed inte någon inkomstskatt att redovisa i posten Skatteskulder. Handelsbolaget kan däremot ha en skatteskuld som är hänförlig till fastighets-skatt, fastighetsavgift, särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader och avkastningsskatt.

Avsnitt VI – Noter

Kapitel 18 – Noter

Tillämpning

5 kap. 1 § ÅRL

Mindre och större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–24 §§.

Ytterligare bestämmelser för mindre och större företag om upplysningar i noter finns i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §.

Bestämmelser för mindre företag om upplysningar i noter finns dessutom i 3 kap. 5 §. Lag (2015:813)

Lagtext

18.1 Detta kapitel ska tillämpas på noter som ska lämnas i årsredovisningen.

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkt 18.22, och
- b) stiftelser i punkt 18.23. (BFNAR 2024:4)

Allmänt råd

Kapitlet innehåller regler om de upplysningar som ska lämnas i noter. Enligt punkt 3.2 ska noterna placeras efter balansräkningen.

För företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag finns dessutom regler om noter i kapitel 19.

Kapitlet anger de notupplysningar som ett företag ska lämna. Inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs.

Under rubrikerna Särskilda regler för ekonomiska föreningar och Särskilda regler för ideella föreningar finns endast kommentarer.

Kommentar

K2

Grundläggande bestämmelser

5 kap. 3 § ÅRL

Om inte något annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till. Lag (2015:813)

Lagtext

18.2 Noterna ska presenteras i följande ordning:

- a) redovisningsprinciper,
- b) noter till enskilda poster i enlighet med 5 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), och
- c) övriga noter.

Allmänt råd

Noter som avser redovisningsprinciper och övriga noter behöver inte knytas till en viss post.

Kommentar

Redovisningsprinciper

5 kap. 4 § ÅRL

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

18.3 De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta

Allmänt råd

- a) uppgift om att företaget tillämpar årsredovisningslagen och detta allmänna råd, samt
- b) upplysningar enligt punkterna 18.4–18.7.

Kommentar

Genom upplysningen enligt punkt 18.3 a får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsredovisningen. Upplysningen kan t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.”

Kravet på upplysning om tillämpade värderingsprinciper omfattar även följande upplysningar:

- grunderna för avskrivning, se 5 kap. 8 § andra stycket ÅRL och punkt 18.4,
- skälen för tillämpad avskrivningstid på goodwill, se 5 kap. 9 § ÅRL,
- tillämpad redovisningsmetod för tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris, se punkt 18.5,
- om företaget räknar in indirekta utgifter i värdet för pågående arbete för annans räkning, se punkt 18.6, och
- om företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor, se punkt 18.7.

Några ytterligare upplysningar om redovisningsprinciper än de ovan uppräknade behöver inte lämnas.

Exempel 18 a visar hur upplysningen om redovisningsprinciper kan utformas.

Avskrivning

Lagtext

5 kap. 8 § andra stycket ÅRL

— — —

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL

Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.4 De upplysningar om grunderna för avskrivning av anläggningstillgångar som företaget ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningstid för varje post. 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.

Ett företag som fördelar avskrivningen på annat sätt än linjärt ska lämna upplysning om hur avskrivningen fördelas.

Ett företag som skriver av en tillgång till restvärdet, se punkt 10.25 andra stycket, ska lämna upplysning om det.

Första stycket i punkten innebär t.ex. att företaget bara behöver lämna en enda upplysning avseende posten Maskiner och andra tekniska anläggningar även om posten består av flera olika maskiner och tekniska anläggningar.

Kommentar

Ett företag som upprättar en balansräkning i förkortad form slår samman vissa poster. Exempelvis får posten Maskiner och andra tekniska anläggningar och vissa andra poster slås samman till posten Materiella anläggningstillgångar. Upplysningarna om grunden för avskrivningarna ska dock lämnas för var och en av posterna, trots att de slagits samman till en enda post.

För goodwill ska även skälen till valet av avskrivningstid anges. Goodwill kan t.ex. uppkomma vid inkrämsförvärv.

Exempel 18 a visar hur upplysningen om avskrivningar kan utformas.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

18.5 Ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris ska lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln.

Allmänt råd

18.6 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.

Allmänt råd

Exempel 18 a och 6 e visar hur upplysningarna kan utformas.

Kommentar

Ett företag som tillämpar alternativregeln på uppdrag till fast pris ska även upplysa om storleken på nedlagda utgifter och fakturerat belopp, se punkt 18.12 och exempel 6 e.

K2

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

18.7 Ett företag som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska lämna upplysning om det.

Allmänt råd

Exempel 18 a och 12 a visar hur upplysningen kan utformas.

Kommentar

Avvikelser från de grundläggande redovisningsprinciperna

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Lagtext

Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

— — — Lag (2015:813)

18.8 Upplysningar om avvikelser enligt 5 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) behöver inte lämnas.

Allmänt råd

Enligt punkt 2.1 får ett företag avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna som anges i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL endast när det anges i det allmänna rådet. Upplysningar om avvikelserna behöver inte lämnas.

Kommentar

Bristande jämförbarhet vid ändrade principer

Lagtext

3 kap. 5 § andra och fjärde styckena ÅRL

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2015:813)

Kommentar

Ett företag som ändrat principerna för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet ska inte räkna om posterna för det närmast föregående räkenskapsåret, se punkt 2.5. Enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska ett mindre företag som inte räknar om jämförelsetalen lämna upplysning om den bristande jämförbarheten i not. Upplysningen kan t.ex. utformas enligt följande:

”Från och med detta räkenskapsår nuvärdeberäknar företaget avsättningarna eftersom det ger en bättre redovisning. Föregående års avsättningar nuvärdeberäknades inte. Den ändrade principen innebär att avsättningarna redovisas till ett lägre belopp och har därmed gett en positiv resultateffekt innevarande år. Jämförelsetalen har inte räknats om.”

Noter till resultaträkningen

Nettoomsättning i resultaträkning i förkortad form

Lagtext

3 kap. 11 § ÅRL

Mindre företag får slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl. Lag (2010:1515)

Allmänt råd

18.8A Uppgiften om nettoomsättning enligt 3 kap. 11 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas i not för innevarande och närmast föregående räkenskapsår. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

I det fall ett företag fått Bolagsverkets dispens från kravet att ange nettoomsättning, rekommenderar Bolagsverket att företaget i årsredovisningen hänvisar till datum för beslutet och beslutets ärendenummer.

Medelantalet anställda

Lagtext

5 kap. 20 § ÅRL

En upplysning ska lämnas om medelantalet av de personer som har varit anställda under räkenskapsåret. Lag (2015:813)

- 18.9 Medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden.

Allmänt råd

Exceptionella intäkter och kostnader

5 kap. 19 § ÅRL

Om ett företag har haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, ska det lämna upplysningar om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad. Lag (2015:813)

Lagtext

Exceptionella intäkter och kostnader är sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. Det är ovanligt att intäkter eller kostnader är exceptionella endast på grund av sin storlek. Ofta är de exceptionella både på grund av sin storlek och sin förekomst.

Kommentar

Intäkter och kostnader som är exceptionella i fråga om förekomst kan t.ex. vara intäkter och kostnader som uppkommer vid nedskrivning, omstrukturering eller en uppgörelse i en rättsvist.

Upplysningar ska lämnas om arten och storleken av varje typ av intäkt eller kostnad. Ett företag som skrivit ned två olika anläggningstillgångar lämnar upplysning om att det gjort nedskrivningar på anläggningstillgångar och anger det totala beloppet på nedskrivningarna. Ett företag som både gjort nedskrivningar och haft kostnader till följd av en rättsvist lämnar upplysning om arten och storleken av nedskrivningarna respektive rättstvisten.

K2

Exempel 18 b visar hur upplysningen kan utformas.

Noter till balansräkningen

Anläggningstillgångar

5 kap. 8 § första stycket ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
 2. tillkommande och avgående tillgångar,
 3. överföringar,
 4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
 5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
 6. årets uppskrivningar, med särskild upplysning om uppskrivningsbeloppets användning och hur mycket av det som kvarstår oavskrivet.
- — — Lag (2015:813)

Lagtext

- 18.10 Upplysningen om tillgångarnas anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestå av uppgift om tillgångarnas ingående och utgående anskaffningsvärden. 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.

Allmänt råd

Allmänt råd 18.11 Har tillgångar anskaffats med bidrag ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.

Kommentar Enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska en upplysning lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. I upplysningen ingår även tillgångar som är helt avskrivna förutsatt att de inte har uttrangerats.

Ett företag som upprättar en balansräkning i förkortad form slår samman vissa poster. Exempelvis får posten Maskiner och andra tekniska anläggningar och vissa andra poster slås samman till posten Materiella anläggningstillgångar. Upplysningarna om grunden för avskrivningarna ska dock lämnas för var och en av posterna, trots att de slagits samman till en enda post.

Exempel 18 c visar hur upplysningen kan utformas som en tabell.

Har tillgångar anskaffats med bidrag ska uppgiften om anskaffningsvärde avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet ska således anges efter avdrag för bidraget.

Fordringar

Lagtext

5 kap. 18 § ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om lånet som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget befattningshavaren har. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta. Lag (2015:813)

Kommentar Ett företag som har lämnat lån till en styrelseledamot eller verkställande direktör ska lämna upplysningar om

- storleken av lämnade lån,
- huvudsakliga lånevillkor,
- räntesatser,
- under räkenskapsåret återbetalda belopp, och
- vilken anknytning personen har till företaget.

Enligt 5 kap. 18 § andra stycket sista meningen ÅRL ska upplysning lämnas om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det. Med avstått avses inte endast att företaget slutgiltigt och uttryckligen har eftergett fordran, utan även att företaget har underlåtit att kräva betalning.

Pågående arbete för annans räkning

5 kap. 5 § andra stycket ÅRL

Lagtext

Består avvikelserna i att kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra. Lag (2015:813)

18.12 Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln, se punkterna 6.22 och 6.23, ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana pågående uppdrag lämna upplysning om

Allmänt råd

- a) aktiverade nedlagda utgifter, och
- b) fakturerat belopp.

Om aktiverade nedlagda utgifter är större än fakturerat belopp ska upplysning enligt första stycket lämnas till tillgångsposten Pågående arbete för annans räkning. Om aktiverade nedlagda utgifter är mindre än fakturerat belopp ska upplysning lämnas till skuldposten Pågående arbete för annans räkning.

Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) lämnas upplysningen i stället till posterna Varulager m.m. respektive Kortfristiga skulder.

Uppskrivningsfond

5 kap. 11 § ÅRL

Lagtext

K2

Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggnings-tillgångarna inte hade skrivits upp. Lag (2015:813)

Upplysningen om uppskrivningsfonden ska lämnas i en tabell eller liknande uppställning. Exempel 18 d visar hur upplysningen kan utformas.

Kommentar

Upplysningen enligt 5 kap. 11 § 4 ÅRL avser de totala anläggningstillgångarnas värde.

Uppskrivning av fastigheter ökar bundet eget kapital och påverkar därför inte det beskattningsbara resultatet, varför upplysningen om hur belopp som satts av till uppskrivningsfonden har behandlats skattemässigt enligt 5 kap. 11 § 2 ÅRL inte behöver lämnas eftersom det framgår av upplysningen om redovisningsprinciper att det allmänna rådet tillämpas.

Långfristiga skulder

5 kap. 13 § ÅRL

Lagtext

Om ett företag har skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen, ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Kommentar

Det är endast den del av en långfristig skuld som ska betalas senare än fem år efter balansdagen som behöver anges.

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, se punkt 17.5 andra stycket. Den del som bedöms som långfristig ingår dock inte i upplysningsplikten om skuldposter som ska betalas senare än fem år efter balansdagen.

För att underlätta en kreditanalys kan företaget lämna upplysning om avtalad men ej utnyttjad checkräkningskredit.

Ställda säkerheter och eventalförpliktelser*Ställda säkerheter**Lagtext***5 kap. 14 § ÅRL**

Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.13 De upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554) om arten och formen för säkerheten är om säkerheten är en

- a) företagsinteckning,
- b) fastighetsinteckning,
- c) tillgång med äganderättsförbehåll,
- d) belånad fordran, eller
- e) annan ställd säkerhet.

Allmänt råd

18.14 De upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554) om omfattningen av säkerheterna är

- a) för respektive slag av inteckning enligt punkt 18.13 a–b, inteckningens belopp, och
- b) för respektive slag av säkerhet enligt punkt 18.13 c–e, tillgångens redovisade värde.

Kommentar

Bestämmelsen omfattar såväl panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder, avsättningar och eventalförpliktelser som säkerheter ställda till förmån för någon annan, t.ex. för någon annans skuld. Någon uppdelning mellan dem behöver inte göras.

Andra ställda säkerheter kan t.ex. vara värdet på kapitalförsäkringar eller andra tillgångar som ställts som säkerhet för pensionsåtaganden.

Den upplysning som ska lämnas beträffande omfattningen av säkerheterna är, när en tillgång är ställd som säkerhet, tillgångens redovisade värde. När säkerhet har ställts i form av en inteckning ska, för respektive slag av inteckning, upplysningen i stället avse de ställda säkerheternas belopp. Nedan visas vilket belopp som ska anges för respektive säkerhet.

Post	Upplysning lämnas om
Företagsinteckning	beloppet på inteckningen (pantbrev som inte är ställda som säkerhet för något åtagande ska inte anges)

Fastighetsinteckning	beloppet på inteckningen (pantbrev som inte är ställda som säkerhet för något åtagande ska inte anges)
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde

Exempel 18 e visar hur upplysningen kan utformas.

Eventualförpliktelser

5 kap. 15 § ÅRL

Om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Lagtext

- 18.15 En eventualförpliktelse är ett *möjligt* åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler för vilket
- ett utflöde av resurser förväntas endast om en eller flera andra händelser också inträffar,
 - det är osäkert om dessa framtida händelser kommer att inträffa, och
 - det ligger utanför företagets kontroll om händelserna kommer att inträffa.

Allmänt råd

En eventualförpliktelse är också ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler som inte har redovisats som skuld eller avsättning på grund av att

- det *inte* är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, eller
- en tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras.

En eventualförpliktelse är även ett informellt åtagande som uppfyller villkoren i första eller andra stycket.

- 18.16 En upplysning enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska alltid lämnas om företaget
- har tecknat ett borgensåtagande eller liknande, eller
 - är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Allmänt råd

Ett åtagande ska redovisas som skuld eller avsättning eller upplysas om som eventualförpliktelse. Skulder behandlas i kapitel 17 och avsättningar i kapitel 16. Är samtliga villkor för att redovisa en skuld, se punkt 17.2, eller avsättning, se punkt 16.2, inte uppfyllda ska företaget lämna upplysning om åtagandet som eventualförpliktelse.

Kommentar

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte nödvändigt att företaget känner till vem motparten är – åtagandet kan vara gentemot allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt.

Eventualförpliktelser är ett sammanfattande begrepp för garantier, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen.

Med garantier och ekonomiska åtaganden avses åtaganden som företaget självmant har åtagit sig. Ett företag kan exempelvis ha ställt ut garantier som det erfarenhetsmässigt vet normalt inte behöver infrias och därför inte redovisar som en avsättning eller skuld. Förekomsten av sådana garantier och summan av dem ska då i stället ingå i upplysningen om eventualförpliktelser.

Med eventuella förpliktelser avses åtaganden som företaget inte självmant har åtagit sig, exempelvis ett verksamhetsansvar enligt lag eller ett utomobligatoriskt skadeståndsansvar. Det kan t.ex. vara nödvändigt att lämna upplysning om företagets möjliga ansvar vid miljöfarlig verksamhet eller det potentiella betalningsansvar företaget har med anledning av en pågående skadeståndstvist.

Företaget kan ha åtaganden till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, men det kan även ha informella förpliktelser. En informell förpliktelse är ett åtagande till följd av att företaget på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, och därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

Det är summan av företagets eventualförpliktelser som ska anges i upplysningen. Förpliktelsernas art och form behöver inte anges.

- Allmänt råd* 18.17 Det belopp som ska ingå i upplysningen är
- a) för eventualförpliktelser enligt punkt 18.15, den bästa uppskattningen av åtagandet,
 - b) för eventualförpliktelser enligt punkt 18.16 a, värdet av åtagandet, och
 - c) för eventualförpliktelser enligt punkt 18.16 b, summan av det andra företagets skulder och avsättningar på balansdagen.

Allmänt råd 18.18 Eventualförpliktelser får inte nuvärdeberäknas.

Allmänt råd 18.19 Om företaget har en eventualförpliktelse som inte kan bestämmas till belopp ska upplysning lämnas om att det finns en eventualförpliktelse.

Säkerheter, åtaganden m.m. till förmån för styrelseledamot m.fl.

Lagtext

5 kap. 18 § ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om lånet som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget befattningshavaren har. Om företaget under

räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta. Lag (2015:813)

Företag som ställt säkerhet eller garantier eller gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en styrelseledamot eller verkställande direktören ska lämna upplysning om

Kommentar

- arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden,
- beloppet av de lån som säkerheter ställts för, och
- vilken anknytning personen har till företaget.

Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster

3 kap. 4 § första stycket andra meningen ÅRL

Lagtext

— — — Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.
— — — Lag (2015:813)

Ett exempel på när upplysning ska lämnas är när ett banklån består av både en lång- och en kortfristig del och därför redovisas under både långfristiga och kortfristiga skulder i balansräkningen.

Kommentar

Även i det fall ett åtagande består av olika delar som redovisas som skuld respektive avsättning ska en upplysning lämnas.

Exempel 18 f visar hur upplysningen kan utformas.

K2

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

5 kap. 22 § ÅRL

Lagtext

Om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen, ska företaget lämna upplysningar om dessa. Upplysningarna ska omfatta arten och den ekonomiska effekten av händelserna. Lag (2015:813)

18.20 Med sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses

Allmänt råd

- a) beslutade viktiga förändringar i verksamheten,
- b) för företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat, och
- c) den omständigheten att företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet.

Exempel på viktiga förändringar i verksamheten är köp och försäljning av dotterföretag, fusion, etablering eller nedläggning av rörelse- eller produktgrenar, ingångna större avtal och större investeringar. Information om planerade förändringar behöver bara lämnas om definitivt beslut fattats. Detsamma gäller om företaget lämnat ett anbud men osäkerhet råder om affären kommer att komma till stånd.

Kommentar

För företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat är t.ex. faktorer avseende marknaden, miljön, råvaruförsörjningen, räntor eller valutakurser. Se exempel 16 b om skattetvist.

Exempel på när företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet är att fråga uppkommit om företaget ska gå i likvidation eller försättas i konkurs.

Upplysningarna om arten och den ekonomiska effekten av händelserna ska anges oavsett om effekten är positiv eller negativ.

Händelser som har inträffat efter räkenskapsårets utgång kan vara av det slaget att upplysning även behöver lämnas i förvaltningsberättelsen.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

Lagtext

5 kap. 17 § första stycket 1 ÅRL

Om ett företag har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, och uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysningar om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och

– – – Lag (2015:813).

Allmänt råd

18.21 Sådan uppgift som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 17 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska ange

- a) vilket slags arrangemang det är fråga om, och
- b) de kommersiella skäl som företaget har för att ägna sig åt arrangemanget.

Kommentar

För att upplysningsskyldigheten ska inträda krävs att arrangemangen i något ekonomiskt relevant avseende har påtagliga konsekvenser för företaget. Det krävs vidare att uppgifter om riskerna eller fördelarna med arrangemangen är nödvändiga för att bedöma företagets ställning. I vad mån så är fallet får bedömas främst med hänsyn till det ekonomiska värdet ställt i relation till omfattningen av företagets arrangemang i övrigt. Uppgifterna ska vara av sådan karaktär att de kan antas ha betydelse för en utomstående möjligheter att fatta välgrundade beslut med avseende på företaget, t.ex. i samband med en investering.

Särskilda regler för aktiebolag

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

Allmänt råd

18.22 I ett aktiebolag avses med sådana händelser av väsentlig betydelse för bolaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) även den omständigheten att bolaget har upprättat kontrollbalansräkning eller är skyldig att göra det.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

Kommentar

Enligt punkt 18.20 a avses med händelser av väsentlig betydelse bl.a. beslutade viktiga förändringar i verksamheten. Exempel på viktiga förändringar i

verksamheten är ingångna större avtal och större investeringar. För bostadsrättsföreningar kan t.ex. stambyte vara en sådan större investering som det ska informeras om i förvaltningsberättelsen. Även större avgiftsändringar kan omfattas.

Särskilda regler för stiftelser

Utdelning

18.23 En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.22 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

Allmänt råd

Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 11. Ett ägarintresse i ett företag som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag är ett så kallat ägarintresse i övriga företag.

Kommentar

Eventualförpliktelser

Det förekommer att stiftelser gör utfästelser om anslag som ska betalas ut under flera år, t.ex. för finansiering av en professur eller återkommande symposier. Om utfästelsen gjorts beroende av att anslag ska utgå ur framtida avkastning, redovisas anslagen som kostnad i takt med att villkoret uppfylls. Upplysning ska lämnas om återstående utfäst belopp, se punkterna 18.15–18.19.

Kommentar

K2

Särskilda regler för ideella föreningar

Medelantalet anställda

Enligt punkt 18.9 ska medelantalet anställda beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden. Av det allmänna rådet framgår att sådana anställda som under året uppburit högst ett halvt prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken inte ska räknas med.

Kommentar

| 18.24 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Allmänt råd

Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag

Kapitel 19 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag

Tillämpning

19.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett företag redovisar andelar i ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Kapitlet ska också tillämpas på noter som ett företag som ingår i en koncern ska lämna i årsredovisningen.

Allmänt råd

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkt 19.19,
- b) ekonomiska föreningar i punkt 19.20,

- c) handelsbolag i punkt 19.21, och
- d) stiftelser i punkt 19.22.

Kommentar

Kapitlet behandlar hur ett företags innehav av andelar i koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag ska värderas, när resultateffekter till följd av innehavet ska redovisas samt vilka upplysningar som ska lämnas.

Fordringar på och skulder till koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt reglerna i kapitel 11, 13 och 17.

I resultaträkningsuppställningen och balansräkningsuppställningen i kapitel 4 anges vad som ska redovisas i vilka poster.

Kapitlet behandlar inte ägarintressen i övriga företag, se kapitel 11.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en koncern?

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

Lag (1999:1112)

Begreppen moderföretag, dotterföretag och koncernföretag definieras i 1 kap. 4 § ÅRL. Med *moderföretag* avses ett företag som har ett sådant bestämmande inflytande över en annan juridisk person som beskrivs i nämnda paragraf. Med *dotterföretag* avses ett företag i vilket ett moderföretag direkt eller via andra dotterföretag har ett bestämmande inflytande. Med *koncernföretag* avses moderföretag och dotterföretag som ingår i samma koncern, dvs. även ”systerföretag” till dotterföretag.

Kommentar

Dotterföretag kan både vara direkt och indirekt ägda. Ett indirekt ägt dotterföretag, även kallat dotterdotterföretag, är ett företag över vilket ett av moderföretaget direkt ägt dotterföretag ensamt eller tillsammans med andra koncernföretag har ett bestämmande inflytande. Intresseföretag är inte koncernföretag.

Vad är ett intresseföretag?

1 kap. 5 § ÅRL

Om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger.

Lagtext

Innehar företaget minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagens dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna. Lag (2015:813)

K2

1 kap. 4 a § ÅRL

Med ägarintresse avses i denna lag 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. Lag (2015:813)

Lagtext

Begreppet intresseföretag definieras i 1 kap. 5 § ÅRL. Bedömningen av om det är ett intresseföretag baseras på andelsinnehavarens egentliga inflytande i ett företag som det har ett ägarintresse i. Innehar företaget minst 20 procent av rösterna anses företaget ha ett sådant betydande inflytande att det ägda företaget ska betraktas som ett intresseföretag, om inte annat framgår av omständigheterna.

Kommentar

Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL. Innehar ett företaget minst 20 procent av kapitalet i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening anses innehavet utgöra ett ägarintresse, om inte annat framgår av omständigheterna. Behållningen på delägarnas kapitalkonton i ett handelsbolag kan inte ligga till grund för prövningen av vem som enligt presumptionsregeln har ett ägarintresse i handelsbolaget. Däremot kan ett innehav i ett handelsbolag vara ett ägarintresse på grund av att avsikten med innehavet är att främja verksamheten i ägarföretaget.

Gemensamma regler för bestämning av koncernföretag och intresseföretag

Lagtext

1 kap. 6 § ÅRL

I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 5 § skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning. Lag (1999:1112)

Kommentar

Vid en prövning om ett koncern- eller intresseföretagsförhållande föreligger, ska enligt 1 kap. 6 § ÅRL i vissa fall bortses från eller hänsyn tas till rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för annans räkning. Rättigheterna ska anses tillkomma den juridiska eller fysiska person för vilkens räkning personen handlar. Att handla i eget namn men för annans räkning omfattar, förutom rena bulvanskap, de fall när den som röstar innehar aktierna eller andelarna som säkerhet och utövar rösträtten etc. enligt mottagna instruktioner.

Vid prövningen ska det totala antalet röster i det ägda företaget minskas med det antal röster som motsvarar de andelar som det ägda företaget äger i sig självt eller som ägs av dess dotterföretag. Andelar i dotterföretag eller intresseföretag som innehas av någon som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets räkning, ska undantas vid beräkningen.

Vad är ett gemensamt styrt företag?

Lagtext

1 kap. 5 a § ÅRL

Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över. Lag (2015:813)

Kommentar

Definitionen tar sikte på situationen att två eller flera parter sluter ett avtal som innebär att verksamheten i ett annat företag ska styras gemensamt. Ett gemensamt bestämmande inflytande föreligger när styrningen av det samägda företaget kräver samtycke från samtliga parter som utövar inflytande över företaget.

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas om företaget äger andelar i det gemensamt styrda företaget.

Vilka moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning?

Lagtext

7 kap. 3 § ÅRL

Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning. Lag (2009:34)

Kommentar

Vad som är en mindre koncern framgår av 1 kap. 3 § ÅRL, se kapitel 1.

Moderföretag som frivilligt väljer att upprätta en koncernredovisning får inte tillämpa det allmänna rådet, se punkt 1.1.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

- 19.2 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.

Allmänt råd

Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är normalt en finansiell anläggningstillgång. Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag ska redovisas som en omsättningstillgång under rubriken Kortfristiga placeringar endast om det redan vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år.

Kommentar

- 19.3 Andelar i intresseföretag är anläggningstillgångar.

Allmänt råd

Andelar i ett intresseföretag är alltid en finansiell anläggningstillgång eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse, se 1 kap. 4 a § ÅRL.

Kommentar

Anskaffningsvärde och redovisat värde

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

— — —

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

K2

Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Kommentar

Ett exempel på utgifter direkt hänförliga till förvärvet är externa arvoden som har ett direkt samband med köpet.

Vid förvärv av andelar i handelsbolag, är utgångspunkten insats eller köpeskilling.

- 19.4 Erhållen emissionsinsats på andel i koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrt företag ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission. (BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

- 19.5 Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen är upprättad, får tillskottet redovisas på balansdagen.

Allmänt råd

När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas. (BFNAR 2021:4)

Årsredovisningen är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under den.

Kommentar

I samband med att aktieägartillskott lämnas kan en nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Erhållna aktieägartillskott i aktiebolag ska redovisas som fritt eget kapital, se punkt 15.5.

Allmänt råd 19.6 Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag 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.

Kommentar Ett företag som är delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel i handelsbolagets resultat. Resultatet framgår av företagets inkomstdeklaration.

Nedskrivning

Lagtext **4 kap. 5 § första, andra och fjärde styckena ÅRL**
Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, 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.
— — —
Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Allmänt råd 19.7 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning.

Kommentar Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska anläggningstillgångar skrivas ned om värdenedgången kan antas vara bestående. För andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag som är anläggningstillgång och andelar i intresseföretag kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Allmänt råd 19.8 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

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.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital. I t.ex. ett företag med ett ingående eget kapital på 200 000 kronor ska nedskrivning göras om det sammanlagda värdet på de finansiella anläggningstillgångarna understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 20 000 kronor.

Kommentar

Se även exempel 11 g–11 i.

- 19.9 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.

Allmänt råd

Återföring av nedskrivning

4 kap. 5 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket ÅRL

Lagtext

— — —

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. — — —

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

- 19.10 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.

Allmänt råd

K2

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Kommentar

Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen på 35 000 kronor återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kronor. I annat fall är det fråga om en otillåten uppskrivning. Har aktiernas värde ökat till 40 000 kronor får endast 25 000 kronor återföras. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Lägsta värdets princip

4 kap. 9 § första och tredje styckena ÅRL

Lagtext

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

— — —

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

— — — Lag (2011:1554)

- Allmänt råd* 19.11 Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är omsättningstillgång beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag.
- Kommentar* Innehar företaget andelar i koncernföretag eller gemensamt styrda företag som företaget redan vid anskaffningstillfället beslutat sälja vidare ska dessa, liksom andra omsättningstillgångar, redovisas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.
- Kortfristiga fordringar på koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt punkterna 13.4–13.6 och skulder till koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt reglerna i kapitel 17. Av balansräkningsuppställningen i punkt 4.7 framgår att dessa fordringar och skulder ska redovisas i egna poster.
- När sker redovisning i resultaträkningen?*
- Kommentar* Av punkt 9.4 följer att en finansiell tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktssdagen.
- Realisationsvinster och realisationsförluster vid försäljning av andelar i koncern- och intresseföretag och gemensamt styrda företag beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet på de sålda andelarna och direkta försäljningskostnader, se punkt 8.4.
- Allmänt råd* 19.12 Vinstutdelning på andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska redovisas som intäkt. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.
- Ett moderföretag, som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag, får redovisa vinstutdelning som intäkt när andelsägarens rätt att få utdelningen bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- Kommentar* Enligt andra stycket i punkten har ett moderföretag möjlighet att redovisa så kallad anteciperad utdelning. Anteciperingen som sådan har inte någon civilrättslig verkan.
- Allmänt råd* 19.13 Erhållen emissionsinsats ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission. (BFNAR 2017:7)
- Allmänt råd* 19.14 Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.
- Kommentar* Bestämmelser om koncernbidrag finns i 35 kap. IL. Av kapitel 4 i det allmänna rådet framgår att koncernbidrag ska redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen.

*Noter***Noter till resultaträkningen**

- 19.15 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser långfristiga fordringar på koncernföretag. Upplysningen ska lämnas för innevarande och närmast föregående räkenskapsår. (BFNAR 2017:7) *Allmänt råd*
- 19.16 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser kortfristiga fordringar på och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång. Upplysningen ska lämnas för innevarande och närmast föregående räkenskapsår. (BFNAR 2017:7) *Allmänt råd*
- 19.17 Upplysning ska lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag. Upplysningen ska lämnas för innevarande och närmast föregående räkenskapsår. (BFNAR 2017:7) *Allmänt råd*

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i bilaga 2 till ÅRL ska särskilda uppgifter lämnas om finansiella resultatposter mellan koncernföretag.

Kommentar

Sammanställning över tilläggsupplysningar som ska lämnas till olika poster i resultaträkningen:

Post	Tilläggsupplysning
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	Summan av totala ränteintäkter och liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från långfristiga fordringar på koncernföretag
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	Summan av totala ränteintäkter, liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från kortfristiga fordringar på koncernföretag och realisationsresultat från försäljning av andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång
Räntekostnader och liknande resultatposter	Summan av totala räntekostnader och liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från skulder till koncernföretag

K2

Noter till balansräkningen**5 kap. 16 § ÅRL***Lagtext*

Om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska det lämna särskilda upplysningar om detta. Lag (2015:813)

- 19.18 De särskilda upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. 16 § årsredovisningslagen (1995:1554) om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, får lämnas som en totalsumma för respektive slag av säkerhet enligt punkt 18.13 samt för åtagandena. *Allmänt råd*

Kommentar

De särskilda upplysningarna om säkerheter eller åtaganden som gäller ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger ska lämnas på samma sätt som upplysningarna om säkerheter och åtaganden enligt 5 kap. 14 och 15 §§ ÅRL. Säkerheter ska anges till omfattning, art och form och åtaganden till ett totalbelopp, se punkterna 18.13–18.19.

Punkt 19.18 innebär att företaget endast behöver lämna upplysning om det totala beloppet för åtaganden till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag. Någon separat upplysning om åtaganden till förmån för koncernföretag respektive t.ex. intresseföretag behöver inte lämnas. Motsvarande gäller för respektive slag av säkerhet enligt punkt 18.13.

Exempel 18 e visar hur upplysningen kan utformas.

Upplysning om moderföretag

Lagtext

5 kap. 21 § ÅRL

Ett företag som är dotterföretag ska lämna upplysningar om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i. Lag (2015:813)

Särskilda regler för aktiebolag

Uppskrivning

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.19 Aktiebolag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång eller andelar i ett intresseföretag trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar

Eftersom det allmänna rådet bygger bl.a. på försiktighetsprincipen och förenkling får aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppskrivning

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om

uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

— — — Lag (2015:813)

- 19.20 Ekonomiska föreningar som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång eller andelar i ett intresseföretag trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Allmänt råd

Eftersom det allmänna rådet bygger bl.a. på försiktighetsprincipen och förenkling får ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2.

Kommentar

Särskilda regler för handelsbolag

Nedskrivning

- 19.21 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång i ett handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare 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 25 000 kronor. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

Allmänt råd

K2

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Punkten gäller bara handelsbolag med enbart fysiska delägare. Handelsbolag med en eller flera juridiska personer som delägare ska tillämpa punkt 19.8.

Kommentar

Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

Särskilda regler för stiftelser

Utdelning

- 19.22 En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.22 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från koncernföretag respektive intresseföretag och gemensamt styrda företag.

Allmänt råd

Avsnitt VIII – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd

Kapitel 20 – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd

Tillämpning

Allmänt råd 20.1 Detta kapitel behandlar vad som särskilt gäller första gången ett företag som tillämpat annan normgivning upprättar årsredovisning enligt detta allmänna råd.

Särskilda regler finns för

- a) handelsbolag i punkt 20.13, och
- b) filialer i punkt 20.17. (BFNAR 2024:4)

Kommentar Det kan finnas skillnader mellan de redovisningsnormer som ett företag tidigare har tillämpat och reglerna i det allmänna rådet. I detta kapitel behandlas vad som gäller första gången ett företag, som tidigare tillämpat annan normgivning, upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet, dvs. övergångsfrågor.

För ett nystartat företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet gäller inte reglerna i kapitlet. Ett sådant företag tillämpar direkt reglerna i övriga kapitel.

De skattemässiga justeringar som kan bli aktuella till följd av de korrigeringar som ska göras mot ingående eget kapital anges under skattemässiga justeringar i inkomstdeklarationen för det första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpats.

Korrigeringar i ingående balans

Kommentar Vissa av skillnaderna ska korrigeras mot ingående eget kapital, se punkterna 20.2–20.4. Föregående räkenskapsårs fastställda utgående balans är räkenskapsårets ingående balans. Korrigeringarna bokförs som en bokföringspost och följden blir en korrigerad ingående balans.

Tillgångar, skulder och avsättningar som inte får redovisas

Allmänt råd 20.2 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har en tillgång, skuld eller avsättning enligt nedan, ska redovisa följande korrigeringar mot ingående eget kapital.

Tillgång/Skuld/Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång	Tillgångens ingående redovisade värde	Fond för utvecklingsutgifter Balanserat resultat, till den del fonden för utvecklingsutgifter inte täcker korrigeringen för kvarvarande redovisat värde eller i det fall det inte finns någon fond för utvecklingsutgifter
Materiell anläggningstillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Skuld till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Skuldens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Uppskjuten skattefordran	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Uppskjuten skatteskuld till följd av att en anläggningstillgång tidigare har skrivits upp	Avsättningens ingående redovisade värde	Uppskrivningsfond
Uppskjuten skatteskuld i andra fall än ovan	Avsättningens ingående redovisade värde	Balanserat resultat

K2

Handelsbolag och filialer ska i stället redovisa korrigeringar enligt första stycket på följande sätt:

- Handelsbolag ska redovisa korrigeringar mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.
- Filialer ska redovisa korrigeringar mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början. (BFNAR 2024:4)

Vissa tillgångar, skulder och avsättningar får inte redovisas enligt det allmänna rådet. Ett företag som har sådana i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret ska korrigera detta genom att bokföra de redovisade värdena mot ingående eget kapital.

Kommentar

Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet får enligt punkt 10.4 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång. Tillgångens ingående redovisade värde ska bokföras mot posten Fond för utvecklingsutgifter och/eller Balanserat resultat. I handelsbolag och filialer ska det redovisade värdet bokföras enligt andra stycket i punkt 20.2. Fond för utvecklingsutgifter kan endast förekomma i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Leasingavtal som redovisats som finansiell leasing hos leasetagaren

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska enligt punkt 9.2 endast redovisa tillgångar som det äger. Det redovisade värdet på en materiell anläggningstillgång som redovisats som tillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.2. Även skulden som hör till avtalet ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.2.

Uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska inte redovisa uppskjuten skatt, se punkterna 11.5, 13.3 och 16.4. Respektive redovisat värde ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.2. I det fall den uppskjutna skatteskulden härrör från att en anläggningstillgång skrivits upp bokförs den uppskjutna skatteskuldens redovisade värde mot uppskrivningsfond.

Tillgångar, skulder och avsättningar som tidigare inte har redovisats*Allmänt råd*

20.3 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret inte har redovisat en tillgång, skuld eller avsättning som skulle ha redovisats enligt detta allmänna råd, ska redovisa följande korrigering mot ingående eget kapital.

Tillgång/Skuld/Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Finansiell anläggningstillgång	Tillgångens värde beräknat enligt kapitel 11	Balanserat resultat
Åtagande	Avsättningens värde beräknat enligt kapitel 16	Balanserat resultat

Handelsbolag och filialer ska i stället redovisa korrigeringarna enligt första stycket på följande sätt:

- Handelsbolag ska redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.
- Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början. (BFNAR 2024:4)

Kommentar

Ett företag kan ha en tillgång eller ett åtagande som enligt reglerna i kapitel 11 respektive 16 ska redovisas men som tidigare inte redovisats i balansräkningen. Det vanligaste exemplet är åtaganden för pensioner som har redovisats som eventalförpliktelse.

Det värde den finansiella tillgången skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 11 hade tillämpats ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.3.

Det värde avsättningen skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 16 hade tillämpats ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.3.

Avsättning för pensionsåtaganden redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Andra avsättningar, t.ex. avsättning för särskild löneskatt om den särskilda löneskatten ska betalas först i samband med att pensionen betalas ut, redovisas i posten Övriga avsättningar.

Uppskrivna tillgångar samt värdering till verkligt värde

- 20.4 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar eller skulder värderade enligt nedan, ska redovisa följande korrigeringar mot ingående eget kapital.

Allmänt råd

Tillgång/Skuld	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Andra uppskrivna anläggningstillgångar än byggnad och mark	Kvarvarande uppskrivning	Uppskrivningsfond, till den del den avser den uppskrivna tillgången Balanserat resultat, till den del uppskrivningsfonden inte täcker korrigeringen för kvarvarande uppskrivning
Finansiella instrument värderade till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554)	Skillnaden mellan verkligt värde och värde enligt kapitel 11, 14 respektive 17	Balanserat resultat eller i förekommande fall Fond för verkligt värde

K2

Handelsbolag och filialer ska i stället redovisa korrigeringarna enligt första stycket på följande sätt:

- Handelsbolag ska redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.
- Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början. (BFNAR 2024:4)

Andra uppskrivna anläggningstillgångar än byggnad och mark

Enligt ÅRL är det endast aktiebolag och ekonomiska föreningar som får skriva upp tillgångar. Aktiebolag och ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rådet får endast skriva upp byggnader och mark, se punkterna 10.40, 10.42, 11.24 och 11.25. Har andra anläggningstillgångar skrivits upp ska den kvarvarande uppskrivningen bokföras mot den del av uppskrivningsfonden som hör till den uppskrivna tillgången. Täcker inte uppskrivningsfonden korrigeringen ska resterande del bokföras mot posten Balanserat resultat.

Kommentar

Finansiella instrument värderade till verkligt värde

Enligt punkterna 11.7 och 14.4 får ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera finansiella instrument till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL. Med tillgångar som är värderade till verkligt värde avses inte uppskrivna tillgångar. Har finansiella instrument värderats till verkligt värde ska skillnaden mellan det verkliga värdet och värdet enligt kapitel 11, 14 respektive 17

bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.4 eller, i förekommande fall, mot fonden för verkligt värde.

Ingen korrigering i ingående balans

Allmänt råd

20.5 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar värderade enligt nedan, ska inte redovisa några korrigeringar:

- a) egentillverkade materiella anläggningstillgångar vilkas anskaffningsvärden inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 10.15,
- b) byggnad och mark som tidigare har skrivits upp, eller
- c) varulager med anskaffningsvärden som inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 12.12.

Anskaffningsvärdena respektive de uppskrivna värdena är även fortsättningsvis grund för värderingen av tillgångarna i första stycket.

Allmänt råd

20.6 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har andra tillgångar, skulder eller avsättningar än sådana som anges i punkterna 20.2–20.5, ska inte redovisa några korrigeringar för dessa. Sådana tillgångar, skulder eller avsättningar ska värderas enligt reglerna i detta allmänna råd.

Kommentar

Utöver de skillnader som tas upp i punkterna 20.2–20.4 kan det finnas ytterligare skillnader. Någon korrigering av dessa skillnader ska inte göras vid övergången.

Punkt 20.5 behandlar tillgångar i vilkas värde det ingår utgifter eller sådana uppskrivningar som inte är möjliga enligt det allmänna rådet. Av förenklings-skäl ska ingen korrigering göras, vare sig i ingående eller utgående balans. Anskaffningsvärdena respektive de uppskrivna värdena är även fortsättningsvis grund för värderingen av tillgångarna. Detta gäller endast sådana tillgångar som har anskaffats tidigare räkenskapsår.

Punkt 20.6 innebär att tillgångar som tidigare har aktiverats och som omfattas av punkten utgör tillgångar som får redovisas även efter övergången till det allmänna rådet. Den ingående balansen det första räkenskapsåret det allmänna rådet tillämpas motsvarar således den utgående balansen för det sista året då äldre normgivning tillämpades. Det gäller t.ex. tillkommande utgifter som har aktiverats som en tillgång med stöd av äldre normgivning, antingen som en separat avskrivningsenhet eller som del av anskaffningsvärdet för t.ex. en byggnad. Tillgångar som aktiverats som en separat avskrivningsenhet skrivs även fortsättningsvis av med separat avskrivningsplan.

För tillgångar och skulder som värderas om varje år, t.ex. förutbetalda intäkter och kostnader och avsättningar, blir följden av punkt 20.6 att skillnader mellan värderingen i föregående räkenskapsårs utgående balans och värdering enligt det allmänna rådet får effekt på räkenskapsårets resultat.

*Jämförelsetal***Balansräkning, resultaträkning och noter****3 kap. 5 § första stycket ÅRL**

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

- 20.7 Ett företag, som det närmast föregående räkenskapsåret har en uppställningsform för resultaträkningen och balansräkningen som stämmer överens med detta allmänna råd och som inte ska redovisa korrigering enligt punkterna 20.2–20.4, ska lämna jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 3.10 på sätt som anges i samma punkt.

Allmänt råd

- 20.8 Andra företag än de som omfattas av punkt 20.7 behöver inte räkna om jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 3.10.

Allmänt råd

Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen.

Väljer företaget att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.10.

K2

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska upprätta en kostnadsslagsindelad resultaträkning enligt reglerna i det allmänna rådet. De företag som vill fortsätta använda funktionsindelad resultaträkning kan därför inte upprätta årsredovisningen enligt det allmänna rådet. Företag som tidigare har upprättat en annan kostnadsslagsindelad resultaträkning än som följer av det allmänna rådet eller en funktionsindelad resultaträkning kan övergå till att upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet.

Kommentar

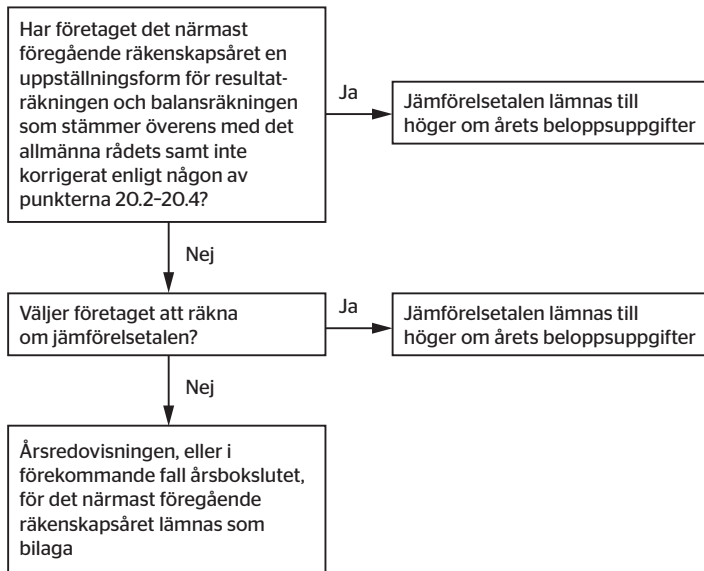
Enligt 3 kap. 5 § ÅRL ska jämförelsetal för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas till beloppsuppgifter i balansräkningen och resultaträkningen, se kapitel 3.

Ett företag, som det närmast föregående räkenskapsåret har tillämpat en uppställningsform för resultaträkningen eller balansräkningen som stämmer överens med det allmänna rådets och som inte heller redovisat någon korrigering i ingående eget kapital enligt punkterna 20.2–20.4, ska lämna jämförelsetalen på sätt som anges i punkt 3.10, dvs. till höger om årets beloppsuppgifter, se punkt 20.7.

Enligt punkt 20.8 behöver av förenklingsskäl andra företag än de som anges i föregående stycke inte räkna om jämförelsetalen. Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen, eller årsbokslutet om ett sådant upprättades, för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen. Väljer företaget att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.10, dvs. till höger om årets beloppsuppgifter.

För företag som inte räknar om jämförelsetalen finns ett notkrav i 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL, se punkt 20.10.

Nedan finns ett schema över de sätt jämförelsetalen kan lämnas första räkenskapsåret årsredovisning upprättas enligt det allmänna rådet.



Förvaltningsberättelsen

Flerårsöversikt

Allmänt råd

20.9 De uppgifter som ska lämnas i förvaltningsberättelsen enligt punkt 5.5 första stycket, 5.14 första stycket, 5.17 första stycket eller 5.18 första stycket och som avser tidigare räkenskapsår behöver inte räknas om.

Kommentar

Förvaltningsberättelsen ska enligt 6 kap. 1 § ÅRL innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. För att uppfylla detta krav ska företaget enligt punkt 5.5 första stycket för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om nettoomsättning, resultat efter finansiella poster och soliditet.

De nyckeltal som ska lämnas enligt punkt 5.5, 5.14, 5.17 eller 5.18 och som avser räkenskapsår innan företaget har börjat tillämpa det allmänna rådet behöver inte räknas om.

Förändringar i eget kapital

Kommentar

Av 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL följer att andra företag än handelsbolag ska specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning i förvaltningsberättelsen. Det innebär att förändringar i eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 ska anges i specifikationen av förändringar i eget kapital. Korrigeringarna får anges på en gemensam rad i specifikationen.

Bestämmelsen i 6 kap. 2 § ÅRL gäller inte filialer. Hur handelsbolag och filialer ska specificera förändringar i eget kapital till följd av korrigeringarna framgår av punkterna 20.13 och 20.17.

Noter

Redovisningsprinciper

20.10 Ett företag ska upplysa om att det allmänna rådet tillämpas första gången och att detta kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.

Allmänt råd

Ett företag som lämnar årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga ska, utöver det som anges i första stycket, upplysa om att jämförelsetalen inte har räknats om och att årsredovisningen eller årsbokslutet för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.

Enligt 5 kap. 4 § ÅRL ska ett företag ange principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder. Genom att lämna upplysning om att årsredovisningslagen och det allmänna rådet tillämpas får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsredovisningen, se punkt 18.3 a.

Kommentar

Av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL följer att mindre företag bl.a. inte behöver räkna om jämförelsetalen för det närmast föregående räkenskapsåret under förutsättning att de upplyser om den bristande jämförbarheten. Övergången till att upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet kan innebära att det blir en bristande jämförbarhet mellan det första räkenskapsåret och det närmast föregående. Detta kan gälla både i de fall jämförelsetalen har räknats om och i de fall de inte har räknats om eftersom det i vissa fall inte ska redovisas några korrigeringar, se punkt 20.6. Viss påverkan på resultatet kan därför förekomma det första räkenskapsåret som årsredovisningen upprättas enligt det allmänna rådet. Därför ska det upplysas om den bristande jämförbarheten första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpas.

K2

Företaget ska därför, första räkenskapsåret som årsredovisningen upprättas enligt det allmänna rådet, ange att det allmänna rådet tillämpas första gången och att detta kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.

Ett företag som lämnar årsredovisningen, eller årsbokslutet om ett sådant upprättades, för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga ska, utöver de uppgifter som anges ovan, även upplysa om att jämförelsetalen inte har räknats om och att årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, lämnas som bilaga.

För företag som lämnar jämförelsetalen till höger, se punkt 20.7 och punkt 20.8 första och tredje styckena, kan upplysningen som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL och punkt 18.3 a t.ex. utformas enligt följande:
”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre

företag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.”

För företag som lämnar årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga, se punkt 20.8 första och andra styckena, kan den upplysning som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket och punkt 18.3 a t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret. Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen/årsbokslutet för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.”

Allmänt råd | 20.11 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Allmänt råd | 20.12 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Särskilda regler för handelsbolag

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

Allmänt råd | 20.13 Ett handelsbolag ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

Allmänt råd | 20.14 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Allmänt råd | 20.15 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Allmänt råd | 20.16 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Särskilda regler för filialer

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

Allmänt råd | 20.17 En filial ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

Exempel – Korrigeringar i ett aktiebolag

Förutsättningar | Ett aktiebolag avser att börja tillämpa det allmänna rådet vid upprättandet av årsredovisningen för år 2.

I den utgående balansen för år 1 har bolaget redovisat följande:

Egenupparbetad immateriell tillgång (utveckling)	40 000
Fond för utvecklingsutgifter	40 000
Kvarvarande uppskrivning av maskin	50 000
Kvarvarande uppskrivning av byggnad	100 000

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Kvarvarande uppskrivningsfond maskin	30 000
Kvarvarande uppskrivningsfond byggnad	72 000
Uppskjuten skatteskuld (uppskrivning av byggnad)	28 000
Finansiella anläggningstillgångar med anskaffningsvärde 30 000 värderade till verkligt värde 45 000	
Anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång inkluderar aktiverad ränta med 10 000	
Aktiekapital	600 000
Balanserat resultat	460 000
Årets resultat (år 1)	300 000
Årets resultat (år 2)	400 000

Bolaget väljer att inte räkna om jämförelsetalen för år 1.

Enligt punkt 20.2 ska det redovisade värdet på den egenupparbetade immateriella anläggningstillgången bokas bort mot fonden för utvecklingsutgifter.

Tänk så här

Vad gäller uppskrivningar är det, enligt punkt 20.4, endast uppskrivning av andra anläggningstillgångar än byggnader och mark som ska bokas bort. I första hand ska ombokningen ske mot uppskrivningsfonden. Resten bokas bort mot balanserat resultat.

Enligt punkt 20.2 hanteras uppskjuten skatteskuld på motsvarande sätt.

K2

För en finansiell anläggningstillgång bokas, enligt punkt 20.4, skillnaden mellan verkligt värde och det värde som ska redovisas enligt kapitel 11 mot balanserat resultat.

Enligt punkt 20.5 behöver ingen justering ske för den ränta som aktiverats i anskaffningsvärdet för den egentillverkade materiella anläggningstillgången.

Eftersom bolaget har valt att inte räkna om jämförelsetalen för år 1 lämnas årsredovisningen för år 1 som bilaga, se punkt 20.8 andra stycket.

Företaget väljer att redovisa varje justering på egen rad i specifikationen av förändringar i eget kapital.

I balansräkningen försvinner posterna Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten, Fond för utvecklingsutgifter och Uppskjuten skatteskuld. Maskiner och finansiella anläggningstillgångar värderas om.

*Redovisa så här
i årsredovisningen*

Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper

Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret. Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.

Specifikation i förvaltningsberättelsen av förändringar i eget kapital

	Aktie- kapital	Upp- skriv- nings- fond	Fond för utveck- lings- utgifter	Balan- serat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång enligt fast- ställd balans- räkning	600 000	102 000	40 000	460 000	300 000	1 502 000
Korrigeringar vid övergång till BFNAR 2016:10						
Egen- upparbetad immateriell tillgång			-40 000			-40 000
Uppskriv- ning av maskin		-30 000		-20 000		-50 000
Uppskjuten skatteskuld		+28 000				+28 000
Verkligt värde finansiell anläggnings- tillgång				-15 000		-15 000
Korrigerat belopp vid årets ingång	600 000	100 000	0	425 000	300 000	1 425 000
Resultatdispo- sition enligt bolagsstä- man:						
Balanseras i ny räkning				300 000	-300 000	
Årets resultat					400 000	400 000
Belopp vid årets utgång	600 000	100 000	0	725 000	400 000	1 825 000

Referenser | Punkterna 20.2, 20.4, 20.5 och 20.10. 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Exempel – Korrigeringar av ett åtagande om pension i ett handelsbolag

Förutsättningar Ett handelsbolag avser att börja tillämpa det allmänna rådet vid upprättandet av årsredovisningen för år 2.

I årsredovisningen för år 1 lämnade bolaget bl.a. upplysning om en eventualförpliktelse i form av ett åtagande om pension om 75 000 kr.

Bolaget väljer att inte räkna om jämförelsetalen för år 1.

Enligt punkten 20.3 ska ett åtagande som inte redovisats som avsättning bokas upp mot eget kapital.

Tänk så här

Eftersom bolaget har valt att inte räkna om jämförelsetalen för år 1 lämnas årsredovisningen för år 1 som bilaga, se punkt 20.8 andra stycket.

Upplysningen om eventualförpliktelsen ska inte längre lämnas. Under eget kapital i **balansräkningen** redovisar bolaget följande poster:

Redovisa så här i årsredovisningen

Eget kapital vid räkenskapsårets början	500 000
Korrigeringar vid övergång till BFNAR 2016:10	
Avsättningar för pensioner	-75 000
Insättningar eller uttag under året	-250 000
Årets resultat	+250 000
Eget kapital vid räkenskapsårets slut	425 000

Tilläggsupplysningar om redovisningsprinciper

Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

K2

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag, vilket innebär en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret, Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.

Punkterna 20.3, 20.10 och 20.13

Referenser

Avsnitt IX – Frivilligt upprättad kassaflödesanalys

Kapitel 21 – Frivilligt upprättad kassaflödesanalys

Tillämpning

2 kap. 1 § ÅRL

En årsredovisning ska bestå av

1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för ett större företag eller en bostadsrättsförening ska det även ingå en kassaflödesanalys. Lag (2022:1028)

Lagtext

21.1 Detta kapitel ska tillämpas när en kassaflödesanalys upprättas.

Allmänt råd

Särskilda regler finns för

- a) stiftelser i punkterna 21.17 och 21.18, och
- b) ideella föreningar i punkterna 21.19 och 21.20.

Kommentar | Enligt 2 kap. 1 § ÅRL är det endast för ett större företag eller en bostadsrättsförening som en kassaflödesanalys ska ingå i årsredovisningen. Ett företag får frivilligt upprätta en kassaflödesanalys.

Kapitlet beskriver vilken information som ska finnas i en kassaflödesanalys och hur informationen ska presenteras. Sist i kapitlet finns ett exempel på hur en kassaflödesanalys kan utformas.

Kassaflödesanalysens placering i årsredovisningen

Allmänt råd 21.2 Kassaflödesanalysen ska placeras mellan balansräkningen och noterna i årsredovisningen.

Kommentar Om företaget upprättar en kassaflödesanalys kommer årsredovisningens olika delar att presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys och noter.

Grundläggande bestämmelser

Lagtext

6 kap. 5 § ÅRL

I kassaflödesanalysen ska företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas. Lag (2014:542)

Allmänt råd 21.3 En kassaflödesanalys innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av företagets likvida medel. Räkenskapsårets kassaflöden ska hänföras till kategorierna löpande verksamhet, investeringsverksamhet eller finansieringsverksamhet.

Allmänt råd 21.4 Kassaflöden är in- och utflöden av likvida medel.

Allmänt råd 21.5 Med likvida medel avses i detta kapitel

- a) kassamedel,
- b) disponibla tillgodohavanden hos banker och andra kreditinstitut, och
- c) kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Företagets andel av medel på ett koncernkonto får anses som likvida medel.

Kommentar Kassamedel är sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar.

Likvida medel innehas främst i syfte att tas i anspråk för att fullgöra kortfristiga åtaganden och inte för investeringar eller andra syften. En placering kan därför normalt klassificeras som likvida medel endast när den har en kort löptid räknat från anskaffningstidpunkten, vanligen tre månader eller kortare.

Vad gäller checkräkningskredit hänförs en utnyttjad checkräkningskredit, i likhet med lån, normalt till finansieringsverksamheten. En outnyttjad checkräkningskredit är inte likvida medel.

- 21.6 Löpande verksamhet utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.

Allmänt råd

Kassaflödena från den löpande verksamheten är vanligen ett resultat av transaktioner och händelser som påverkar företagets resultat. Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till den löpande verksamheten:

Kommentar

- inbetalningar som avser sålda varor och utförda tjänster,
- inbetalningar som avser royaltyer, arvoden, provisioner och övriga intäkter,
- utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster,
- utbetalningar som avser löner och andra personalutgifter,
- utbetalningar och återbetalningar som avser inkomstskatter som inte särskilt kan identifieras som hänförliga till investerings- eller finansieringsverksamheten,
- in- och utbetalningar som avser investeringar, lån och andra kontrakt som innehas för handel och som kan jämföras med lagerposter som förvärvats i avsikt att säljas vidare, och
- inbetalningar som avser medlemsavgifter, gåvor och bidrag.

Vissa transaktioner, t.ex. försäljning av anläggningstillgångar, kan visserligen ge upphov till en vinst eller förlust som påverkar företagets resultat, men kassaflöden från sådana transaktioner ska hänföras till investeringsverksamheten.

K2

- 21.7 Investeringsverksamhet utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet likvida medel.

Allmänt råd

Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till investeringsverksamheten:

Kommentar

- utbetalningar för förvärv av materiella och immateriella anläggningstillgångar,
- inbetalningar från försäljning av materiella och immateriella anläggningstillgångar,
- utbetalningar som avser investeringar i aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag (utom utbetalningar för sådana instrument som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel),
- inbetalningar som avser avyttrade aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag (om inte inbetalningen avser en placering som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel),
- utbetalningar av förskott och lån till utomstående,
- inbetalningar från utomstående av lån och förskott,
- utbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten, och
- inbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.

Redovisas ett terminskontrakt som en säkring, se kapitel 11, 13 och 17, ska betalningar som avser kontraktet redovisas på samma sätt som betalningar som hänförs till den säkrade fordran eller skulden.

Allmänt råd 21.8 Finansieringsverksamhet utgörs av åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning.

Kommentar Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till finansieringsverksamheten:

- inbetalningar vid emission av egna aktier,
- utbetalningar till ägare för återköp eller inlösen av företagets aktier,
- utbetalningar till ägare som avser utdelning,
- inbetalningar vid emission av obligationslån, reverslån och inteckningslån samt andra kort- eller långfristiga lån, och
- utbetalningar vid återbetalning av lån.

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten

Allmänt råd 21.9 Ett företag ska beräkna och redovisa nettot av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten genom att justera resultatet för

- a) icke-kassaflödespåverkande poster och alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten, och
- b) periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

Kommentar Ett företag som tillämpar det allmänna rådet och frivilligt upprättar en kassaflödesanalys använder den så kallade indirekta metoden. Den innebär att resultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar, upplupna eller förutbetalda poster som avser tidigare eller kommande perioder samt för eventuella intäkter och kostnader som är hänförliga till investeringsverksamhetens eller finansieringsverksamhetens kassaflöden.

Exempel på justeringar enligt punkt 21.9 a är avskrivningar, realisationsresultat, orealiserade valutakursvinster och valutakursförluster samt ej utdelade resultatandelar i intresseföretag.

Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten

Allmänt råd 21.10 Ett företag ska redovisa väsentliga slag av in- och utbetalningar hänförliga till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten brutto och separat i respektive kategori.

Avser in- och utbetalningarna förvärv eller avyttringar av dotterföretag eller andra affärsenheter, ska summan av betalningarna redovisas separat och hänföras till investeringsverksamheten.

Kassaflöden som får nettoredovisas

- 21.11 Ett företag får nettoredovisa följande typer av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten:
- a) in- och utbetalningar för kunders räkning om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än företagets, och
 - b) in- och utbetalningar av stora belopp som avser poster som omsätts snabbt och har kort löptid.
- Allmänt råd*

Kassaflöden i utländsk valuta

- 21.12 Ett företag ska redovisa effekten av orealiserade valutakursförändringar i likvida medel skild från kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.
- Allmänt råd*

I likvida medel kan ingå belopp i utländsk valuta omräknade till svenska kronor, eller i förekommande fall euro, enligt balansdagens kurs, se punkt 14.6. Orealiserade vinster och förluster som uppkommer vid omräkningen utgör inte kassaflöden. För att möjliggöra en avstämning av likvida medel mellan räkenskapsårets början och slut, ska effekten av dessa orealiserade valutakursförändringar i likvida medel redovisas i kassaflödesanalysen skild från kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.

Kommentar

K2

Räntor och utdelningar

- 21.13 Kassaflöden från in- och utbetalningar som avser räntor och utdelningar ska redovisas separat.
- Allmänt råd*

- 21.14 Räntor och erhållna utdelningar ska hänföras till den löpande verksamheten.
- Allmänt råd*

Trots det som sägs i första stycket får räntor och erhållna utdelningar hänföras till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten, om de betraktas som kostnader för finansiering eller utgör avkastning på placeringar och om klassificeringen är konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.

- 21.15 Utbetald utdelning ska hänföras till finansieringsverksamheten.
- Allmänt råd*

Anledningen till att utbetald utdelning ska hänföras till finansieringsverksamheten är att utdelningen utgör en betalning som rör företagets finansiering.

Kommentar

Inkomstskatter

- 21.16 Betalningar som avser inkomstskatter ska redovisas separat och hänföras till den löpande verksamheten, om inte betalningarna särskilt identifieras och specifikt hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.
- Allmänt råd*

Transaktioner som inte medför betalningar

Kommentar Transaktioner som hänförs till investerings- och finansieringsverksamheterna men som inte medför in- och utbetalningar ska inte ingå i kassaflödet trots att de påverkar företagets kapital- och tillgångsstruktur.

Att i kassaflödesanalysen undanta transaktioner som inte direkt påverkar likvida medel är förenligt med analysens syfte, eftersom dessa transaktioner inte ingår i kassaflödet under räkenskapsåret. Exempel på transaktioner som inte direkt påverkar kassaflödet är

- förvärv av tillgångar genom att antingen överta en till tillgången direkt relaterad skuld,
- förvärv av ett företag genom apportemission, och
- konvertering av skuld till eget kapital.

Särskilda regler för stiftelser

Allmänt råd 21.17 Räkenskapsårets kassaflöden i en stiftelse får, utöver vad som anges i punkt 21.3, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.

Allmänt råd 21.18 Kassaflöden från bidragsverksamheten utgörs av bidrag som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Särskilda regler för ideella föreningar

Allmänt råd 21.19 Räkenskapsårets kassaflöden i en ideell förening får, utöver vad som anges i punkt 21.3, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.

Allmänt råd 21.20 Kassaflöden från bidragsverksamheten utgörs av bidrag som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Exempel – Kassaflödesanalys

Nedan följer ett exempel på hur en kassaflödesanalys kan utformas. I exemplet utgår kassaflödesanalysen från resultatnivån Rörelseresultat. Enligt punkt 21.9 kan kassaflödesanalysen utgå från en annan resultatnivå. Exemplet är inte heltäckande.

Förutsättningar Företagets likvida medel består av kassa och bank.

Även kortfristiga placeringar kan vara likvida medel. För att vara likvida medel ska de lätt kunna omvandlas till ett känt belopp och vara utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Vid slutet av perioden ingår räntefordringar om 21 250 kr i posten Upplupna intäkter och förutbetalda kostnader. Motsvarande post vid ingången av året var 15 300 kr. Det har alltså skett en ökning med 5 950 kr.

Under året har betalats 19 000 kr avseende föregående års räntekostnader, vilka ingick i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Upplupna räntekostnader vid årets slut uppgår till 45 000 kr. De upplupna räntekostnaderna har alltså ökat med 26 000 kr. Årets räntekostnader uppgår till 156 332 kr.

I posten Övriga fordringar ingår vid utgången av året en skattefordran om 96 870 kr, som består av inkomstskatt. Vid årets början hade företaget i stället en skatteskuld om 63 159 kr, som också bestod av inkomstskatt.

Under året har materiella anläggningstillgångar förvärvats för 657 542 kr.

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Inventarier har sålts för 150 000 kr och realisationsförlusten uppgick till 71 992 kr.

Företaget har ett lån i euro. I balansräkningen år 1 redovisades 1 118 233 kr av lånet som kortfristig skuld i posten Övriga skulder till kreditinstitut. När amorteringen gjordes år 2 hade valutakursen ändrats och amorteringen blev 1 130 658 kr. Under år 2 tog företaget upp ett nytt lån på 80 447 euro som räknades om till 736 088 kr. På balansdagen år 2 värderas den totala skulden till 1 493 514 kr vilket medför en valutakursförlust på 63 912 kr. Beloppet redovisas i resultaträkningen i posten Räntekostnader och liknande resultatposter. Under år 2 har skulden utvecklats enligt följande:

	EUR	SEK	Långfristig del	Kortfristig del
IB	202 686	1 824 172	705 939	1 118 233
Amortering	-124 248	-1 130 658		
Nytt lån	80 447	736 088		
Omvärdering till balans- dagens kurs		63 912		
UB	158 885	1 493 514	1 100 000	393 514

Under året har företaget lämnat 300 000 kr i utdelning.

Företaget har under året tillförts 100 000 kr genom en nyemission.

K2

Företagets resultaträkning för år 2

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning	14 486 479
Övriga rörelseintäkter	119 200
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	14 605 679

Rörelsens kostnader

Handelsvaror	- 4 328 481
Övriga externa kostnader	- 1 456 705
Personalkostnader	- 5 249 233
Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar	- 322 845
Övriga rörelsekostnader	- 71 992
Summa rörelsekostnader	- 11 429 256

Rörelseresultat **3 176 423**

Finansiella poster

Övriga ränteintäkter	46 975
Räntekostnader och liknande resultatposter	- 220 244

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Summa finansiella poster	– 173 269
<i>Resultat efter finansiella poster</i>	<i>3 003 154</i>
Bokslutsdispositioner	
Förändring av periodiseringsfond	– 148 346
Summa bokslutsdispositioner	– 148 346
<i>Resultat före skatt</i>	<i>2 854 808</i>
Skatter	
Skatt på årets resultat	– 205 147
<i>Årets resultat</i>	<i>2 649 661</i>

Företagets balansräkning per den 31 december

	År 2	År 1
TILLGÅNGAR		
Anläggningstillgångar		
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		
Inventarier, verktyg och installationer	771 471	658 766
<i>Summa materiella anläggningstillgångar</i>	<i>771 471</i>	<i>658 766</i>
Summa anläggningstillgångar	771 471	658 766
Omsättningstillgångar		
<i>Varulager</i>		
Färdiga varor och handelsvaror	1 680 443	1 892 543
<i>Summa varulager</i>	<i>1 680 443</i>	<i>1 892 543</i>
<i>Kortfristiga fordringar</i>		
Kundfordringar	2 887 718	868 966
Övriga fordringar	209 769	125 488
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	505 362	482 554
<i>Summa kortfristiga fordringar</i>	<i>3 602 849</i>	<i>1 477 008</i>
<i>Kassa och bank</i>		
Kassa och bank	1 748 318	793 935
<i>Summa kassa och bank</i>	<i>1 748 318</i>	<i>793 935</i>

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Summa omsättningstillgångar	7 031 610	4 163 486
SUMMA TILLGÅNGAR	7 803 081	4 822 252
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		
<i>Bundet eget kapital</i>		
Aktiekapital	500 000	500 000
<i>Summa bundet eget kapital</i>	<i>500 000</i>	<i>500 000</i>
<i>Fritt eget kapital</i>		
Balanserat kapital	910 364	794 521
Årets resultat	2 649 661	315 843
<i>Summa fritt eget kapital</i>	<i>3 560 025</i>	<i>1 110 364</i>
Summa eget kapital	4 060 025	1 610 364
Obeskattade reserver		
Periodiseringsfonder	348 346	200 000
Summa obeskattade reserver	348 346	200 000
Långfristiga skulder		
Övriga skulder till kreditinstitut	1 100 000	705 939
Summa långfristiga skulder	1 100 000	705 939
Kortfristiga skulder		
Övriga skulder till kreditinstitut	393 514	1 118 233
Leverantörsskulder	1 206 404	614 591
Skatteskulder	0	63 159
Övriga kortfristiga skulder	572 706	449 177
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	122 086	60 789
Summa kortfristiga skulder	2 294 710	2 305 949
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER	7 803 081	4 822 252

K2

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Tänk så här Härledning av vissa poster i kassaflödesanalysen:

Erhållen ränta

Övriga ränteintäkter enligt resultaträkningen	46 975
Ökning av räntefordran (i upplupna intäkter)	– 5 950
	41 025

Erlagd ränta

Räntekostnad enligt resultaträkningen	– 156 332
Ökning av ränteskulder (i upplupna kostnader)	26 000
	– 130 332

Betald inkomstskatt

Skattekostnad enligt resultaträkningen	– 205 147
Minskning av skatteskulder (–63 159 – 96 870)	– 160 029
	– 365 176

Förändring av rörelsefordringar

Ökning av kortfristiga fordringar	– 2 125 841
Förändring av skattefordran	96 870
Förändring i upplupna ränteintäkter	5 950
	– 2 023 021

Förändring av rörelseskulder

Minskning av kortfristiga skulder	– 11 239
Förändring av skatteskuld	63 159
Förändring i upplupna räntekostnader	– 26 000
Justering kortfristig del av lån (1 118 233 – 393 514)	724 719
	750 639

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen*

Kassaflödesanalys

År 2

Den löpande verksamheten

Rörelseresultat	3 176 423
Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet	
Avskrivningar	322 845
Realisationsförlust	71 992
	3 571 260
Erhållen ränta	41 025

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Erlagd ränta	– 130 332
Betald inkomstskatt	– 365 176
Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapital	3 116 777
Kassaflöde från förändringar i rörelsekapital	
Minskning av varulager	212 100
Ökning av rörelsefordringar	– 2 023 021
Ökning av rörelseskulder	750 639
Kassaflöde från den löpande verksamheten	2 056 495
 Investeringsverksamheten	
Förvärv av materiella anläggningstillgångar	– 657 542
Försäljning av inventarier	150 000
Kassaflöde från investeringsverksamheten	– 507 542
 Finansieringsverksamheten	
Nyemission	100 000
Upptagna lån	736 088
Amortering av skuld	– 1 130 658
Utbetald utdelning	– 300 000
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	– 594 570
 Årets kassaflöde	954 383
Likvida medel vid årets början	793 935
Likvida medel vid årets slut	1 748 318

K2

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

BFNAR 2016:10

1. Detta allmänna råd gäller från och med den 28 november 2016 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.
2. Genom detta allmänna råd upphävs:
 - a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) om årsredovisning i mindre aktiebolag, och
 - b) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2009:1) om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar.

De upphävida allmänna råden gäller dock fortfarande för räkenskapsår som har inletts före den 1 januari 2016.
3. Följande bestämmelser i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) om årsredovisning i mindre aktiebolag får fortfarande tillämpas av

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

aktiebolag vid upprättandet av årsredovisningen för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015 men före den 1 januari 2017:

- a) punkt 2.6 om att flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars,
 - b) punkt 10.10 om vad som ska inräknas i anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång, och
 - c) punkt 12.9 om vad som ska inräknas i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.
4. Följande bestämmelser i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2009:1) om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar får fortfarande tillämpas av ekonomiska föreningar vid upprättandet av årsredovisningen för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015 men före den 1 januari 2017:
- a) punkt 2.6 om att flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars,
 - b) punkt 10.11 om vad som ska inräknas i anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång, och
 - c) punkt 12.9 om vad som ska inräknas i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.
5. Mindre företag som är moderföretag i en mindre koncern och som upprättar koncernredovisning, får, trots förbudet i punkt 1.1 andra stycket c, tillämpa detta allmänna råd vid upprättandet av årsredovisningen för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015 men före den 1 januari 2017. Detta gäller dock endast om moderföretaget är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.
6. Bestämmelserna i kapitel 20 om vad som särskilt gäller första gången ett företag som tillämpat annan normgivning upprättar årsredovisning enligt detta allmänna råd, ska inte tillämpas av nedanstående företag:
- a) aktiebolag som har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) om årsredovisning i mindre aktiebolag för det räkenskapsår som har inletts närmast före den 1 januari 2016, och
 - b) ekonomiska föreningar som har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2009:1) om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar för det räkenskapsår som har inletts närmast före den 1 januari 2016.

BFNAR 2017:7

Detta allmänna råd gäller från den 8 december 2017. Det ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 31 december 2017 och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare.

BFNAR 2019:1

Detta allmänna råd gäller från och med den 15 februari 2019.

BFNAR 2020:3

Detta allmänna råd gäller från och med den 17 juni 2020 och får tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 mars 2020 eller senare.

BFNAR 2020:7

1. Detta allmänna råd gäller från och med den 11 december 2020.
2. Punkt 4.12 ska tillämpas på räkenskapsår som avslutas närmast efter den 31 december 2020.
3. Punkterna 1.5 och 1.6 gäller enligt den tidigare lydelsen om företaget har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) om fusion av helägt aktiebolag eller Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:2) om redovisning av fusion i enlighet med övergångsbestämmelserna till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion.

BFNAR 2021:4

Detta allmänna råd gäller från och med den 12 november 2021 och ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2021 eller senare.

BFNAR 2023:2

1. Detta allmänna råd gäller från och med den 12 december 2023 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2022.
2. Det som anges i punkterna 6.35, 10.5 och 15.16 med hänvisning till mervärdeskattelagen (2023:200) gäller även om motsvarande äldre lagstiftning är tillämplig.

BFNAR 2024:4

Detta allmänna råd gäller från och med den 13 december 2024 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2024.

K2

Exempel**Exempel till kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen***5 a – Flerårsöversikt i ett konsultföretag*

Följande uppgifter framgår av företagets årsredovisningar.

Förutsättningar

Belopp i tkr.

	År 4	År 3	År 2	År 1
Nettoomsättning	3 200	3 525	3 445	3 400
Resultat efter finansiella poster	100	150	200	150
Totalt eget kapital	305	300	330	275
Obeskattade reserver	70	100	160	120
Balansomslutning	1 000	1 150	1 300	1 200

Skattesatsen aktuellt beskattningsår är 22 %.

Tänk så här

Enligt punkt 5.5 beräknas soliditeten som eget kapital inklusive eget kapitalandel av obeskattade reserver i procent av balansomslutningen. Med en skattesats på 22 % blir soliditeten år 4: $35,96\% ((305 + (0,78 \times 70))/1\,000 \times 100)$. Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Redovisa så här i förvaltningsberättelsen

Flerårsöversikt

	År 4	År 3	År 2	År 1
Nettoomsättning (tkr)	3 200	3 525	3 445	3 400
Resultat efter finansiella poster (tkr)	100	150	200	150
Soliditet	36 %	33 %	35 %	31 %

Referenser

Punkt 5.5

5 b – Upplysning om förändringar i eget kapital i ett aktiebolag

Förutsättningar

Vid årets ingång består aktiebolagets egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

I årsredovisningen för föregående år lämnade styrelsen följande förslag till vinstdisposition (belopp i kr):

Till bolagsstämman förfogande står följande vinstmedel:

Fri överkursfond	20 000
Balanserat resultat	450 000
Årets resultat	75 000
Totalt	545 000

Styrelsen och verkställande direktören föreslår att vinstmedlen disponeras enligt följande:

Utdelning till ägarna	45 000
Balanseras i ny räkning	500 000
Totalt	545 000

Bolagsstämman beslutade i enlighet med styrelsens och verkställande direktörens förslag till vinstdisposition.

Under räkenskapsåret beslutades om en fondemission på 100 000 kr genom överföring av 20 000 kr från uppskrivningsfonden, 30 000 kr från reservfonden och 50 000 kr från balanserat resultat.

Dessutom genomfördes en nyemission i vilken 130 000 kr betalades in, varav 30 000 kr utgjorde fri överkurs.

Räkenskapsårets avskrivning på entidigare uppskriven tillgång är 10 000 kr.

Aktiebolagets redovisade förlust för räkenskapsåret uppgick till 15 000 kr.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Har bolaget erhållit eller återbetalat aktieägartillskott specificeras detta på en egen rad.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital

Redovisa så här i årsredovisningen

	Aktie- kapital	Upp- skriv- nings- fond	Reserv- fond	Fri över- kurs- fond	Balan- serat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	100 000	50 000	20 000	450 000	75 000	795 000
Resultatdisposition enligt bolagsstämman:							
Utdelning					-45 000		-45 000
Balanseras i ny räkning				-20 000	95 000	-75 000	
Fondemission	100 000	-20 000	-30 000		-50 000		
Nyemission	100 000			30 000			130 000
Avskrivn. resp. försäljn. av uppskriven tillgång		-10 000			10 000		
Årets resultat						-15 000	-15 000
Belopp vid årets utgång	300 000	70 000	20 000	30 000	460 000	-15 000	865 000

K2

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Referenser

5 c – Upplysning om förändringar i eget kapital i en ekonomisk förening

Vid årets ingång består den ekonomiska föreningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

Förutsättningar

I årsredovisningen för föregående år lämnade styrelsen följande förslag till vinstdisposition (belopp i kr):

Till föreningsstämmans förfogande står följande vinstmedel:

Balanserat resultat	450 000
Årets resultat	75 000
Totalt	545 000

Styrelsen föreslår att vinstmedlen disponeras enligt följande:

Vinstutdelning (2 % på medlemsinsatser)	2 000
Insatsemission (5 % på medlemsinsatser)	5 000
Utdelning på förlagsinsatser	3 000

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Till reservfonden avsätts	7 250
Balanseras i ny räkning	507 750
Totalt	525 000

Styrelsen hade beslutat om gottgörelse med 1 % i återbäring på gjorda inköp. Återbäringen uppgick till 70 000 kr och belastade föregående års resultat.

Föreningsstämman beslutade i enlighet med styrelsens förslag till vinstdisposition.

Under innevarande räkenskapsår har medlemsinsatser återbetalats till medlemmar som avgått med sammanlagt 4 000 kr. Medlemsinsatser från nya medlemmar har betalats in med sammanlagt 5 000 kr.

Innevarande räkenskapsårs avskrivning på entidigare uppskriven tillgång är 10 000 kr.

Den ekonomiska föreningens redovisade förlust för räkenskapsåret uppgick till 15 000 kr.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Medlemsinsatser	Förlagsinsatser	Uppskrivningsfond	Reservfond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	50 000	100 000	10 000	450 000	75 000	785 000
Resultatdisposition enligt föreningsstämman:							
Vinstutdelning					-2 000		-2 000
Insatsemission	5 000				-5 000		
Utdelning på förlagsinsatser					-3 000		-3 000
Avsättning till reservfonden				7 250		-7 250	
Balanseras i ny räkning					67 750	-67 750	
Avskrivn. resp. försäljn. av uppskriven tillgång			-10 000		10 000		
Förändring medlemsinsatser	1 000						1 000
Årets resultat						-15 000	-15 000
Belopp vid årets utgång	106 000	50 000	90 000	17 250	517 750	-15 000	766 000

5 d – Upplysning om förändringar i eget kapital i en bostadsrättsförening

Vid årets ingång består föreningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*. *Förutsättningar*

Fastighetens fasad har reparerats under föregående räkenskapsår för 895 000 kr. Reparationen har belastat föregående räkenskapsårs resultat.

Enligt bostadsrättsföreningens stadgar ska reservering göras till fond för yttre underhåll.

I årsredovisningen för föregående år lämnade styrelsen följande förslag till resultatdisposition (belopp i kr):

Till föreningsstämmans förfogande står följande medel:

Balanserat resultat	375 000
Årets resultat	-745 000
Totalt	-370 000

Styrelsen föreslår att medlen disponeras enligt följande:

Reservering fond för yttre underhåll	135 000
Ianspråktagande av fond för yttre underhåll	-895 000
Balanseras i ny räkning	390 000
Totalt	-370 000

K2

Föreningsstämman beslutade i enlighet med styrelsens förslag till resultatdisposition.

Under innevarande räkenskapsår har en tidigare hyresrätt upplåtits med bostadsrätt. Insatsen uppgick till 600 000 kr och upplåtelseavgiften till 1 200 000 kr.

Föreningen redovisade vinst för räkenskapsåret uppgick till 140 000 kr.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. *Tänk så här*

Redovisa så
här i årsredo-
visningen

Förändringar i eget kapital

	Medlems- insatser	Upp- låtelse- avgifter	Fond för yttre underhåll	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	12 000 000		2 850 000	375 000	-745 000	14 480 000
Resultat- disposition enligt förenings- stämman:						
Reserve- ring fond för yttre underhåll			135 000	-135 000		
Ianspråk- tagande av fond för yttre underhåll			-895 000	895 000		
Balanseras i ny räk- ning				-745 000	745 000	
Upplåtelse av ny bostads- rätt	600 000	1 200 000				1 800 000
Årets resultat					140 000	140 000
Belopp vid årets utgång	12 600 000	1 200 000	2 090 000	390 000	140 000	16 420 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

5 e – Upplysning om förändringar i eget kapital i en avkastningsstiftelse

Förutsättningar

Vid årets ingång består stiftelsens egna kapital av de poster och belopp som anges vid Redovisa så här i årsredovisningen.

Årets resultat uppgår till 5 060 000 kr. 1 660 000 kr av resultatet är förvaltningsresultat och resterande 3 400 000 kr realisationsresultat.

Under året har stiftelsen fått en gåva om 300 000 kr som ska användas för anskaffning av en tillgång kommande år. Stiftelsen behandlar gåvan som ändamålsbestämda medel. Stiftelsen har valt att redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

Stiftelsen har under räkenskapsåret beviljat anslag om 3 400 000 kr. 500 000 kr av tidigare års beviljade anslag har återförts.

Enligt stadgarna ska 10 % av årets förvaltningsresultat överföras till bundet eget kapital (kapitalisering). Realisationsresultatet får inte förbrukas för stiftelsens ändamål.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital

Redovisa så här i årsredovisningen

	Stiftelse- kapital	Ackumu- lerat rea- lisations- resultat	Ändamåls- bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	33 400 000	46 600 000	1 400 000	5 100 000	3 700 000	90 200 000
Omföring föregående års resultat				3 700 000	-3 700 000	
Beviljade anslag				-3 400 000		-3 400 000
Återförda anslag				500 000		500 000
Kapitalise- ring	166 000			-166 000		
Omföring årets rea- lisations- resultat		3 400 000		-3 400 000		
Omföring ändamåls- bestämda medel			300 000	-300 000		
Årets resultat					5 060 000	5 060 000
Belopp vid årets utgång	33 566 000	50 000 000	1 700 000	2 034 000	5 060 000	92 360 000

K2

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Referenser

5 f– Upplysning om förändringar i eget kapital i en ideell förening

Vid årets ingång består föreningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid Redovisa så här i årsredovisningen.

Förutsättningar

Årets resultat uppgår till 30 000 kr.

Under räkenskapsåret har föreningen fått gåvor om 30 000 kr som ska användas till stipendier.

Föreningen har under räkenskapsåret beslutat om och delat ut stipendier om 50 000 kr.

Föreningen behandlar gåvorna som ändamålsbestämda medel och har valt att redovisa dem i egen post i eget kapital. I specifikationen av förändringar i eget kapital väljer föreningen att särredovisa tillkommande gåvor och användningen av dem.

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Tänk så här | Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Ändamåls- bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	300 000	100 000	500 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Tillkommande ändamåls- bestämda medel	30 000	-30 000		
Användning av ändamåls- bestämda medel	-50 000	50 000		
Årets resultat			30 000	30 000
Belopp vid årets utgång	80 000	420 000	30 000	530 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

5 g – Upplysning om förändringar i eget kapital i en samfällighetsförening

Förutsättningar

Vid årets ingång består föreningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

Räkenskapsårets underskott uppgår till 800 000 kr.

Förening har under räkenskapsåret utfört underhåll för 895 000 kr.

Föreningen gör en årlig reservering till underhålls- och förnyelsefonden på 100 000 kr.

Av föreningens stadgar framgår vilket belopp som ska reserveras till underhålls- och förnyelsefonden. Av stadgarna framgår även vad fonden får tas i anspråk för. Detta innebär att omföringen till respektive från fonden kan verkställas av styrelsen och bokföras innevarande räkenskapsår.

Föreningen väljer att särredovisa reservering till respektive ianspråktagande av underhålls- och förnyelsefonden.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Förändringar i eget kapital

	Underhålls- och förny- elsefond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	1 7000 000	100 000	100 000	1 900 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Reservering till under- hålls- och förnyelsefond	100 000	-100 000		
Ianspråktagande av under- hålls- och förnyelsefond	-895 000	895 000		
Årets resultat			-800 000	-800 000
Belopp vid årets utgång	905 000	995 000	-800 000	1 100 000

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen*

6 kap. 2 § andra stycket ÄRL

Referenser

5 h – Upplysning om förändringar i eget kapital i en häradsallmänning

Vid årets ingång består häradsallmänningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

Förutsättningar

K2

Årets resultat uppgår till 4 300 000 kr.

Under året har 1 400 000 kr delats ut till delägarna enligt beslut på ordinarie allmänningsstämma.

Häradsallmänningen har fått en intrångsersättning som uppgår till 400 000 kr efter skatt. Häradsallmänningen har också sålt mark. Vinsten vid försäljningen uppgår till 800 000 kr. Både intrångsersättningen och vinsten är kapitalinkomst.

100 000 kr av tidigare års kapitalinkomst har använts för grundförbättringar som har kostnadsförts. 500 000 kr av tidigare års kapitalinkomst har använts för inköp av ny mark. Häradsallmänningen väljer att särredovisa tillkommande kapitalinkomst och användningen av kapitalinkomst i specifikation av förändringar i eget kapital.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Tänk så här

Redovisa så
här i årsredo-
visningen

Förändringar i eget kapital

	Grund- kapital	Kapital- inkomst- fond	Övriga fonder	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	78 000 000	1 500 000	100 000	1 800 000	2 200 000	83 600 000
Omföring föregående års resultat				2 200 000	-2 200 000	
Utdelning				-1 400 000		-1 400 000
Tillkom- mande kapital- inkomst		1 200 000		-1 200 000		
Användning av kapital- inkomst	500 000	-600 000		100 000		
Årets resultat					4 300 000	4 300 000
Belopp vid årets utgång	78 500 000	2 100 000	100 000	1 500 000	4 300 000	86 500 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Exempel till Kapitel 6 – Rörelseintäkter

6 a – Öppet köp

Förutsättningar Ett företag säljer en vara. Enligt avtalet eller enligt särskilda regler som gäller vid försäljningen, t.ex. vid hemförsäljning, har köparen rätt att inom en viss tid ångra köpet och få pengarna tillbaka, s.k. öppet köp.

Tänk så här Förutom de risker som normalt finns vid en försäljning tillkommer vid s.k. öppet köp risken att köparen utnyttjar ångerrätten. Avgörande för hur detta ska redovisas blir hur stor risken är. Inom detaljhandeln är öppet köp vanligt och statistiken över hur många varor som lämnas tillbaka är god. Säljaren kan därför redovisa en intäkt vid försäljningen samt en avsättning för köparens ångerrätt.

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen* I årsredovisningen redovisas intäkten samma år som försäljningen även om öppet köp gäller. Prova om en avsättning för returer ska göras enligt kapitel 16.

Referenser Punkterna 6.6, 6.7, 16.2 och 16.7

6 b – Försäljning av vara som innefattar installation

Förutsättningar Försäljningsavtalet innehåller villkor att säljaren ska leverera och installera varan.

Tänk så här Börja med att bestämma om installationen utgör en väsentlig del av försäljningsavtalet. Är installationen en mindre rutininsats ska den inte ses som en

väsentlig del av varuförsäljningen varför hela försäljningen redovisas enligt reglerna för varuförsäljning. Är installationen det väsentliga ska varuförsäljningen redovisas enligt reglerna för tjänsteuppgdrag.

Kan installationen utföras direkt vid leverans är det normalt en mindre rutininsats varför intäkten redovisas när varan levererats även om installationen inte är utförd. Är installationen däremot en väsentlig del av varuförsäljningen redovisas intäkten först efter det att varan installerats.

Avvakta med att intäktsredovisa till dess varan installerats om inte installationen är en mindre rutininsats, t.ex. installation av en fabrikstestad tvättmaskin där installationen endast består i att ansluta el och vatten.

Redovisa så här i årsredovisningen

Punkt 6.7

Referenser

6 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris

Ett företag säljer en vara. I priset ingår även rätt till service. Den del av priset som avser service är väsentlig och går att identifiera.

Förutsättningar

Eftersom priset för servicen är väsentligt och går att identifiera ska intäkten från serviceavtalet redovisas skilt från huvudavtalet (försäljningsavtalet). Serviceavtalet är ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Det går inte att förutse att uppdraget innehåller någon aktivitet som är dominerande.

Tänk så här

K2

Inkomst som avser service redovisas som intäkt linjärt under avtalstiden. Den del som tjänats in under räkenskapsåret ska redovisas som intäkt i årsredovisningen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Punkterna 6.2, 6.6 och 6.11

Referenser

6 d – Uppdrag på löpande räkning

Ett konsultföretag har avtalat med en kund om att utföra ett tjänsteuppgdrag fr.o.m. den 1 juli år 1 t.o.m. den 30 juni år 2. Konsultföretaget har rätt att fakturera 500 kr per timme för utfört arbete månadsvis i efterskott. Den 31 december år 1 har konsultföretaget utfört arbete åt kunden med sammanlagt 50 timmar, varav 40 timmar har fakturerats medan 10 timmar som avser utfört arbete under december år 1 faktureras i januari år 2.

Förutsättningar

Utfört uppdrag per 31/12

25 000 kr

Tänk så här

Fakturerat per 31/12

-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.

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Redovisa så
här i årsredo-
visningen

Resultaträkningen

År 1

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning 25 000

Balansräkningen

31/12 år 1

Kortfristiga fordringar

Upparbetad men ej fakturerad intäkt 5 000

Referenser

Punkterna 6.13 och 6.14

6 e – Uppdrag till fast pris

Förutsättningar

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	<u>15 800 kr</u>
		37 800 kr
Indirekta utgifter, 30 %		11 340 kr
Utgifter för resor		<u>15 000 kr</u>
		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	<u>11 060 kr</u>
		19 860 kr
Indirekta utgifter, 30 %		5 958 kr
Utgifter för resor		<u>6 000 kr</u>
		31 818 kr

Företaget har delfakturerat kunden med 60 000 kr.

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

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	<u>4 640 kr</u>
		18 280 kr
Indirekta utgifter, 30 %		5 484 kr
Utgifter för resor		<u>9 400 kr</u>
		33 164 kr

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 % ($31\,818/64\,140$).

*Tänk så här
(huvudregeln)*

Därefter beräknas den nettoomsättning som ska redovisas genom att kontraktssumman multipliceras med färdigställandegraden.

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 resultaträkningen år 1 redovisas 44 640 kr ($90\,000 \times 0,496$) som nettoomsättning. Utgifter för personalkostnader och resor redovisas i resultaträkningen i respektive post. Den totala lönen redovisas i posten Personalkostnader. Att viss del av personalkostnaderna kan hänföras till just detta projekt har ingen betydelse för den externa redovisningen.

K2

I balansräkningen år 1 ska företaget redovisa en skuld i posten Fakturerat men ej upparbetad intäkt på 15 360 kr som beräknas enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	44 640 kr
Fakturerat	<u>-60 000 kr</u>
Skuld	15 360 kr

År 2 är uppdraget färdigställt och resterande intäkter och kostnader redovisas.

Huvudregeln

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen
(huvudregeln)*

Resultaträkningen	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

Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
Kortfristiga skulder		
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0	15 360

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Alternativregeln

*Tänk så här
(alternativ-
regeln)*

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.

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.

År 2 är uppdraget fullgjort och ska vinstavräknas. Hela inkomsten från uppdraget redovisas som intäkt i posten Nettoomsättning. 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.

De utgifter som lagts ned i projektet under år 1 respektive år 2 redovisas som kostnader respektive år. Detta gör att resultatet år 1 blir 0 (ingen vinstavräkning görs) och år 2 redovisas hela vinsten från uppdraget.

Alternativregeln

*Redovisa
så här i
årsredovisningen
(alternativ-
regeln)*

Resultaträkningen	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

<i>Rörelseresultat</i>	<i>25 018</i>	<i>0</i>
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
Kortfristiga skulder		
Pågående arbete för annans räkning	0	28 182

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.

Företaget räknar in indirekta utgifter i värdet för pågående arbete för annans räkning.

Noter till balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
<i>Pågående arbete för annans räkning</i>		
Fakturerat belopp	0	60 000
Aktiverade nedlagda utgifter	<u>0</u>	<u>-31 818</u>
Pågående arbete för annans räkning	0	28 182

Huvudregeln: punkterna 6.15–6.17, 6.21 och 18.5

Referenser

Alternativregeln: punkterna 6.15, 6.22–6.25, 18.5, 18.6 och 18.12

K2

6f– Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden

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 % av lönen. Kalkylen är följande:

Förutsättningar

Total uppdragsinkomst	100 000 kr
Totala löneutgifter	-40 000 kr
Totala övriga utgifter	-20 000 kr
Indirekta utgifter	<u>-10 000 kr</u>
Uppdragsresultat	30 000 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 % vara fullgjord. Företaget uppskattar färdigställandegraden till 65 % (3,25/5).

Vid utgången av år 1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt:

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Löneutgifter	12 600 kr
Övriga utgifter	15 850 kr
Indirekta utgifter	<u>3 150 kr</u>
Summa	31 600 kr

Företaget har delfakturerat kunden 60 000 kr.

Tänk så här

Färdigställandegraden har beräknats till 65 %.

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. Följande kostnader ska redovisas i resultaträkningen:

Lönekostnader ($40\,000 \times 0,65$)	26 000 kr
Övriga kostnader ($20\,000 \times 0,65$)	13 000 kr
Indirekta kostnader ($10\,000 \times 0,65$)	<u>6 500 kr</u>
Summa	45 500 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	<u>-60 000 kr</u>
Fordran	5 000 kr

Vidare ska en skuld på 13 900 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande:

Totalt kostnadsfört i resultaträkningen	45 500 kr
Årets utgifter	<u>-31 600 kr</u>
Skuld	13 900 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	-19 500
Personalkostnader	-26 000
Summa rörelsekostnader	-45 500

Rörelseresultat **19 500**

Balansräkningen **31/12 år 1**

Kortfristiga fordringar

Upparbetad men ej fakturerad intäkt	5 000

Kortfristiga skulder

Upplupna kostnader och
förutbetalda intäkter

13 900

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Punkterna 6.15–6.17, 6.21 och 18.5

Referenser

6 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris

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.

Förutsättningar

Företagets förkalkyl:

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Beräknade materialutgifter	-400 000 kr
Beräknade löneutgifter	<u>-550 000 kr</u>
Beräknad vinst	250 000 kr

K2

Vid utgången av år 1 fördelar sig nedlagda utgifter enligt följande:

Material	600 000 kr
Lön	<u>500 000 kr</u>
	1 100 000 kr

Företaget har räknat om kalkylen och konstaterar att uppdraget ger en förlust enligt följande:

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Faktiska utgifter för material	-600 000 kr
Faktiska utgifter för lön	-500 000 kr
Tillkommande utgifter för lön	<u>-150 000 kr</u>
Beräknad förlust	-50 000 kr

Huvudregeln (successiv vinstavräkning)

*Tänk så här
(huvudregeln)*

Färdigställandegraden beräknas som nedlagda utgifter i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget, dvs. 88 % (1 100 000/1 250 000). Som nettoomsättning redovisas 1 056 000 kr (1 200 000 × 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:

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

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	<u>-1 100 000 kr</u>
Skuld	6 000 kr

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen
(huvudregeln)*

Huvudregeln

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

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

*Tänk så här
(alternativ-
regeln)*

Alternativregeln

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.

Alternativregeln

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen
(alternativ-
regeln)*

Resultaträkningen**År 1****Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.**

Nettoomsättning 0

Förändring av lager av produkter
i arbete, färdiga varor och pågående
arbete för annans räkning

1 050 000

Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.**1 050 000****Rörelsekostnader**

Råvaror och förnödenheter -600 000

Personalkostnader -500 000

Summa rörelsekostnader -1 100 000**Rörelseresultat****-50 000****Balansräkningen****31/12 år 1***Varulager m.m.*

Pågående arbete för annans räkning 1 050 000

Noter om redovisningsprinciper

K2

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

Huvudregeln: punkterna 6.17, 6.19, 6.21 och 18.5

Referenser

Alternativregeln: punkterna 6.23, 6.24, 18.5 och 18.12

6 h – Royalty

I Ett företag äger ett patent som upplåtits till ett annat företag mot ersättning i form av royalty. Royaltyn betalas med två femtedelar när avtalet undertecknas, med ytterligare två femtedelar under avtalstiden, och med den sista femtedelen när avtalet löper ut. *Förutsättningar*

I Ett royaltyavtal som innebär att företaget får ett fast belopp i ersättning för att någon nyttjar patentet är redovisningsmässigt jämförbart med ett hyresavtal.

Tänk så här

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	I årsredovisningarna redovisas royaltyinkomsterna linjärt under avtalsperioden.
<i>Referenser</i>	Punkt 6.26

6 i – Provision

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag är återförsäljare för en fristående tillverkares produkter. Företaget får provision med 10 % på varornas försäljningsvärde. Villkor för att få provision är att beställda varor verkligen levererats till slutkund, men slutkunden behöver inte ha betalat varorna. Under december år 1 besöker återförsäljaren kunder och tecknar avtal om försäljningar till ett försäljningsvärde av 200 000 kr. Beställningar och provisionsanspråk skickas till tillverkaren samma månad. I februari år 2 levereras varorna till slutkund och i juni år 2 betalas provisionen, 20 000 kr, till återförsäljaren.

<i>Tänk så här</i>	Återförsäljaren har enligt villkoren rätt till provision när tillverkaren levererat varorna till slutkunden, dvs. i februari år 2.

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Provisionen ska intäktsredovisas hos återförsäljaren i den årsredovisning som upprättas närmast efter februari år 2. Upprättar återförsäljaren årsredovisning per den 30 april år 2 redovisas den beräknade provisionen i balansräkningen under rubriken Kortfristiga fordringar. Upprättar återförsäljaren årsredovisning per den 31 december år 1 redovisas varken intäkt från eller fordran för de aktuella försäljningarna.

<i>Referenser</i>	Punkt 6.26

6 j – Försäljning av måltidskuponger

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag i restaurangbranschen säljer måltidskuponger som kan användas på företagets restaurang. Kuponger som sålts köps inte tillbaka och kunderna får inte heller några pengar tillbaka om de handlar för ett lägre belopp än det som står på kupongen.

<i>Tänk så här</i>	Till dess företaget har fullgjort sin prestation, dvs. serverat maten, är betalningen ett förskott. Först när kunden utnyttjat kupongen, giltighetstiden gått ut eller företaget med tillförlitlig statistik kan visa att kupongen inte kommer att användas, ska en intäkt redovisas.

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	I årsredovisningen redovisas en skuld i posten Förskott från kunder som motsvarar betalningen för kuponger som fortfarande är giltiga och sannolikt kommer att utnyttjas. Intäkten redovisas när den tjänats in vilket är när kunden har utnyttjat kupongen, när kupongen enligt statistik sannolikt inte kommer att användas eller när kunden inte längre har rätt att använda kupongen.

<i>Referenser</i>	Punkt 6.6

6 k – Försäljning av gymkort

Ett företag i friskvårdsbranschen säljer årskort som ger innehavaren en rätt att under 12 månader använda företagets anläggning. *Förutsättningar*

Inkomsten från ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod redovisas som intäkt linjärt över perioden. Detta innebär att intäkten beräknas till den del av det avtalade priset som motsvarar redovisningsperiodens längd i förhållande till den totala överenskomna tidsperioden. Eftersom säljaren inte har fullgjort någon del av sin prestation endast genom att sälja årskortet är betalningen att betrakta som en förutbetalad intäkt. Intäkten redovisas linjärt allteftersom nyttjandetiden löper. *Tänk så här*

I årsredovisningen redovisas en intäkt som motsvarar den tid som kortet kunnat utnyttjas i förhållande till den totala nyttjandetiden på 12 månader. Resterande del av inkomsten redovisas som en skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. *Redovisa så här i årsredovisningen*

Punkt 6.11

Referenser

6 l – Gåva till visst ändamål under flera år

En ideell förening har under räkenskapsåret fått gåvor om totalt 200 000 kr som ska användas till ett årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar, s.k. ändamålsbestämda medel. Föreningen har även tidigare räkenskapsår fått gåvor till samma ändamål. *Förutsättningar*

K2

Vid räkenskapsårets ingång har föreningen ett balanserat överskott, inklusive föregående års överskott, på 700 000 kr varav 500 000 kr är gåvor som ännu inte använts. Räkenskapsårets överskott uppgår till 125 000 kr. Årets läger kostade 100 000 kr.

Föreningen väljer att redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

En gåva ska redovisas som intäkt när den erhållits. Utgifterna för lägret redovisas som kostnad det räkenskapsår de uppstår. *Tänk så här*

Den del av gåvorna som inte används under räkenskapsåret ingår i årets överskott och blir därmed en del av eget kapital.

Ändamålsbestämda medel får redovisas i egen post i eget kapital. Det görs genom en omföring från posten Balanserat resultat till posten Ändamålsbestämda medel. Användning av ändamålsbestämda medel redovisas genom en omföring från posten Ändamålsbestämda medel till posten Balanserat resultat.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Ideella föreningar får ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar denna möjlighet i resultaträkningen.

Resultaträkningen

År 2

Redovisa så här i årsredovisningen

Föreningens intäkter

Gåvor

200 000

Föreningens kostnader

Övriga externa kostnader -100 000

Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
Eget kapital		
Ändamålsbestämda medel	600 000	500 000
Balanserat resultat	100 000	100 000
Årets resultat	125 000	100 000
Summa eget kapital	825 000	700 000

Specifikation av förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen

	Ändamåls- bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	500 000	100 000	100 000	700 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Tillkommande ändamåls- bestämda medel	200 000	-200 000		
Användning av ändamåls- bestämda medel	-100 000	100 000		
Årets resultat			125 000	125 000
Belopp vid årets utgång	600 000	100 000	125 000	825 000

Referenser Punkterna 3.13, 4.28, 4.29, 4.31, 6.26 och 15.23B. 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

6 m – Medlemsavgifter

Förutsättningar En ideell förening som fakturerar sina medlemsavgifter, skickar i november år 1 ut fakturor på medlemsavgifter för år 2. Totalt faktureras 2 500 000 kr. På balansdagen har 2 000 000 kr inbetalats.

Tänk så här Medlemsavgifter ska redovisas som intäkt fördelat över den period de avser. Eftersom de inbetalda medlemsavgifterna, 2 000 000 kr, avser år 2 är betalningarna att betrakta som en förutbetalad intäkt.

De obetalda medlemsavgifterna ska inte redovisas i årsredovisningen år 1 eftersom medlemmarna inte är bundna att betala medlemsavgiften. Föreningen har därför ingen fordran.

Redovisa så här i årsredovisningen **Balansräkningen** 31/12 år 1

Kortfristiga skulder

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 2 000 000

Referenser Punkt 6.40

6 n – Förvärv av fastighet genom testamente

En ideell förening har genom testamente fått en fastighet. Fastighetens taxeringsvärde är 1 250 000 kr, varav 750 000 kr avser byggnad och 500 000 kr mark. Fastigheten ska användas i föreningens verksamhet. Byggnaden beräknas ha en nyttjandeperiod på 50 år.

Förutsättningar

Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvas genom testamente eller gåva är marknadsvärdet. För fastigheter får föreningen utgå ifrån att marknadsvärdet motsvarar taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet för en fastighet som vid förvärvet består av både byggnad och mark ska normalt fördelas på byggnad och mark enligt taxeringsvärdets fördelning. Anskaffningsvärdet för byggnaden blir 997 500 kr ($750\,000 \times 1,33$) och marken 665 000 kr ($500\,000 \times 1,33$).

I resultaträkningen redovisar föreningen en intäkt i posten Gåvor på 1 662 500 kr ($997\,500 + 665\,000$) det räkenskapsår föreningen blir ägare till fastigheten. Föreningen redovisar även avskrivning på byggnaden med 2 % av 997 500 kr, vilket innebär en avskrivning på 19 950 kr. Vid samma tidpunkt redovisas värdet på byggnaden (efter avskrivning) och marken i balansräkningen.

Ideella föreningar får ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar denna möjlighet i resultaträkningen.

K2

Resultaträkningen**År X***Redovisa så här i årsredovisningen***Föreningens intäkter**

Gåvor

1 662 500

Föreningens kostnader

Avskrivningar

-19 950

Balansräkningen**31/12 år X***Materiella anläggningstillgångar*

Byggnader och mark

1 642 550

Noter om redovisningsprinciper*Avskrivning*

Tillämpad avskrivningstid:

Byggnader

50 år

Noter till balansräkningen*Byggnader och mark*

Anskaffningsvärde

1 662 500

Årets avskrivningar

-19 950

Referenser Punkterna 3.13, 4.29, 6.5, 6.26, 9.11, 10.11, 10.20, 10.31, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

6 o – Intäkt av bidrag

Förutsättningar En ideell förening får i oktober år 1 ett bidrag på 2 500 000 kr från sitt riksförbund för ett projekt som ska pågå från den 1 november år 1 till den 31 april år 2. Föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för bidraget och att kostnaderna för projektet kommer att fördela sig linjärt över projekt-tiden.

Tänk så här Eftersom föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för bidraget ska det redovisas som intäkt. Ett 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. Ett bidrag som erhålls till föreningens verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag. Föreningen redovisar 833 000 kr ($2\,500\,000 \times 2/6$) som intäkt år 1. Den del som hänför sig till år 2 redovisas som övrig skuld.

Ideella föreningar får ändra benämningen av rubriker och summerings-rader. Föreningen utnyttjar denna möjlighet i resultaträkningen.

<i>Redovisa så här i årsredo-visningen</i>	Resultaträkningen	År 1
	Föreningens intäkter	
	Bidrag	833 000
	Balansräkningen	31/12 år 1
	Kortfristiga skulder	
	Övriga skulder	1 677 000

Referenser Punkterna 3.13, 4.29, 6.27–6.30 och 6.41

Exempel till Kapitel 7 – Rörelsekostnader

7 a – Försäkringskostnad

Förutsättningar Ett företag betalar en årspremie för att ha sitt lager försäkrat. Premien betalas den 31 augusti varje år. År 1, 2 och 3 betalades 50 000 kr, 54 000 kr respektive 60 000 kr. Årsredovisningen upprättas per den 31 december.

Tänk så här Företaget kommer att varje år betala försäkringspremien och har inte anledning att tro att premien kommer variera med mer än 20 % mellan åren. Förenklingsregeln i punkt 7.9 kan därför användas. Räkenskapsårets kostnad blir det fakturerade beloppet.

Alternativt kan företaget välja att periodisera utgiften enligt punkt 7.10. I årsredovisningen år 1 innebär detta att 33 333 kr ($50\,000/12 \times 8$) tas upp som förutbetalad kostnad eftersom åtta av tolv månader avser år 2.

Företagets val av alternativ ska tillämpas konsekvent.

Vid tillämpning av förenklingsregeln**Resultaträkningen**

År 1

Övriga externa kostnader -50 000

År 2

Övriga externa kostnader -54 000

År 3

Övriga externa kostnader -60 000

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen*Ingenting redovisas i **balansräkningen**.Utan tillämpning av förenklingsregeln**Resultaträkningen**

År 1

Övriga externa kostnader -16 667

År 2

Övriga externa kostnader -51 333

År 3

Övriga externa kostnader -56 000

Balansräkningen

År 1

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 33 333

År 2

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 36 000

År 3

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 40 000

K2

Förenklingsregeln: punkt 7.9

Referenser

Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10

7 b – Leasing av bil

Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet omfattar 36 månader och företaget faktureras 5 000 kr varje månad att betalas i förskott. Årsredovisning upprättas per den 31 december.

Förutsättningar

Utgiften är återkommande. Utgångspunkten vid bedömningen om utgiften kan antas variera högst 20 % mellan åren är en normal årskostnad. Förenklingsregeln i punkt 7.9 kan därför tillämpas även om företaget inte leasar bilen ett helt år under år 1 och 4. Företaget kommer att erhålla 6 fakturor år 1, 12 fakturor år 2 och år 3 samt 6 fakturor år 4.

Tänk så här

Redovisa så
här i årsredo-
visningen

Vid tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

<i>År 1</i>	
Övriga externa kostnader	-30 000
<i>År 2</i>	
Övriga externa kostnader	-60 000
<i>År 3</i>	
Övriga externa kostnader	-60 000
<i>År 4</i>	
Övriga externa kostnader	-30 000

I **balansräkningen** redovisas eventuell obetald leverantörsskuld.

Utan tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

<i>År 1</i>	
Övriga externa kostnader	-25 000
<i>År 2</i>	
Övriga externa kostnader	-60 000
<i>År 3</i>	
Övriga externa kostnader	-60 000
<i>År 4</i>	
Övriga externa kostnader	-35 000

I **balansräkningen** redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:

<i>År 1</i>	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000
<i>År 2</i>	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000
<i>År 3</i>	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000

Referenser

Förenklingsregeln: punkt 7.9
Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10

7 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift

Förutsättningar

Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet gäller 36 månader och företaget får en faktura på 4 000 kr varje månad att betala i förskott. Förenklingsregeln i punkt 7.9 kan tillämpas på den här utgiften, men företaget väljer att inte tillämpa den.

Vid tecknandet av avtalet betalar företaget en förhöjd leasingavgift (förstavgångshyra) på 36 000 kr.

Årsredovisning upprättas per 31 december.

Tänk så här

Utgiften för månadsdebiteringarna periodiseras på vanligt sätt. Eftersom bilen leasas 5 månader första året blir kostnaden 20 000 kr (5 × 4 000). År 2

respektive år 3 leasas bilen hela året och kostnaden uppgår till 48 000 kr ($12 \times 4\,000$) per år. År 4 leasas bilen under 7 månader vilket medför en kostnad på 28 000 kr ($7 \times 4\,000$).

Den förhöjda leasingavgiften redovisas enligt grundprinciperna. Förenklingsregeln kan inte tillämpas eftersom utgiften inte är årligen återkommande. Motprestationen är att företaget kan nyttja bilen under 36 månader. Kostnaden uppgår därför till 1 000 kr per månad ($36\,000/36$). Sammanlagt kommer därför kostnaden att uppgå till 5 000 kr per månad.

Resultaträkningen

År 1

Övriga externa kostnader	-25 000

År 2

Övriga externa kostnader	-60 000

År 3

Övriga externa kostnader	-60 000

År 4

Övriga externa kostnader	-35 000

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen*

I balansräkningen redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:

År 1

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	35 000

År 2

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	23 000

År 3

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 000

K2

Punkterna 7.6 och 7.10

Referenser

7 d – Annonss- och försäkringskostnad

Ett företag har i september en årlig utgift på 8 000 kr för en annons i en telefonkatalog. Företaget betalar den 1 oktober varje år även 15 000 kr för en företagsförsäkring för tiden oktober–september. Årsredovisningen upprättas per den 31 december.

Företsättningar

Inte någon av utgifterna kan hänföras till en specifik intäkt. För den första utgiften får företaget en tjänst utförd i form av en annons i telefonkatalogen. Tjänsten avser inte en period utan levereras i samband med att annonsen införs. Kostnaden ska redovisas i den period som tjänsten utförs, dvs. 8 000 kr redovisas som kostnad i årsredovisningen varje år. Det finns inte någon anledning att använda sig av förenklingsregeln.

Tänk så här

För den andra utgiften får företaget en tjänst i form av ett löpande löfte om ersättning om något skulle hända från oktober till september året efter. Eftersom tjänsten erhålls löpande ska utgiften periodiseras över den period som den avser. För år 1 innebär det att resultatet ska belastas med 3 750 kr ($15\,000/12 \times 3$). För år 2 blir resultatbelastningen 15 000 kr ($11\,250 + 3\,750$).

Alternativt kan företaget tillämpa förenklingsregeln på försäkringspremien eftersom det rör sig om en återkommande utgift som kan antas variera med

högst 20 % mellan åren. Tillämpas förenklingsregeln redovisas en årlig kostnad på 15 000 kr.

Redovisa så här i årsredovisningen

Vid tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1

Övriga externa kostnader -23 000

År 2

Övriga externa kostnader -23 000

Ingenting redovisas i **balansräkningen**.

Utan tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1

Övriga externa kostnader -11 750

År 2

Övriga externa kostnader -23 000

Balansräkningen

År 1

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 11 250

År 2

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 11 250

Referenser

Förenklingsregeln: punkterna 7.9 och 7.10

Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10

7 e – Personalkostnader

Förutsättningar

Enligt anställningsvillkoren får de anställda 10 % av företagets resultat före skatt i bonus. Bonusen inkluderar arbetsgivaravgifter. År 1 utlovas även en provision på 1 % på de anställdas försäljning under december. Även provisionen inkluderar arbetsgivaravgifter. Det finns inget löfte att provisionen ska vara återkommande.

Årsredovisning upprättas per den 31 december.

Årsredovisningen blir klar i mitten av februari. Resultatet före skatt uppgår till 1 212 740 kr före beräkning av bonus och provision. De anställda har sålt för 5 243 595 kr i december.

Tänk så här

Provisionen är ännu inte utbetald när årsredovisningen upprättas. Provisionen baseras på försäljning under december det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas och ska redovisas det året. Kostnaden beräknas till 52 436 kr ($5\,243\,595 \times 0,01$).

Även bonusen ska periodiseras. Bonusen beräknas till 116 030 kr $((1\,212\,740 - 52\,436) \times 0,10)$.

Kostnader för arbetsgivaravgifter ingår enligt villkoren för bonus och provision.

Förenklingsregeln i punkt 7.9 får inte tillämpas på personalutgifter.

Resultaträkningen	År 1	<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>
Rörelsekostnader		
Personalkostnader	-168 466	
Balansräkningen	31/12 år 1	
Kortfristiga skulder		
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	168 466	
Punkt 7.11		<i>Referenser</i>

Exempel till Kapitel 9 – Tillgångar

9 a – Omklassificering av en tillgång

Ett företag som handlar med kopieringsmaskiner köper år 1 en kopieringsmaskin för 35 000 kr. Den 31 december år 1 finns maskinen i företagets lager och har ett beräknat nettoförsäljningsvärde på 42 000 kr.

Förutsättningar

I mars år 2 beslutar företaget att behålla maskinen för att använda den i företaget.

Nyttjandeperioden fastställs till 5 år enligt punkt 10.27 (förenklingsregel).

Den 31 december år 1 ingår kopieringsmaskinen i företagets lager och värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, dvs. 35 000 kr.

Tänk så här

K2

I mars år 2 ändrar företaget avsikten med innehavet varför kopieringsmaskinen ska omklassificeras till anläggningstillgång. Maskinens redovisade värde i årsredovisningen år 1 blir anskaffningsvärdet år 2.

Enligt punkt 10.23 får företaget skriva av 7 000 kr (35 000/5) trots att kopieringsmaskinen inte använts hela året.

Resultaträkningen	År 2	År 1	<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>
Rörelsekostnader			
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-7 000	0	
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1	
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>			
Inventarier, verktyg och installationer	28 000	0	
<i>Varulager m.m.</i>			
Färdiga varor och handelsvaror	0	35 000	

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Inventarier, verktyg och installationer 5 år

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Inventarier, verktyg och installationer

	År 2
Ingående anskaffningsvärden	0
Omklassificeringar m.m.	35 000
Utgående anskaffningsvärden	35 000
Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-7 000
Utgående avskrivningar	-7 000
Redovisat värde	28 000

Referenser

Punkterna 9.5, 9.7, 10.23, 10.277, 12.4, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

Exempel till Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

10 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad

Förutsättningar

Ett företag förvärvar den 1 juli år 1 en fastighet för 5 000 000 kr, inklusive utgift för lagfart. 1 000 000 kr betalas kontant och 4 000 000 kr finansieras med ett amorteringsfritt banklån med 4,5 % ränta som betalas den 31 december och den 30 juni. Taxeringsvärdet uppgår till 3 000 000 kr varav 750 000 kr avser mark.

Företaget har bedömt byggnadens nyttjandeperiod till 80 år. Skattemässigt är byggnaden ett hyreshus och värdeminskningssavdrag får göras med 2 % per år.

Årsredovisning upprättas per den 31 december.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet på byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Utgiften för lagfarten hänförs till fastighetsköpet och ska redovisas på mark och byggnad enligt samma fördelning. Anskaffningsvärdet för mark blir därför 1 250 000 kr ($750\,000/3\,000\,000 \times 5\,000\,000$) och anskaffningsvärdet för byggnaden 3 750 000 kr.

Trots att fastigheten är förvärvad den 1 juli får byggnaden skrivas av med lika stora belopp varje år. Det innebär en avskrivning på 46 875 kr ($3\,750\,000/80$) varje år.

Eftersom företaget också har möjlighet att beräkna avskrivningen i överensstämmelse med Skatteverkets allmänna råd kan avskrivning årligen göras med 75 000 kr ($3\,750\,000 \times 0,02$).

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

För att få en fullständig överensstämmelse med inkomstdeklarationen kan företaget även välja att skriva av under den period företaget verkligen ägt tillgången, dvs. fr.o.m. den 1 juli. Första årets avskrivning blir 37 500 kr ($3\,750\,000 \times 0,02 \times 6/12$).

För att inte behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen väljer företaget att skriva av med samma belopp som i deklarationen.

Mark ska inte skrivas av.

Ett privatbostadsföretag får beräkna avskrivningen i överensstämmelse med Skatteverkets allmänna råd trots att sådana företag vid beskattningen inte ska ta upp inkomster eller dra av utgifter som är hänförliga till fastigheten.

Resultaträkningen

År 1

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen*

Rörelsekostnader

Av- och nedskrivningar av materiella
och immateriella anläggningstillgångar

-37 500

Finansiella poster

Räntekostnader och liknande resultatposter

-90 000

Balansräkningen

31/12 år 1

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

4 962 500

K2

Långfristiga skulder

Övriga skulder till kreditinstitut

4 000 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Byggnader

50 år

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Byggnader och mark

	År 1
Ingående anskaffningsvärden	0
Inköp	5 000 000
Utgående anskaffningsvärden	5 000 000
Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-37 500
Utgående avskrivningar	-37 500
Redovisat värde	4 962 500

Referenser Punkterna 10.9, 10.20–10.233, 10.29, 10.31, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil

Förutsättningar Ett företag som leasar en bil beslutar att köpa den. Bilen löses ut för 240 000 kr. Företaget avser ha kvar bilen ytterligare 4 år för att sedan sälja den och köpa eller leasa en ny. Restvärdet om 4 år uppskattas till 50 000 kr.

En förhöjd leasingavgift (förstagångshyra) betalades av företaget när leasingen påbörjades. Vid förvärvet återstår 24 000 kr av den periodiserade förstagångshyran (förutbetalad kostnad).

Tänk så här Både det som betalas till leasegivaren och det som finns kvar i företagets balansräkning som periodiserad förstagångshyra ska ingå i anskaffningsvärdet. Det innebär att det totala anskaffningsvärdet uppgår till 264 000 kr.

Nyttjandeperioden för bilen är 4 år, men enligt punkt 10.27 (förenklingsregel) får den bestämmas till 5 år. Eftersom företaget väljer att tillämpa punkt 10.27 kan hänsyn inte tas till det uppskattade restvärdet (se punkt 10.25). Företaget skriver därför av bilen med 52 800 kr varje år.

Redovisa så **Resultaträkningen** År X

bär i årsredovisningen

Rörelsekostnader

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar -52 800

Balansräkningen 31/12 år X

Materiella anläggningstillgångar

Inventarier, verktyg och installationer 211 200

Noter om redovisningsprinciper*Avskrivning*

Tillämpad avskrivningstid:

Inventarier, verktyg och installationer 5 år

Noter till balansräkningen
(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Inventarier, verktyg och installationer

	År X
Ingående anskaffningsvärden	0
Inköp	264 000
Utgående anskaffningsvärden	264 000
Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-52 800
Utgående avskrivningar	-52 800
Redovisat värde	211 200

Punkterna 10.12, 10.23, 10.25, 10.27, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

Referenser

10 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2

Ett företag köper en maskin för 1 800 000 kr. Den levereras i december år 1 och tas i bruk i februari år 2. Beräknad nyttjandeperiod är 6 år. Företaget vill av skatteskäl värdera maskinen så lågt som möjligt.

Företaget äger inga andra maskiner eller inventarier.

Förutsättningar

K2

Enligt punkt 10.22 ska avskrivning påbörjas det år tillgången tas i bruk, dvs. först år 2 redovisas en avskrivning med 300 000 kr (1 800 000/6).

Tänk så här

Enligt 18 kap. 1L får företaget avdrag för värdeminskning på under året anskaffade maskiner och inventarier utan krav på att de har tagits i bruk. Enligt huvudregeln för räknenskapsenlig avskrivning får avskrivning göras enligt följande:

År 1: $30 \% \times 1\,800\,000 = 540\,000$ kr

År 2: $30 \% \times (1\,800\,000 - 540\,000) = 378\,000$ kr.

Skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess skattemässiga värde redovisas som en obeskattad reserv.

Resultaträkningen	År 2	År 1	<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>
Rörelsekostnader			
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-300 000	0	
Bokslutsdispositioner			
Förändring av överavskrivningar	-78 000	-540 000	

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 500 000	1 800 000
Obeskattade reserver		
Accumulerade överavskrivningar	618 000	540 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Maskiner och andra tekniska anläggningar 6 år

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Maskiner och andra tekniska anläggningar

	År 2	År 1
Ingående anskaffningsvärden	1 800 000	0
Inköp	0	1 800 000
Utgående anskaffningsvärden	1 800 000	1 800 000
Ingående avskrivningar	0	0
Årets avskrivningar	-300 000	0
Utgående avskrivningar	-300 000	0
Redovisat värde	1 500 000	1 800 000

Referenser

Punkterna 9.2, 10.20, 10.23, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång

Förutsättningar

Ett företag köper år 1 en maskin för 1 000 000 kr. Nyttjandeperioden bestäms till 5 år. År 4 förbättras maskinen för 500 000 kr. Nyttjandeperioden för den förbättrade maskinen bestäms till 6 år.

Tänk så här

En tillkommande aktiverad utgift för en maskin är inte en separat avskrivningsenhet. Medför en investering i en produktionsutrustning att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs ska det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden.

Redovisat värde 1/1 år 4	400 000
Förbättring år 4	<u>500 000</u>
Avskrivningsunderlag	900 000

Avskrivningen år 4 är 150 000 kr (900 000/6).

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Resultaträkningen	År 4	År 3	Redovisa så här i årsredovisningen

Rörelsekostnader

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-150 000	-200 000	

Balansräkningen	31/12 år 4	31/12 år 3	

Materiella anläggningstillgångar

Maskiner och andra tekniska anläggningar	750 000	400 000	

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Maskiner och andra tekniska anläggningar	6 år

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Maskiner och andra tekniska anläggningar

	År 4	År 3
Ingående anskaffningsvärden	1 000 000	1 000 000
Inköp	500 000	0
Utgående anskaffningsvärden	1 500 000	1 000 000
Ingående avskrivningar	-600 000	-400 000
Årets avskrivningar	-150 000	-200 000
Utgående avskrivningar	-750 000	-600 000
Redovisat värde	750 000	400 000

Punkterna 10.19, 10.20, 10.22, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

Referenser

10 e – Återföring av en nedskrivning

Ett företag köper ett växthus för 2 000 000 kr år 1. Nyttjandeperioden bestäms till 20 år och växthuset skrivs av med 100 000 kr (2 000 000/20) per år.

År 6 skrivs växthuset ned eftersom värdet har minskat till 1 000 000 kr på grund av ändrade energipriser och minskande kundunderlag och det antas att värdenedgången är bestående.

År 9 byggs ett bostadsområde nära växthuset vilket medför att kundunderlaget ökar. Värdet på växthuset bedöms ha ökat till 1 800 000 kr.

Förutsättningar

K2

*Tänk så här***Nedskrivning**

Redovisat värde 1/1 år 6	1 500 000
Värde 1/1 år 6	<u>-1 000 000</u>
Nedskrivning	500 000

Efter nedskrivningen skrivs växthuset av med 66 667 kr (1 000 000/15) per år.

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras om skälet som föranledde nedskrivningen inte längre finns kvar. Efter återföringen av nedskrivningen får värdet på tillgången inte överstiga ett värde motsvarande vad tillgången skulle ha varit redovisad till om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Redovisat värde den 1 januari år 9 är 800 000 kr (1 000 000 – (66 667 × 3)). Hade någon nedskrivning inte gjorts skulle det redovisade värdet ha uppgått till 1 200 000 kr. Återföring görs med 400 000 kr. År 9 bedöms värdet ha ökat till 1 800 000 kr. Hade värdet bedömts vara 1 150 000 kr hade återföring fått göras med endast 350 000 kr.

Efter återföringen av nedskrivningen skrivs växthuset av med 100 000 kr (1 200 000/12) per år.

I resultaträkningen redovisas 300 000 kr (400 000 – 100 000).

Företaget väljer att lämna mer utförliga upplysningar än vad lagen kräver och visar därför i noten till anläggningstillgångarna att hela nedskrivningen är återförd. Den skillnad mellan nedskrivning och återfört belopp som beror på de avskrivningar som skulle ha redovisats om tillgången inte skrivits ned, anges i noten på raderna för Omklassificering m.m. vid avskrivningar respektive nedskrivningar.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	År 9	År 8
Rörelsekostnader		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	300 000	-66 667
Balansräkningen	31/12 år 9	31/12 år 8
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		
Byggnader och mark	1 100 000	800 000

Noter om redovisningsprinciper*Avskrivning*

Tillämpad avskrivningstid:

Byggnader 20 år

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Byggnader och mark

	År 9	År 8
Ingående anskaffningsvärden	2 000 000	2 000 000
Utgående anskaffningsvärden	2 000 000	2 000 000
Ingående avskrivningar	-700 000	-633 333
Omklassificering m.m.	-100 000	0
Årets avskrivningar	-100 000	-66 667
Utgående avskrivningar	-900 000	-700 000
Ingående nedskrivningar	-500 000	-500 000
Återförda nedskrivningar	400 000	0
Omklassificering m.m.	100 000	0
Utgående nedskrivningar	0	-500 000
Redovisat värde	1 100 000	800 000

Punkterna 10.37–10.39, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

Referenser

K2

10 f– Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde

En ideell förening förvärvar den 1 mars en fastighet för 9 000 000 kr inklusive utgift för lagfart till sin museiverksamhet. Fastigheten saknar taxeringsvärde vid tidpunkten för köpet. På fastigheten finns en byggnad som beräknas ha en nyttjandeperiod på 50 år.

Förutsättningar

Anskaffningsvärdet för en fastighet som består av både byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Eftersom fastigheten i detta fall saknar taxeringsvärde får fördelningen mellan byggnad och mark göras på annan skälig grund. Föreningen gör en fiktiv beräkning av taxeringsvärdet med hjälp av Skatteverkets e-tjänst *Beräkna taxeringsvärde*. Med utgångspunkt i detta fiktiva taxeringsvärde kan 2/3, 6 000 000 kr, av det totala anskaffningsvärdet hänföras till byggnaden och 1/3, 3 000 000 kr, till marken. Föreningen redovisar avskrivning på byggnaden med 2 % av 6 000 000 kr, vilket innebär en avskrivning på 120 000 kr.

Tänk så här

Resultaträkningen

År 1

Redovisa så här i årsredovisningen

Rörelsekostnader

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar -120 000

Balansräkningen

31/12 år 1

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark 8 880 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Byggnader 50 år

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Byggnader och mark

	År 1
Ingående anskaffningsvärden	0
Inköp	9 000 000
Utgående anskaffningsvärden	9 000 000
Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-120 000
Utgående avskrivningar	-120 000
Redovisat värde	8 880 000

Referenser

Punkt 10.11

Exempel till Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

11 a – Noterade aktier, värdeuppgång

Förutsättningar Ett företag köper 1 000 aktier i det noterade företaget XYZ för 90 kr/aktie. Courtage i samband med köpet är 2 000 kr. Aktierna har gått upp i värde och betalkursen på balansdagen är 110 kr/aktie.

Tänk så här

Finansiella anläggningstillgångar värderas till anskaffningsvärde. I det värdet ingår utgifter som är hänförliga till förvärvet, t.ex. courtage. Värdering till verkligt värde är inte tillåtet. Aktiernas värde får inte skrivas upp. En värdestegring får ingen effekt i resultaträkningen förrän aktierna säljs. Däremot ska en orealiserad förlust få genomslag i resultaträkningen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Balansräkningen 31/12 år X

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav 92 000

Noter till balansräkningen

Se exempel 18 c.

Referenser

Punkterna 11.7 och 11.9 samt 4 kap. 6 § ÅRL

För aktiebolag och ekonomiska föreningar se även punkt 11.24 respektive 11.25

11 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning

Ett företag köper den 1 maj 1 000 aktier i det noterade företaget ABC för 55 kr/aktie inklusive courtage. Den 15 maj lämnar ABC en utdelning på 5 kr/aktie. Syftet med innehavet är långsiktigt.

Förutsättningar

Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver inte minska anskaffningsvärdet på aktierna.

*Tänk så här***Resultaträkningen****År X***Redovisa så här i årsredovisningen***Finansiella poster**

Resultat från övriga finansiella
anläggningstillgångar

5 000

Balansräkningen**31/12 år X***Finansiella anläggningstillgångar*

Andra långfristiga värdepappersinnehav

55 000

Noter till balansräkningen

Se exempel 18 c.

Punkt 11.10

Referenser

K2

11 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring

Ett företag köper aktier i det noterade företaget DEF. Köpen görs som en långsiktig placering och vid tre olika tillfällen enligt följande:

Förutsättningar

500 aktier köps den 5 mars för 23 kr/aktie

2 000 aktier köps den 7 maj för 27 kr/aktie

1 000 aktier köps den 29 juni för 29 kr/aktie

Den 10 oktober säljs 1 500 aktier för 35 kr/aktie. Betalkursen på balansdagen är 33 kr.

Anskaffningsvärdet på aktier av samma slag ska beräknas enligt genomsnittsmetoden. Det realisationsresultat som inkluderas i resultaträkningen beräknas med utgångspunkt i det genomsnittliga anskaffningsvärdet på de aktier företaget innehar. Totalt innehar företaget 3 500 aktier (500 + 2 000 + 1 000). Anskaffningsvärdet beräknas på följande sätt:

Tänk så här

Tidpunkt	Antal aktier	Pris	Totalt anskaffningsvärde
5 mars	500	23	11 500
7 maj	2 000	27	54 000
29 juni	1 000	29	29 000
Totalt värde	3 500		94 500

Genomsnittligt värde per aktie är 27 kr ($94\,500/3\,500$). Realisationsresultat i samband med försäljning blir 8 kr ($35 - 27$) per aktie eller totalt 12 000 kr ($8 \times 1\,500$).

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen*

Resultaträkningen År X

Finansiella poster

Resultat från övriga finansiella
anläggningstillgångar 12 000

Balansräkningen 31/12 år X

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav 54 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.14

11 d – Statsobligation, upplupen ränta

Förutsättningar

Ett företag köper den 1 juni en statsobligation med ett nominellt värde på 1 miljon kr. Kupongräntan uppgår till 4 % och betalas halvårsvis den 31 december och den 30 juni. Företaget betalar 1 016 667 kr för obligationen. Årsredovisning upprättas per den 31 december.

Tänk så här

När företaget köper obligationen betalar man för den ränta som har ackumulerats under perioden den 1 januari till den 1 juni. Den ackumulerade räntan uppgår till 16 667 kr ($1\,000\,000 \times 0,04 \times 5/12$).

Den ackumulerade (upplupna) räntan ska inte ingå i anskaffningsvärdet för obligationen. Totalt kommer företaget att få 40 000 kr utbetalat i ränta under året. Årets ränteintäkt blir 23 333 kr ($40\,000 - 16\,667$) vilket motsvarar 7 månaders ränta.

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen*

Resultaträkningen År X

Finansiella poster

Resultat från övriga finansiella
anläggningstillgångar 23 333

Balansräkningen 31/12 år X

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav 1 000 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.10

11 e – Statsobligation, köpt till överkurs

Ett företag köper den 1 januari år 2 en statsobligation till överkurs. Det innebär att mer än det nominella värdet betalas och att överkursen inte utgörs av upplupen ränta. I det aktuella fallet görs köpet direkt efter ränteutbetalningen. Nominellt värde på obligationen är 1 000 000 kr. Företaget betalar 1 040 000 kr. Kvarvarande löptid på obligationen är 4 år. Kupongräntan är 5 %, dvs. ränteutbetalningen är 50 000 kr ($1\,000\,000 \times 0,05$) per år. Årsredovisning upprättas per den 31 december.

Förutsättningar

Obligationens anskaffningsvärde är 1 040 000 kr. Det redovisade värdet på obligationen ska under de fyra åren, från anskaffningstidpunkten till inlösentidpunkten, minska från 1 040 000 kr till 1 000 000 kr. Skillnaden, dvs. 40 000 kr, ska minska ränteintäkten under den tid företaget innehar obligationen.

Tänk så här

Det finns olika metoder för hur överkursen på 40 000 kr ska fördelas. Kommentaren till punkt 11.16 anger att det kan ske linjärt. Det innebär att ränteintäkten minskar med 10 000 kr ($40\,000/4$) per år. Därmed minskar också obligationens värde med 10 000 kr per år.

Resultaträkningen**År 3****År 2***Redovisa så här i årsredovisningen***Finansiella poster**

Resultat från övriga finansiella
anläggningstillgångar

40 000

40 000

K2

Balansräkningen**31/12 år 3****31/12 år 2***Finansiella anläggningstillgångar*

Andra långfristiga värdepappersinnehav

1 020 000

1 030 000

Noter till balansräkningen

Se exempel 18 c.

Punkt 11.16

*Referenser**11 f – Nollkupongsobligation*

Ett företag köper den 1 juli år 1 en s.k. nollkupongare. Kvarvarande löptid på obligationen är 3 år, nominellt värde 1 000 000 kr och inköpspriset 820 000 kr. Årsredovisning upprättas per 31 december.

Förutsättningar

En nollkupongare är en obligation som inte ger någon ränta. Därför säljs den med rabatt. Rabatten är 180 000 kr ($1\,000\,000 - 820\,000$). Av kommentaren till punkt 11.16 framgår att en sådan rabatt kan redovisas som ränteintäkt linjärt under tiden fram till dess obligationen löses in. Kvarvarande löptid är 3 år och räntan blir därför 60 000 kr ($180\,000/3$) per år. Betalning för ränteintäkten erhålls först i samband med inlösen av obligationen den 30 juni år 4, vilket gör att räntan adderas löpande till obligationens värde.

Tänk så här

I årsredovisningen år 1 ska anskaffningsvärdet ökas med 30 000 kr ($60\,000 \times 6/12$).

Redovisa så
här i årsredo-
visningen

Resultaträkningen

År 1

Finansiella poster

Resultat från övriga finansiella
anläggningstillgångar

30 000

Balansräkningen

31/12 år 1

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav

850 000

Noter till balansräkningen

Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.16

11 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr

Förutsättningar Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2	Värdeförändring
Andelar i koncernföretag	100	0	-100
Fordringar hos koncern- företag	100	80	-20
Andra långfristiga värde- pappersinnehav	100	120	+20

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.

Tänk så här

Posten Andelar i koncernföretag bedöms den 31 december år 2 ha ett värde på 0 kr och ska därför skrivas ned med 100 000 kr till 0 kr.

Varje enskild anläggningstillgång prövas individuellt. Efter nedskrivningen av posten Andelar i koncernföretag understiger kvarvarande värdenedgång på företagets finansiella tillgångar, dvs. värdenedgången på posten Fordringar i koncernföretag, 25 000 kr varför någon ytterligare nedskrivning inte behöver göras.

Även posten Andra långfristiga värdepappersinnehav tas upp till redovisat värde vid årets början eftersom värdering till verkligt värde inte är tillåtet.

Redovisa så
här i årsredo-
visningen

Resultaträkningen

År 2

År 1

Finansiella poster

Nedskrivningar av finansiella
anläggningstillgångar och
kortfristiga placeringar

100 000

0

Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		
Andelar i koncernföretag	0	100 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100 000	100 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Punkterna 11.7, 11.20, 11.26, 19.8 och 19.21

Referenser

11 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar

Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

Förutsättningar

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2	Värdeförändring
Andelar i koncernföretag	100	90	-10
Fordringar hos koncernföretag	100	90	-10
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100	90	-10
Summa			-30

K2

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.

Värdenedgången på varje enskild finansiell anläggningstillgång understiger 25 000 kr.

Tänk så här

Trots att ingen enskild anläggningstillgång har minskat med 25 000 kr uppgår ändå den kollektiva värdeminskningen till mer än 25 000 kr. Varje enskild anläggningstillgång skrivs ned individuellt med 10 000 kr.

Resultaträkningen	År 2	År 1
Finansiella poster		
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	-30 000	X

Redovisa så här i årsredovisningen

Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		
Andelar i koncernföretag	90 000	100 000
Fordringar hos koncernföretag	90 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	90 000	100 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Referenser Punkterna 11.20, 11.26, 19.8 och 19.21

11 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet

Förutsättningar Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2		Värde- förändring
Andelar i koncern- företag				
Aktier i DB 1	100	30		-70
Aktier i DB 2	100	90		-10
Fordringar hos koncern- företag	100	100		0
Andra långfristiga värdepappersinnehav				
Aktier 1 i portföljen	50	10	-40	
Aktier 2 i portföljen	50	80	+30	
Aktier 3 i portföljen	50	40	-10	
Summa värdepappers- portfölj	150	130		-20
Andra långfristiga fordringar	220	220		0

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.

Tänk så här Finansiella anläggningstillgångar ska värderas var och en för sig utom en värdepappersportfölj som ska ses som *en* tillgång.

Aktierna i DB 1 och DB 2 skrivs ned individuellt och värdepappersport-
följen kollektivt.

Redovisa så
här i årsredo-
visningen

Resultaträkningen	År 2	År 1
Finansiella poster		
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	-100 000	X
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		
Andelar i koncernföretag	120 000	200 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	130 000	150 000
Andra långfristiga fordringar	220 000	220 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Punkterna 11.6, 11.20, 11.26, 19.8 och 19.21

Referenser

Exempel till Kapitel 12 – Varulager

12 a – Värdering av egentillverkade varor

Ett företag tillverkar två olika produkter, A och B. I förkalkylen uppskattas kostnaderna för att tillverka produkterna enligt följande:

Förutsättningar

Lönekostnad inkl. arbetsgivaravgifter	150 kr/tim
Materialkostnad	60 kr/kg

Samma arbetskraft och samma slags material används vid tillverkningen av båda produkterna enligt följande:

	A	B
Material	8 kg/st	5 kg/st
Arbetstid	2 tim/st	6 tim/st

Företaget uppskattar de fasta omkostnaderna enligt följande:

Tillverkningsomkostnad (tjänstemannalön, avskrivningar, övriga indirekta tillverkningskostnader)	600 000 kr
Administrationsomkostnad (ekonomipersonal, försäkring, lokalhyra)	300 000 kr
Försäljningsomkostnad (broschyrer, reklam, säljfunktion)	400 000 kr
Årsarbetstid i produktionen	20 000 timmar fördelat på 4 000 A-produkter och 2 000 B-produkter

K2

Förkalkylen bedöms ge ett realistiskt mått på produkternas anskaffningsvärde. Företaget använder en metod där tillverkningsomkostnaden fördelas per arbetad timme och påförs respektive produkt genom ett timpris.

Företaget bedömer att försäljningspris, efter beaktande av inkurans, för produkt A är 1 000 kr och för produkt B 1 450 kr. Vid försäljning utgår provision till återförsäljare för produkt A med 3 % och för produkt B med 6 %.

På balansdagen den 31 december inventerar företaget lagret och det finns 180 st produkt A och 300 st produkt B.

Anskaffningsvärde

Tänk så här

Administrations- och försäljningsomkostnader ska inte räknas in i anskaffningsvärdet. Skäligt pålägg för tillverkningsomkostnader får ingå. Pålägget för tillverkningsomkostnader beräknas till 30 kr/tim (600 000/20 000).

*Förkalkyl***Anskaffningsvärde Produkt A**

Direkt material	60 kr/kg × 8 kg/st = 480 kr
Direkt lön	150 kr/tim × 2 tim/st = 300 kr
<u>Tillv.omk.påslag</u>	30 kr/tim × 2 tim/st = 60 kr
Anskaffningsvärde	840 kr

Anskaffningsvärde Produkt B

Direkt material	60 kr/kg × 5 kg/st = 300 kr
Direkt lön	150 kr/tim × 6 tim/st = 900 kr
<u>Tillv.omk.påslag</u>	30 kr/tim × 6 tim/st = 180 kr
Anskaffningsvärde	1 380 kr

Nettoförsäljningsvärde

Nettoförsäljningsvärdet innebär att det bestämda försäljningsvärdet ska minskas med kostnader som direkt kan hänföras till försäljningen (försäljnings-särkostnad). Med försäljningssärkostnad avses varurabatter, bonus, provisio-ner etc. Företaget har gjort vissa antaganden (se förutsättningar) avseende försäljningen.

Nettoförsäljningsvärde per produkt Produkt A

Försäljningspris	1 000 kr
<u>Provision återförsäljare, 3 %</u>	-30 kr
Nettoförsäljningsvärde	970 kr

Nettoförsäljningsvärde per produkt Produkt B

Försäljningspris	1 450 kr
<u>Provision återförsäljare, 6 %</u>	-87 kr
Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr

Varulagrets värde

Varulagret ska värderas *post för post* till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Det lägsta värdet för produkt A är anskaffningsvärdet medan nettoförsäljningsvärdet är det lägsta värdet för produkt B. Varulagrets värde i årsredovisningen beräknas enligt följande:

Varulagervärde Produkt A

Anskaffningsvärde	840 kr
<u>Antal produkter</u>	180 st
Varulagervärde	151 200 kr

Varulagervärde Produkt B

Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr
<u>Antal produkter</u>	300 st
Varulagervärde	408 900 kr

Totalt varulagervärde 560 100 kr

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen*

I **resultaträkningen** redovisas kostnaderna i respektive post. Inga exakta kostnader finns med i förutsättningarna varför det inte visas här. Förändringen

i lagervärdet från föregående räkenskapsår redovisas i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

I **balansräkningen** redovisas 560 100 kr i posten Färdiga varor och handelsvaror.

Företaget lämnar följande **not** om redovisningsprinciper.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

Företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

Punkterna 12.4, 12.9–12.15 och 18.7

Referenser

12 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen

Ett företag köper in produkten A och tillverkar produkterna B och C. Företaget räknar inte in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för de egentillverkade produkterna. Företagets försäljning uppgår enligt följande (belopp i kr):

Förutsättningar

Produkt	Oms. år 1	Oms. år 2
A	120 000	152 400
B	233 950	545 500
C	680 380	810 420
Summa	1 034 330	1 508 320

K2

Lagervärde enligt lägsta värdets princip (belopp i kr):

Produkt	Värde år 0	Värde år 1	Värde år 2
A	327 950	400 000	350 800
B	600 000	550 000	745 000
C	775 950	800 000	920 300

Av produkt B var 25 % färdigtillverkade år 1 och 10 % färdigtillverkade år 2.

Av produkt C var 50 % färdigtillverkade år 1 och 25 % färdigtillverkade år 2.

För produkterna B och C ska skillnaden mellan ingående och utgående lagervärden redovisas i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Värdet i balansräkningen har ökat mellan år 1 och 2, vilket medför att i resultaträkningen ska en kreditpost redovisas på 315 300 kr $((745\,000 + 920\,300) - (550\,000 + 800\,000))$. Värdet har minskat mellan år 0 och 1, vilket medför att i resultaträkningen ska en debetpost redovisas på $-25\,950$ kr $((550\,000 + 800\,000) - (600\,000 + 775\,950))$.

Tänk så här

I exemplet finns inte något beloppsunderlag för redovisning av respektive års kostnader för produkterna A, B och C.

Produkterna ska i balansräkningen redovisas i olika lagerposter. Produkt A ska alltid ingå i posten Färdiga varor och handelsvaror. Produkterna B och C ingår i den posten till den del de på balansdagen är färdigtillverkade. Res-

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

terande produkter B och C ingår i posten Varor under tillverkning. Råvaror och förnödenheter som ännu inte tagits i bruk ingår i posten Råvaror och förnödenheter. I exemplet finns inga sådana angivna.

Varor under tillverkning år 1		
B	75 % × 550 000	412 500 kr
C	50 % × 800 000	<u>400 000 kr</u>
Totalt		812 500 kr

Färdiga varor år 1		
A	100 % × 400 000	400 000 kr
B	25 % × 550 000	137 500 kr
C	50 % × 800 000	<u>400 000 kr</u>
Totalt		937 500 kr

Varor under tillverkning år 2		
B	90 % × 745 000	670 500 kr
C	75 % × 920 300	<u>690 225 kr</u>
Totalt		1 360 725 kr

Färdiga varor år 2		
A	100 % × 350 800	350 800 kr
B	10 % × 745 000	74 500 kr
C	25 % × 920 300	<u>230 075 kr</u>
Totalt		655 375 kr

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen*

Resultaträkningen	År 2	År 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
Nettoomsättning	1 508 320	1 034 330
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	315 300	-25 950
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
<i>Varulager m.m.</i>		
Varor under tillverkning	1 360 725	812 500
Färdiga varor och handelsvaror	655 375	937 500

Inga **notupplysningar** krävs.

Referenser

Punkt 12.13

12 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag

Förutsättningar En affär säljer skor. I försäljningspriset ingår ett schablonmässigt pålägg med 80 % på inköpspriset. På balansdagen finns 400 par skor i lager. Försäljningspriset är normalt 1 350 kr per par. I mellandagsrean har försäljningspriset för

vissa skor satts ned till 600 kr. Av dessa skor finns 150 par kvar på balansdagen. Alla belopp är exkl. mervärdesskatt.

Varulagret ska värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Tänk så här

Ett detaljhandelsföretag får beräkna anskaffningsvärdet till försäljningspriset (exkl. mervärdesskatt) med avdrag för det pålägg som används i priskalkylen.

Värdering av skor till ordinarie pris

Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr ($1\,350/1,8$) per par. Anskaffningsvärdet 187 500 kr (750×250) är lägre än nettoförsäljningsvärdet 337 500 kr ($1\,350 \times 250$) och dessa skor värderas därför till 187 500 kr enligt lägsta värdets princip.

Värdering av skor till reapris

Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr ($1\,350/1,8$) per par (dvs. utifrån ordinarie försäljningspris). Nettoförsäljningsvärdet 90 000 kr (600×150) är lägre än anskaffningsvärdet 112 500 kr (750×150) och reaskorna värderas därför till 90 000 kr enligt lägsta värdets princip.

Balansräkningen

Redovisa så här i årsredovisningen

Varulager m.m.

Färdiga varor och handelsvaror

277 500

K2

Punkterna 12.4, 12.8, 12.14 och 12.15

Referenser

12 d – Varor som erhållits i gåva och som inte bokförts löpande

En ideell förening säljer begagnade kläder, böcker och porslin, skänkta av privatpersoner, för att få in pengar till sin verksamhet. Föreningen bokför inte gåvorna löpande med stöd av 5 kap. 1 § BFL. De varor som finns kvar på balansdagen redovisas till ett uppskattat sammanvägt nettoförsäljningsvärde.

Förutsättningar

Vid föregående års utgång värderades varulagret till 320 000 kr och vid årets utgång till 400 000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen sålt varor för 1 273 000 kr.

Varulagrets värde är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång. Det innebär att varulagerförändringen, 80 000 kr ($400\,000 - 320\,000$), redovisas som intäkt av gåva. Hade varulagrets värde varit lägre, hade varulagerförändringen i stället redovisats som kostnad i posten Handelsvaror.

Tänk så här

Eftersom förändring av varulager avseende varor som erhållits i gåva i vissa fall ska redovisas som intäkt av gåva måste en förening som säljer både varor som skänkts och inköpta varor göra separata beräkningar för det inköpta varulagret respektive det varulager som erhållits i gåva.

Redovisa så
här i årsredo-
visningen

Resultaträkningen År X

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Gåvor	80 000
Nettoomsättning	1 273 000

Balansräkningen 31/12 år X

Varulager m.m.

Handelsvaror	400 000

Referenser

Punkterna 4.29, 6.26, 9.3, 9.12 och 12.20

Exempel till Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver

15 a – Medlemsinsats och upplåtelseavgift i bostadsrättsförening

Förutsättningar

I en bostadsrättsförening finns 14 lägenheter upplåtna med bostadsrätt och en upplåten med hyresrätt. Hyresgästen har sagt upp sitt hyreskontrakt och flyttat. Hyresrätten har ombildats till bostadsrätt. I samband med ombildningen renoverade föreningen lägenheten för 150 000 kr och betalade mäklararvode med 40 000 kr. Renoveringen var inte en värdehöjande förbättring utan endast normalt underhåll. Den nya bostadsrättshavaren betalade 1 300 000 kr för bostadsrätten, 500 000 kr utgjorde insats och 800 000 kr upplåtelseavgift.

Tänk så här

Renoveringen var inte värdehöjande. Utgiften för renoveringen ska därför kostnadsföras.

Mäklararvudet ska redovisas som kostnad det år tjänsten utförs.

Insatsen och upplåtelseavgiften ska redovisas som bundet eget kapital.

Redovisa så
här i årsredo-
visningen

Resultaträkningen År X

Rörelsekostnader

Övriga externa kostnader	-150 000
Övriga rörelsekostnader	-40 000

Balansräkningen 31/12 år X

Eget kapital

Bundet eget kapital

Medlemsinsatser	1 300 000

Referenser

Punkterna 7.10, 10.18 och 15.8

15 b – Redovisning i avkastningsstiftelse

Förutsättningar

En avkastningsstiftelse har under räkenskapsåret ränteinkomster på 400 000 kr och erhållna utdelningar på 1 300 000 kr. Stiftelsen har fått en gåva om 300 000 kr som ska användas för anskaffning av en tillgång kommande år. Realisationsresultatet från försäljning av värdepapper har uppgått till 3 400 000 kr. Stiftelsens kostnader som till största del består av förvaltnings-

kostnader och kostnader för styrelse, administration och revision har uppgått till 340 000 kr.

Stiftelsen har även fått en gåva om 2 000 000 kr som enligt gåvobrevet inte får förbrukas för stiftelsens ändamål.

Stiftelsen har under räkenskapsåret beviljat anslag om 3 400 000 kr varav 700 000 kr utbetalas efter räkenskapsårets utgång. 500 000 kr av tidigare års beviljade anslag har återförts.

Enligt stadgarna ska 10 % av årets förvaltningsresultat överföras till bundet eget kapital (kapitalisering). Realisationsresultatet får inte förbrukas för stiftelsens ändamål.

Stiftelsen behandlar gåvan som ska användas för anskaffning av en tillgång kommande år som ändamålsbestämda medel. Stiftelsen har valt att redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

Exemplet visar hela resultaträkningen men endast delar av balansräkningen.

Eget kapital ska delas in i bundet respektive fritt eget kapital. Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

Tänk så här

I en avkastningsstiftelse får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital i posten Stiftelsekapital när gåvan erhålls.

Ett lämnat anslag ska i en avkastningsstiftelse redovisas som en minskning av eget kapital i posten Balanserat resultat.

K2

Ändamålsbestämda medel får redovisas i egen post i eget kapital. Det görs genom en omföring från posten Balanserat resultat till posten Ändamålsbestämda medel.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posterna i resultat- och balansräkningen anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Enligt punkt 3.12 får stiftelser även ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Stiftelsen utnyttjar dessa möjligheter.

Resultaträkningen År 2

Redovisa så här i årsredovisningen

Stiftelsens intäkter

Utdelningar	1 300 000
Ränteutgifter	400 000
Gåvor	300 000
Summa stiftelsens intäkter	2 000 000

Stiftelsens kostnader

Externa kostnader	-340 000
Summa stiftelsen kostnader	-340 000

Förvaltningsresultat 1 660 000

Finansiella poster

Realisationsresultat	3 400 000
Summa finansiella poster	3 400 000

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Årets resultat

5 060 000

Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
Eget kapital		
<i>Bundet eget kapital</i>		
Stiftelsekapital	35 566 000	33 400 000
Akkumulerat realisationsresultat	50 000 000	46 600 000
<i>Summa bundet eget kapital</i>	<i>85 566 000</i>	<i>80 000 000</i>
<i>Fritt eget kapital</i>		
Ändamålsbestämda medel	1 700 000	1 400 000
Balanserat resultat	2 034 000	5 100 000
Årets resultat	5 060 000	3 700 000
<i>Summa fritt eget kapital</i>	<i>8 794 000</i>	<i>10 200 000</i>
Summa eget kapital	94 360 000	90 200 000
Kortfristiga skulder		
Beviljade ej utbetalda anslag	700 000	500 000

Specifikation av förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen

	Stiftelse- kapital	Akkumu- lerat rea- lisations- resultat	Ändamåls- bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	33 400 000	46 600 000	1 400 000	5 100 000	3 700 000	90 200 000
Erhållna gåvor	2 000 000					2 000 000
Omföring föregå- ende års resultat				3 700 000	-3 700 000	
Beviljade anslag				-3 400 000		-3 400 000
Återförda anslag				500 000		500 000
Kapitalise- ring	166 000			-166 000		
Omföring årets rea- lisations- resultat		3 400 000		-3 400 000		
Omföring ändamåls- bestämda medel			300 000	-300 000		

Årets resultat					5 060 000	5 060 000
Belopp vid årets utgång	35 566 000	50 000 000	1 700 000	2 034 000	5 060 000	94 360 000

Punkterna 3.5, 3.12, 4.20, 4.21, 4.22, 4.25, 4.27, 6.38, 7.19, 15.20, 15.22, 15.23 och 15.23A. 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Referenser

15 c – Reservering och användning av underhålls- och förnyelsefond i en samfällighetsförening

En samfällighetsförening förvaltar en gemensamhetsanläggning som är av kommunalteknisk natur och inrättad för småhusfastigheter. Föreningen ska därför, enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter, avsätta medel till en fond för att säkerställa underhåll och förnyelse av anläggningen. Föreningen gör en årlig reservering till underhålls- och förnyelsefonden på 100 000 kr.

Förutsättningar

Vid räkenskapsårets ingång har föreningen ett eget kapital på 1 900 000 kr varav 1 700 000 kr är underhålls- och förnyelsefond. Förening har under räkenskapsåret utfört underhåll för 895 000 kr. Räkenskapsårets underskott uppgår till 800 000 kr.

Av föreningens stadgar framgår vilket belopp som ska reserveras till underhålls- och förnyelsefonden. Av stadgarna framgår även vad fonden får tas i anspråk för. Detta innebär att omföringen till respektive från fonden kan verkställas av styrelsen och bokföras innevarande räkenskapsår.

K2

Föreningen väljer att särredovisa reservering till respektive ianspråktagande av underhålls- och förnyelsefonden.

Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen.

Tänk så här

Reservering till underhålls- och förnyelsefond ska redovisas som en omföring inom eget kapital, från posten Balanserat resultat, när behörigt organ har fattat beslut om att reserveringen ska göras och beslutet verkställs. Ianspråktagande av fonden redovisas genom en omföring till posten Balanserat resultat.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Resultaträkningen

År 2

Redovisa så här i årsredovisningen

Rörelsekostnader

Övriga externa kostnader -895 000

Balansräkningen

31/12 år 2

31/12 år 1

Eget kapital

Underhålls- och förnyelsefond

905 000

1 700 000

Balanserat resultat

995 000

100 000

Årets resultat

-800 000

100 000

Summa eget kapital

1 100 000

1 900 000

Specifikation av förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen

	Underhålls- och förny- elsefond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	1 700 000	100 000	100 000	1 900 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Reservering till under- hålls- och förnyelsefond	100 000	-100 000		
Ianspråktagande av under- hålls- och förnyelsefond	-895 000	895 000		
Årets resultat			-800 000	-800 000
Belopp vid årets utgång	905 000	995 000	-800 000	1 100 000

Referenser

Punkterna 4.36 och 15.23C. 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Förutsättningar

15 d – Redovisning av ändamålsbestämda medel

En ideell förening har under räkenskapsåret medlemsintäkter på 400 000 kr, bidrag på 1 300 000 kr och intäkter från aktiviteter på 1 000 000 kr. Föreningen har fått gåvor om 30 000 kr som ska användas till stipendier. Föreningens kostnader har uppgått till 2 700 000 kr varav 50 000 kr avser utdelade stipendier som beslutats under året.

Föreningen behandlar gåvorna som ändamålsbestämda medel och har valt att redovisa dem i egen post i eget kapital. I specifikationen av förändringar i eget kapital väljer föreningen att särredovisa tillkommande gåvor och användningen av dem.

Exemplet visar hela resultaträkningen men endast delar av balansräkningen.

Tänk så här

Intäkt av gåva och lämnade bidrag redovisas i resultaträkningen.

Ändamålsbestämda medel får redovisas i egen post i eget kapital. Det görs genom en omföring från posten Balanserat resultat till posten Ändamålsbestämda medel. Användning av ändamålsbestämda medel redovisas genom en omföring till posten Balanserat resultat från posten Ändamålsbestämda medel.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posterna i resultat- och balansräkningen anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Enligt punkt 3.13 får ideella föreningar även ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar dessa möjligheter.

Resultaträkningen	År 2	<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	
Föreningens intäkter			
Medlemsavgifter	400 000		
Gåvor	30 000		
Bidrag	1 300 000		
Nettoomsättning	1 000 000		
Summa föreningens intäkter	2 730 000		
Föreningens kostnader			
Lämnade bidrag	-50 000		
Externa kostnader	-2 650 000		
Summa föreningens kostnader	-2 700 000		
<i>Årets resultat</i>	<i>30 000</i>		
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1	
Eget kapital			
Ändamålsbestämda medel	80 000	100 000	
Balanserat resultat	420 000	300 000	
Årets resultat	30 000	100 000	
Summa eget kapital	530 000	500 000	

K2

Specifikation av förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen

	Ändamåls- bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	300 000	100 000	500 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Tillkommande ändamåls- bestämda medel	30 000	-30 000		
Användning av ändamåls- bestämda medel	-50 000	50 000		
Årets resultat			30 000	30 000
Belopp vid årets utgång	80 000	420 000	30 000	530 000

Punkterna 3.5, 3.13, 4.28, 4.29, 4.30, 4.31, 6.26 och 15.23B. 6 kap. 2 §
andra stycket ÅRL

Referenser

Exempel till kapitel 16 – Avsättningar

16 a – Produktgarantier

Enligt försäljningsvillkoren åtar sig en tillverkare att reparera, byta ut eller på annat sätt åtgärda tillverkningsfel som upptäcks inom två år från försäljnings-

Förutsättningar

dagen. Tidigare statistik visar att det är sannolikt att garantin kommer att utnyttjas i en del fall.

Utgifterna för garantier under räkenskapsåret uppgår till 500 000 kr. I balansräkningen för föregående räkenskapsår uppgick avsättning för garantier till 400 000 kr.

Tänk så här

Tillverkaren har ett åtagande gentemot köparna till följd av garantin vid försäljningen. Det är sannolikt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet.

Tillverkaren ska redovisa en kollektiv avsättning i balansräkningen för samtliga sina åtaganden gentemot köparna på balansdagen.

Företagets bästa uppskattning av framtida garantiåtaganden utgörs av garantikostnaderna för innevarande år, dvs. 500 000 kr.

Eftersom den utgående avsättningen innebär en ökning i förhållande till den ingående avsättningen redovisas en kostnad på 100 000 kr (500 000 – 400 000) i resultaträkningen utöver den faktiska kostnaden på 500 000 kr som under året belastat resultaträkningen.

Vid inkomstbeskattningen gäller enligt den så kallade schablonregeln att avdraget för framtida garantiutgifter inte får överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden, bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Avsättningen i balansräkningen och avdraget vid beskattningen för framtida garantiutgifter kommer därför i det här fallet att stämma överens.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	År 2	År 1
Rörelsekostnader		
Övriga externa kostnader	-600 000	X
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
Avsättningar		
Övriga avsättningar	500 000	400 000

Referenser

Punkterna 16.2 och 16.7

16 b – Skattetvist

Förutsättningar

Under år 3 genomförs en skatterevision hos ett företag. Vid revisionen gör Skatteverket bedömningen att företaget blivit för lågt beskattad avseende beskattningsår 1. Skatteverket beslutar därför i december år 3 att beskatta företaget för ett ytterligare belopp. Beskattningsbeslutet medför att företaget ska betala 2 miljoner kr i tillkommande inkomstskatt som ska betalas i början av år 4. Företaget gör bedömningen att det är möjligt att få en ändring i beskattningsbeslutet och överklagar det. Företaget yrkar att det inte ska behöva betala någon tillkommande skatt. I samband med överklagandet begär företaget anstånd med att betala skattebeloppet. Skatteverket medger anstånd med betalning.

Någon övrig avsättning fanns inte redovisad den 31 december år 2.

Beskattningsbeslutet innebär att företaget har ett åtagande vid utgången av år 3. Visserligen har företaget överklagat beskattningsbeslutet och hoppas få en ändring till stånd men det är ändå sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Tänk så här

Företaget gör en avsättning med 2 miljoner kr i balansräkningen för år 3.

Avsättningens storlek kan vara en viktig extern faktor som påverkat företags ställning och resultat och ska i så fall beskrivas i förvaltningsberättelsen.

Förvaltningsberättelsen

Verksamheten

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Skatteverket har under året påfört företaget 2 miljoner kr i tillkommande inkomstskatt efter en skatterevision avseende beskattningsår 1. Företaget har avsatt motsvarande belopp i årsredovisningen. Beslutet har överklagats och styrelsen bedömer att det är möjligt att förvaltningsrätten ändrar beslutet.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	År 3	År 2
Skatter		
Skatt på årets resultat	-2 000 000	0
Balansräkningen	31/12 år 3	31/12 år 2
Avsättningar		
Övriga avsättningar	2 000 000	0

K2

Punkterna 5.4, 16.2 och 16.9

Referenser

16 c – Pensionsåtagande med pensionsstiftelse

Ett företag har bildat en pensionsstiftelse till säkerhet för företagets pensionsåtagande. Enligt stiftelseförordnandet omfattas samtliga anställda i företaget. Stiftelsen och företaget har samma räkenskapsår.

Förutsättningar

Stiftelsens förmögenhet värderas på balansdagen år 2 till 3 468 000 kr. Företagets pensionsreserv, dvs. kapitalvärdet av företagets pensionsåtaganden, fastställs till 3 535 000 kr, en ökning med 160 000 kr från föregående års kapitalvärde (3 375 000 kr). Av föregående års beräkningar framgår att stiftelsens förmögenhet då översteg pensionsreserven med 9 000 kr.

Den redovisade lönekostnaden för år 2 uppgår till 425 000 kr. Redovisad kostnad för arbetsgivaravgifter före avsättningen till pensioner uppgår till 140 250 kr. Andra personalkostnader, t.ex. utbildning, uppgår till 30 000 kr. Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.

Personalkostnaden hänförs i sin helhet till en person som både är ägare och VD i företaget.

År 2 understiger stiftelsens förmögenhet pensionsreservens värde och en avsättning ska göras motsvarande mellanskillnaden 67 000 kr (3 535 000 – 3 468 000). Företaget ska också beräkna särskild löneskatt på det reserverade beloppet vilken blir 16 080 kr ($0,24 \times 67\,000$).

Tänk så här

Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):

Lönekostnad	425 000
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	140 250
Mellanskillnad pensionsreserv och stiftelsens förmögenhet	67 000
Särskild löneskatt på pensionskostnad	16 080
<u>Utbildningskostnad</u>	<u>30 000</u>
Personalkostnad	678 330

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen År 2

Rörelsekostnader

Personalkostnader -678 330

Balansräkningen 31/12 år 2

Avsättningar

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser 67 000

Övriga avsättningar 16 080

Referenser

Punkterna 16.16 och 16.17

16 d – Pensionsåtagande med kapitalförsäkring

Förutsättningar År 1

Under året har företaget utfäst pension till ägaren vilken säkerställs genom en av företaget tecknad och till ägaren pantförskriven kapitalförsäkring. Enligt avtalet är företagets åtagande för ägarens pension och därtill hörande särskilda löneskatt begränsat till utfallet på kapitalförsäkringen.

Kapitalförsäkringen är tecknad med återbetalningsskydd för 1 000 000 kr. Återköpsvärdet per den 31 december är 980 000 kr. Försäkringskapitalet är 995 000 kr. Kapitalförsäkringen är företagets enda finansiella anläggningstillgång.

Företagets utgifter för pensionsförsäkringspremier för övriga anställda är 47 000 kr.

Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.

Företagets kostnader för löner uppgår under räkenskapsåret till 1 425 000 kr. Av dessa avser 425 000 kr lön till ägaren. Kostnaden för arbetsgivaravgifter är 470 250 kr. Företagets övriga personalkostnader, t.ex. för utbildning, uppgår till 40 000 kr.

Tänk så här År 1

Kapitalförsäkringslösningen avser ägaren som har det bestämmande inflytandet över verksamheten. Pensionsutfästelsen får därför inte redovisas i enlighet med 5 § trygghandelagen varför den i stället ska redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Kapitalförsäkringen ska redovisas som en tillgång i företagets balansräkning.

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Kapitalförsäkringen och pensionsutfästelsen ska redovisas till samma värde, dvs. anskaffningsvärdet för kapitalförsäkringen. Någon nedskrivning behöver inte göras av kapitalförsäkringens redovisade värde. Värdenedgången understiger både 25 000 kr och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång (kapitalförsäkringen är företagets enda finansiella anläggningstillgång).

Pensionsutfästelsen säkerställs genom en kapitalförsäkring som även omfattar den särskilda löneskatten. Någon separat beräkning behöver därför inte göras.

Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):

Lönekostnad	1 425 000
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	470 250
Pensionskostnad	
Premier för pensionsförsäkringar	47 000
Särskild löneskatt på pensionskostn.	11 280
Kapitalförsäkringslösning	1 000 000
<u>Utbildningskostnad</u>	<u>40 000</u>
Personalkostnad	2 993 530

Resultaträkningen **År 1** *Redovisa så här i årsredovisningen År 1*

Rörelsekostnader

Personalkostnader -2 993 530

Balansräkningen **31/12 år 1**

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga fordringar 1 000 000

Avsättningar

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser 1 000 000

Noter till balansräkningen

Ställda säkerheter

Andra ställda säkerheter 1 000 000

De redovisade värdena på kapitalförsäkringen och det tillhörande pensionsåtagandet är oförändrade under år 2–9 eftersom försäkringen har ökat i värde. *Förutsättningar År 10*

År 10 påbörjas pensionsutbetalningen till ägaren samtidigt som 150 000 kr betalas ut från kapitalförsäkringen. Kapitalförsäkringens värde på balansdagen är 1 350 000 kr.

Företagets utgifter för pensionsförsäkringspremier för övriga anställda är 53 000 kr.

Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.

Kostnaden för löner och andra ersättningar är 1 665 000 kr. Av dessa avser 525 000 kr ägaren. Kostnaden för arbetsgivaravgifter är 549 450 kr. Övriga personalkostnader är 60 000 kr.

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

*Tänk så här
År 10*

Det utbetalda beloppet från kapitalförsäkringen ska även användas till att betala den särskilda löneskatten på pensionen till ägaren. Företaget har vid utbetalningen beräknat hur stor del som avser pension respektive särskild löneskatt. Av det utbetalda beloppet på 150 000 kr utbetalades följaktligen 120 968 kr (150 000/1,24) i pension till ägaren. Den särskilda löneskatten blir 29 032 kr.

Det verkliga värdet överstiger det redovisade värdet på kapitalförsäkringen. Balansräkningen påverkas därför inte av utbetalningen. Pensionsutbetalningen och skyldigheten att betala särskild löneskatt ska redovisas som kostnad i resultaträkningen. Utbetalningen från kapitalförsäkringen redovisas som intäkt. Först när utbetalat belopp leder till att kapitalförsäkringens värde understiger det redovisade värdet ska utbetalningarna minska de redovisade beloppen i balansräkningen.

Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):

Lönekostnad	1 665 000
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	549 450
Pensionskostnad	
Pensionsutbetalningar	120 968
Premier för pensionsförsäkringar	53 000
Särskild löneskatt på pensionskostnader ((53 000 * 0,24) + 29 032)	41 752
<u>Övriga personalkostnader</u>	<u>60 000</u>
Personalkostnad	2 490 170

Det utbetalade beloppet från kapitalförsäkringen (150 000 kr) redovisas i posten Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar.

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen År 10*

Resultaträkningen	År 10
Rörelsekostnader	
Personalkostnader	-2 490 170
Finansiella poster	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	150 000
Balansräkningen	31/12 år 10
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>	
Andra långfristiga fordringar	1 000 000
Avsättningar	
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	1 000 000

Noter till balansräkningen

Ställda säkerheter

Andra ställda säkerheter 1 000 000

Punkterna 11.3, 11.19, 11.20, 16.16, 16.18, 18.13 och 18.14

Referenser

Exempel till Kapitel 17 – Skulder

17 a – Skatteskulder

Ett företag har betalat in 11/12 av F-skatten på 120 000 kr (dvs. 110 000 kr). *Förutsättningar*
Beräknad inkomstskatt är 98 000 kr. Beräknad särskild löneskatt på tjänstepensionsförsäkringspremier är 23 000 kr och fastighetsskatt är 19 000 kr. F-skatten ska täcka den beräknade inkomstskatten, den särskilda löneskatten samt fastighetsskatten. Företaget betalar inte någon avkastningsskatt.

Enligt punkt 4.7 ska följande poster (för innevarande och tidigare räkenskapsår) ingå i skatteskulden:

Tänk så här

Beräknad och/eller fastställd inkomstskatt	+98 000
Beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande	+19 000
Beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader	+23 000
Beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt	0
Inbetald F-skatt	<u>-110 000</u>
Skatteskuld	=30 000

K2

Resultaträkningen

År X

Redovisa så här i årsredovisningen

Rörelsekostnader

Övriga externa kostnader	-19 000
Personalkostnader	-23 000

Skatter

Skatt på årets resultat	-98 000

Balansräkningen

31/12 år X

Kortfristiga skulder

Skatteskulder	30 000

Punkterna 4.7 och 17.2

Referenser

17 b – Semesterlöneskuld

Ett företag har 5 anställda. Intjänandeåret för semestern är den 1 april till den 31 mars. Den 31 december har de anställda sammanlagt 100 semesterdagar inestående. Alla anställda har en månadslön på 30 000 kr. Lagstadgade arbetsgivaravgifter antas vara 30 %. Företaget följer semesterlagen.

Förutsättningar

Årsredovisning upprättas per den 31 december år 2.

Tänk så här Semesterlönen per semesterdag beräknas till 5,4 % av månadslönen. Den består dels av lön (4,6 %), dels av semesterlönetillägg (0,8 %).
Semesterlöneskulden blir 162 000 kr ($30\,000 \times 0,054 \times 100$ dagar).
Arbetsgivaravgifter på semesterlöneskulden blir 48 600 kr ($162\,000 \times 0,3$).
Total semesterlöneskuld inkl. arbetsgivaravgifter blir 210 600 kr ($162\,000 + 48\,600$).

Redovisa så här i årsredovisningen **Balansräkningen** 31/12 år 2
Kortfristiga skulder
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 210 600

Referenser Punkt 17.10

Exempel till Kapitel 18 – Noter

18 a – Redovisningsprinciper

Förutsättningar Ett företag tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag och redovisar tjänsteuppdrag till fast pris enligt huvudregeln.

Följande avskrivningstider tillämpas:

Maskiner	5 år
Lastbilar	6 år
Byggnader	25 år

Vid beräkningen av avskrivningsunderlaget på lastbilar har hänsyn tagits till ett beräknat restvärde.

Tänk så här Ett företag som tillämpar det allmänna rådet behöver inte lämna fler upplysningar om redovisningsprinciper än vad som framgår av punkterna 18.3–18.5.

Redovisa så här i årsredovisningen **Not 1 Redovisningsprinciper**
Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

Företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

Avskrivning

Tillämpade avskrivningstider:

Maskiner och andra tekniska anläggningar	5 år
Inventarier, verktyg och installationer	6 år
Byggnader	25 år

Inventarier, verktyg och installationer består av lastbilar. Vid fastställande av det avskrivningsbara beloppet för dessa har hänsyn tagits till beräknat restvärde.

Punkterna 18.3–18.5 och 18.7

Referenser

18 b – Exceptionella intäkter och kostnader

Ett företag har i samband med bokslutet gjort en nedskrivning av materiella anläggningstillgångar på totalt 5 000 000 kr. Därutöver har avsättning gjorts med 2 000 000 kr avseende en pågående rättstvist.

Förutsättningar

Exceptionella intäkter och kostnader är sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. Det är ovanligt att intäkter eller kostnader är exceptionella endast på grund av sin storlek. Ofta är de exceptionella både på grund av sin storlek och sin förekomst.

Tänk så här

Ett företag som haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst ska lämna upplysning i not om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad.

Hänvisning till noten ska göras vid de poster som noten hänför sig till, dvs. Övriga externa kostnader och Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar.

K2

<i>Exceptionella intäkter och kostnader</i>	
Avsättning för pågående rättstvist	2 000 000
Nedskrivning av materiella anläggningstillgångar	5 000 000

Redovisa så här i årsredovisningen

5 kap. 3 och 19 §§ ÅRL

Referenser

18 c – Upplysningar om anläggningstillgångar

Upplysning ska lämnas för varje redovisad post under rubriken Anläggningsstillgångar i årsredovisningen. Enligt balansräkningsuppställningen i punkt 4.7 ingår följande poster.

Tänk så här

- Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter,
- Hyresrätter och liknande rättigheter,
- Goodwill,
- Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar,
- Byggnader och mark,
- Maskiner och andra tekniska anläggningar,
- Inventarier, verktyg och installationer,
- Förbättringsutgifter på annans fastighet,
- Övriga materiella anläggningstillgångar,
- Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar,
- Andelar i koncernföretag,
- Fordringar hos koncernföretag,
- Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag,

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

- Ägarintressen i övriga företag,
- Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i,
- Andra långfristiga värdepappersinnehav,
- Lån till delägare eller närstående, och
- Andra långfristiga fordringar.

Det framgår av uppställningen nedan (*Redovisa så här i årsredovisningen*) hur upplysningen presenteras. Rader som inte är relevanta ska inte tas med, t.ex. utgår raderna för avskrivning och uppskrivning vad gäller noten till finansiella anläggningstillgångar eftersom någon avskrivning eller uppskrivning inte görs på dessa.

I exemplet visas fler rader än vad som krävs enligt ÅRL. Den extra informationen gör att redovisat värde i balansräkningen kan härledas.

*Redovisa så
här i årsredo-
visningen*

Ingående anskaffningsvärden	xxx.xxx
Inköp	xxx.xxx
Försäljningar/utrangeringar	-xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Utgående anskaffningsvärden	xxx.xxx
Ingående avskrivningar	-xxx.xxx
Återförda avskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Årets avskrivningar	-xxx.xxx
Utgående avskrivningar	-xxx.xxx
Ingående uppskrivningar	xxx.xxx
Återförda uppskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	-xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Årets uppskrivningar	xxx.xxx
Årets avskrivningar på uppskrivet belopp	-xxx.xxx
Utgående uppskrivningar	xxx.xxx
Ingående nedskrivningar	-xxx.xxx
Återförda nedskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	xxx.xxx
Återförda nedskrivningar	xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Årets nedskrivningar (anskaffningsvärde)	-xxx.xxx
Utgående nedskrivningar	-xxx.xxx
Redovisat värde	xxx.xxx

5 kap. 8 § ÅRL och punkt 18.10

Referenser

18 d – Uppskrivningsfond

Ett aktiebolag äger ett antal fastigheter. Några av fastigheterna har tidigare år skrivits upp till taxeringsvärdet. Under räkenskapsåret har ytterligare en fastighet skrivits upp och uppskrivningsfonden har tagits i anspråk för en fondemission.

Förutsättningar

Anläggningstillgångarnas sammantagna utgående bokförda värde uppgår till 35 000 000 kr. Utgående bokfört värde exklusive uppskrivningar uppgår till 23 000 000 kr.

Upplysning om uppskrivningsfonden ska lämnas i tabell eller liknande. De uppgifter som ska lämnas är fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut samt förändringar under året. Uppgift ska också lämnas om det värde som skulle ha redovisats om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp.

Tänk så här

<i>Uppskrivningsfond</i>	
Belopp vid årets ingång	8 200 000
Avsättning till fonden under räkenskapsåret	4 000 000
Avskrivning av uppskrivna tillgångar	-200 000
Ianspråktaget för fondemission	-5 000 000
Belopp vid årets utgång	7 000 000

Redovisa så här i årsredovisningen

K2

Anläggningstillgångarnas utgående bokförda värde exklusive uppskrivningar uppgår till 23 000 000 kr.

5 kap. 11 § ÅRL

Referenser

18 e – Ställda säkerheter

Ett företag har lämnat en företagsinteckning på 1 000 000 kr (beloppet som anges på inteckningen) som säkerhet till banken. Företaget har en bil med äganderättsförbehåll. Bilens bokförda värde uppgår till 350 000 kr. Det finns belånade kundfordringar (factoring) till ett värde av 255 000 kr.

Förutsättningar

I posten Andra långfristiga fordringar finns en kapitalförsäkring som tecknades i samband med att företaget utfäste pension till sin VD. Kapitalförsäkringen är pantsatt till förmån för företagets VD. Anskaffningsvärdet uppgår till 1 000 000 kr.

Företaget har också ställt säkerhet i form av en fastighetsinteckning om 500 000 kr till förmån för sitt dotterföretag.

Företaget ska lämna upplysning om säkerheternas omfattning, art och form.

Tänk så här

När en tillgång är ställd som säkerhet ska upplysningen om omfattningen avse tillgångens redovisade värde. När säkerhet har ställts i form av en inteckning ska upplysningen i stället avse de ställda säkerheternas belopp för respektive slag av inteckning.

BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<i>Ställda säkerheter</i>	
	Företagsinteckning	1 000 000
	Fastighetsinteckning	500 000
	<i>(varav fastighetsinteckning till förmån för koncernföretag)</i>	<i>(500 000)</i>
	Tillgångar med äganderättsförbehåll	350 000
	Belånade kundfordringar	255 000
	Andra ställda säkerheter	1 000 000
		3 105 000

Referenser Punkterna 18.13 och 18.14 och 5 kap. 16 § ÅRL

18 f– Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster

Förutsättningar Ett företag har banklån på totalt 1 500 000 kr. Varje år amorteras 150 000 kr.

Tänk så här Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska upplysning lämnas om förhållandet till andra poster.
Den kortfristiga delen av lånet uppgår till 150 000 kr och redovisas som kortfristig skuld under rubriken Övriga skulder till kreditinstitut. Resterande del, 1 350 000 kr, redovisas som långfristig skuld under rubriken Övriga skulder till kreditinstitut.

Hänvisning till noten ska göras vid de poster som noten hänför sig till.

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<i>Skulder som avser flera poster</i>	
	Företagets banklån om 1 500 000 kronor redovisas under följande poster i balansräkningen.	
	<i>Långfristiga skulder</i>	
	Övriga skulder till kreditinstitut	1 350 000
	<i>Kortfristiga skulder</i>	
	Övriga skulder till kreditinstitut	150 000

Referenser 3 kap. 4 § första stycket andra meningen och 5 kap. 3 § ÅRL

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Vägledning

Uppdaterad 2024-12-13

Innehåll

Inledning	1278
Förkortningslista	1279
Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2012:1) och kommentarer	1280
Kapitel 1 – Tillämpning	1280
Definitioner	1280
Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?	1280
Tillämpning av detta allmänna råd	1283
Kapitel 2 – Begrepp och principer	1284
Tillämpningsområde	1284
Grundläggande principer	1284
Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader	1288
Värderingsgrunder	1292
Kapitel 3 – Utformning av de finansiella rapporterna och förvaltningsberättelsens innehåll	1293
Tillämpningsområde	1293
Utformning	1293
Förvaltningsberättelsens innehåll	1297
Redovisning i juridisk person	1304
Kapitel 4 – Balansräkning	1306
Tillämpningsområde	1306
Balansräkningens uppställningsform och innehåll	1307
Klassificering av tillgångar och skulder	1310
Eget kapital i koncernbalansräkningen	1312
Redovisning i juridisk person	1313
Kapitel 5 – Resultaträkning	1314
Tillämpningsområde	1314
Resultaträkningens uppställningsform och innehåll	1314
Kapitel 6 – Förändring i eget kapital	1317
Tillämpningsområde	1317
Specifikation av förändringar i eget kapital	1318
Redovisning av tillskott och koncernbidrag i juridisk person	1319
Omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar	1320
Kapitel 7 – Kassaflödesanalys	1320
Tillämpningsområde och definitioner	1320
Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten	1322
Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten	1323
Kassaflöden som får nettoredovisas	1323
Kassaflöden i utländsk valuta	1324

K3

Räntor och utdelningar	1324
Inkomstskatter	1324
Transaktioner som inte medför betalningar	1324
Noter	1325
Redovisning i juridisk person	1325
Kapitel 8 – Noter	1325
Tillämpningsområde	1325
Noternas struktur och innehåll	1326
Noter för mindre och större företag	1327
Ytterligare noter för större företag	1330
Vissa noter i juridisk person enligt årsredovisningslagen	1335
Kapitel 9 – Koncernredovisning och andelar i dotterföretag	1336
Tillämpningsområde	1336
Koncernredovisning	1336
Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person	1343
Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel	1345
Tillämpningsområde	1345
Byte av redovisningsprincip	1345
Ändrad uppskattning och bedömning	1347
Rättelse av fel	1348
Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet	1349
Tillämpningsområde	1349
Byte av redovisningsprincip	1350
Definitioner	1350
När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?	1352
Värdering vid det första redovisningstillfället	1352
Värdering efter det första redovisningstillfället	1354
Borttagande från balansräkningen	1358
Säkringsredovisning	1359
Sammansatta finansiella instrument	1364
Noter	1364
Redovisning i juridisk person	1365
Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen	1366
Tillämpningsområde	1366
Byte av redovisningsprincip	1369
Värderingskategorier	1369
När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?	1371
Värdering vid det första redovisningstillfället	1372
Värdering efter det första redovisningstillfället	1372
Verkligt värde	1373
Nedskrivningar	1377
Borttagande från balansräkningen	1378
Säkringsredovisning	1379
Inbäddade derivat	1384
Noter	1385
Redovisning i juridisk person	1386
Kapitel 13 – Varulager	1387
Tillämpningsområde och definition	1387

Värdering	1388
Noter	1394
Redovisning i juridisk person	1394
Kapitel 14 – Intresseföretag	1395
Tillämpningsområde	1395
Koncernredovisning	1395
Redovisning av andelar i intresseföretag i juridisk person	1400
Kapitel 15 – Joint venture	1401
Tillämpningsområde	1401
Gemensamt styrda verksamheter	1402
Gemensamma tillgångar	1402
Gemensamt styrda företag i koncernredovisningen	1403
Noter	1405
Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i juridisk person	1405
Kapitel 16 – Noter om förvaltningsfastigheter	1407
Tillämpningsområde	1407
Definition och klassificering	1407
Noter	1408
Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar	1408
Tillämpningsområde	1408
Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?	1409
Redovisning till bestämd mängd och fast värde	1410
Värdering vid det första redovisningstillfället	1410
Värdering efter det första redovisningstillfället	1412
Borttagande från balansräkningen	1415
Noter	1416
Redovisning i juridisk person	1417
Kapitel 18 – Immateriella tillgångar utom goodwill	1417
Tillämpningsområde	1417
Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?	1418
Värdering vid det första redovisningstillfället	1422
Värdering efter det första redovisningstillfället	1424
Borttagande från balansräkningen	1428
Noter	1428
Redovisning i juridisk person	1429
Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill	1429
Tillämpningsområde	1429
Redovisning av rörelseförvärv	1431
Kapitel 20 – Leasingavtal	1439
Tillämpningsområde	1439
Klassificering av leasingavtal	1439
Leasetagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal	1440
Leasetagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal	1442
Leasegivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal	1443
Leasegivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal	1445
Sale-and-lease-back-transaktioner	1446
Redovisning i juridisk person	1446
Kapitel 21 – Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar	1447
Tillämpningsområde	1447
Avsättningar	1447

Eventualförpliktelser	1451
Eventualtillgångar	1451
Noter	1451
Redovisning i juridisk person	1453
Kapitel 22 – Skulder och eget kapital	1453
Tillämpningsområde	1453
Klassificering	1454
Redovisning	1455
Kapitel 23 – Intäkter	1457
Tillämpningsområde	1457
Värdering av intäkter	1457
Identifiering av en transaktion	1458
Försäljning av varor	1459
Tjänsteuppsdrag och entreprenadavtal	1459
Ränta, royalty och utdelning	1462
Noter	1463
Redovisning i juridisk person	1463
Kapitel 24 – Offentliga bidrag	1465
Tillämpningsområde	1465
Redovisning av offentliga bidrag	1465
Noter	1466
Redovisning i juridisk person	1466
Kapitel 25 – Låneutgifter	1466
Tillämpningsområde	1466
Redovisning	1467
Noter	1468
Redovisning i juridisk person	1468
Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar	1468
Tillämpningsområde och definitioner	1468
Redovisning	1469
Värdering	1469
Koncernplaner	1472
Sociala avgifter	1473
Noter	1473
Kapitel 27 – Nedskrivningar	1474
Tillämpningsområde	1474
Nedskrivning	1474
Återföring av en nedskrivning	1479
Särskilt om goodwill	1480
Noter	1480
Kapitel 28 – Ersättningar till anställda	1481
Tillämpningsområde och definition	1481
Kortfristiga ersättningar	1481
Ersättningar efter avslutad anställning	1482
Övriga långfristiga ersättningar	1486
Ersättningar vid uppsägning	1486
Koncernplaner	1487
Noter	1487
Redovisning i juridisk person	1488

Kapitel 29 – Inkomstskatter	1488
Tillämpningsområde	1488
Aktuell skatt	1489
Uppskjuten skatt	1489
Presentation	1493
Noter	1494
Redovisning i juridisk person	1494
Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser	1495
Tillämpningsområde	1495
Omräkning av poster i utländsk valuta	1495
Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet	1496
Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet	1497
Noter	1498
Redovisning i juridisk person	1498
Kapitel 31 – Höginflationsländer	1498
Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen	1498
Tillämpningsområde	1498
Redovisning	1499
Noter	1500
Kapitel 33 – Noter om närstående	1501
Tillämpningsområde	1501
Ställda säkerheter, garantiåtaganden och andra ekonomiska åtaganden	1501
Lån till ledande befattningshavare	1501
Transaktioner med närstående	1502
Redovisning i juridisk person	1504
Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar	1505
Tillämpningsområde	1505
Redovisning	1505
Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas	1506
Tillämpning	1506
Jämförelsetal	1506
Ingångsbalansräkning	1507
Noter	1510
Redovisning i juridisk person	1510
Kapitel 36 – Särskilda regler för stiftelser och företag som drivs under stiftelseliknande former	1511
Tillämpningsområde	1511
Förvaltningsberättelse	1511
Balansräkning	1511
Resultaträkning	1511
Förändring i eget kapital	1511
Kassaflödesanalys	1512
Gåvor och erhållna bidrag	1512
Lämnade bidrag och anslag	1514
Pensionsstiftelse	1514
Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet	1514
Noter	1515
Redovisning i juridisk person	1516

Kapitel 37 – Särskilda regler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar	1517
Tillämpningsområde	1517
Förvaltningsberättelse	1517
Balansräkning	1518
Resultaträkning	1518
Förändring i eget kapital	1518
Kassaflödesanalys	1518
Medlemsavgifter, gåvor och erhållna bidrag	1518
Lämnade bidrag	1520
Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för det ideella ändamålet	1521
Noter	1522
Redovisning i juridisk person	1523
Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	1523
Exempel	1524
Exempel 1 Kassaflödesanalys (indirekt metod)	1524
Exempel 2 Kassaflödesanalys (direkt metod)	1529
Exempel 3 Rörelseförvärv (80 %)	1530
Exempel 4 Rörelseförvärv (förvärv av ytterligare andelar)	1532
Exempel 5 Avyttring av andelar i dotterföretag	1534
Bilaga 1 – Definitioner	1536

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. I uppdraget ingår att verka för att regelverket är enkelt och anpassat till användarens behov. Som ett led i detta har BFN beslutat om ett allmänt råd om Årsredovisning och koncernredovisning med tillhörande vägledning (K3).

BFN har i K3 samlat den normgivning som ska tillämpas när årsredovisning och koncernredovisning upprättas. K3 har tagits fram inom den ram som ÅRL ger. Kapitelindelningen följer i huvudsak International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), vilken också utgjort en av utgångspunkterna. K3 är dock ett självständigt regelverk. Normgivningsarbetet har också påverkats av sambandet mellan redovisning och beskattning, befintlig normgivning samt tillämpad redovisningspraxis.

Grundläggande för K3 är att det är ett principbaserat regelverk. Detta framgår tydligast av kapitel 2 som behandlar begrepp och principer. I vissa fall avviker en regel från principerna i kapitel 2 till följd av t.ex. bestämmelser i ÅRL.

K3 ska tillämpas i sin helhet. Ger K3 otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska vägledning i första hand sökas i bestämmelser i K3 som behandlar liknande och relaterade frågor. I andra hand ska vägledning sökas i kapitel 2. Eftersom K3 är principbaserat kan oreglerade frågor som regel lösas utifrån bestämmelserna i kapitel 2.

K3 är huvudregelverket för att upprätta årsredovisning och koncernredovisning. Ett företag som är mindre (se 1 kap. 4 § ÅRL) kan välja ett förenklat regelverk, t.ex. Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2). Värderingsreglerna är samma för alla som tillämpar K3. Vad gäller tilläggsupplys-

ningar behöver dock mindre företag som tillämpar K3 inte lämna upplysningar som enligt ÅRL endast behöver lämnas av större företag.

K3 har en struktur med lagtext och kommentarer i direkt anslutning till en eller flera punkter i det allmänna rådet. De begrepp som är definierade är markerade med feststil och finns samlade i en bilaga. Dessutom finns illustrativa exempel om kassaflödesanalys och koncernredovisning. År lagtexten i ÅRL ändrad jämfört med grundförfattningen (SFS 1995:1554) anges ändringsförfattningens löpnummer i Svensk författningssamling sist i lagtexttrutan.

I K3 används begreppet *finansiell rapport* som avser såväl en årsredovisning som en koncernredovisning. Reglerna är gemensamma för koncern och juridisk person. I de fall ett kapitel innehåller särskilda regler för juridisk person framgår det av den första punkten i kapitlet.

K3 innehåller även särskilda kapitel för stiftelser och företag som drivs under stiftelse-liknande former (kapitel 36) samt för ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar (kapitel 37). I dessa kapitel finns regler som dessa företag ska använda istället för eller utöver bestämmelserna i kapitel 1–35.

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BRL	Bostadsrättslagen (1991:614)
FL	Lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

K3

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2012:1) och kommentarer

Kapitel 1 – Tillämpning

Definitioner

<i>Allmänt råd</i>	1.1 Företag är en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078). Med företag avses i detta allmänna råd även en koncern. Regler som avser juridiska personer får även tillämpas av fysiska personer som upprättar en finansiell rapport enligt detta allmänna råd.
<i>Allmänt råd</i>	1.2 IFRS-företag är företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.
<i>Kommentar</i>	Definitionen av ett IFRS-företag omfattar således bara moderföretag och inte övriga företag i en koncern. I definitionen ingår både de företag som enligt förordningen ska upprätta koncernredovisning enligt IFRS och de företag som med stöd av 7 kap. 33 § ÅRL frivilligt gör det.

Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?

Lagtext

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

1. **företag**: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,
2. **andelar**: aktier och andra andelar i juridiska personer,
3. **nettoomsättning**: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
4. **större företag**:
 - företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller
 - företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
5. **mindre företag**: företag som inte är större företag,
6. **större koncerner**:
 - koncerner där moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– koncerner där något av dotterföretagen är ett sådant företag som avses i 1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:

– balansomslutning 48 miljoner kronor,

– nettoomsättning 96 miljoner.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 6 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2015:813)

Elimineringar mellan koncernföretagen behöver inte göras när gränsvärdet bestäms om de högre gränsvärdena 48 respektive 96 miljoner kronor i 1 kap. 3 § andra stycket ÄRL används. Det räcker i sådana fall att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och jämföra de framräknade beloppen med de förhöjda gränsvärdena.

Kommentar

K3

1 kap. 4 § ÄRL

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

Lagtext

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
 2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller
 3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.
- Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.
- Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.
- Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

- 1.3 Detta allmänna råd ska, med undantag av **IFRS-företag**, tillämpas av alla **företag** som tillämpar årsredovisningslagen (1995:1554) när en **finansiell rapport** upprättas.
- Detta allmänna råd ska dock inte tillämpas av företag som har valt att tillämpa följande normgivning:
- a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om Årsredovisning i mindre företag.
 - b) Rådet för finansiell rapporterings rekommendation Redovisning för juridiska personer (RFR 2). (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt punkt 3.2 är en finansiell rapport en koncernredovisning eller en årsredovisning.

Följande företag ska alltid tillämpa det allmänna rådet, såvida företaget inte ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS:

- Ett större företag.
- Ett moderföretag i en större koncern.
- Ett företag som är ett publikt aktiebolag.

I 1 kap. 3 § första stycket 4–7 ÅRL finns definitioner av större och mindre företag respektive större och mindre koncerner. Ytterligare regler finns i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden.

Ett företag som inte är ett IFRS-företag men som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder som antagits av Europeiska kommissionen i enlighet med artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder får välja att tillämpa RFR 2 i stället för det allmänna rådet, se Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:3) om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering.

Bestämmelser om privata respektive publika aktiebolag finns i ABL. Ett publikt aktiebolag som är ett mindre företag får inte välja att tillämpa BFNAR 2016:10 beroende på den möjlighet till spridning av aktier m.m. som ges enligt ABL och de högre krav på årsredovisningen som ställs.

Tillämpning av detta allmänna råd

1.4 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet.

Allmänt råd

Punkt 1.4 innebär att annan normgivning endast ska tillämpas när det anges i det allmänna rådet.

Kommentar

I ÅRL finns ett antal bestämmelser som endast gäller större företag. Dessa bestämmelser behöver inte tillämpas av mindre företag som tillämpar det allmänna rådet. T.ex. är det, enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL, endast större företag som ska presentera en **kassaflödesanalys**. Mindre företag behöver därför inte tillämpa kapitel 7 i det allmänna rådet. Bestämmelserna i ÅRL som endast gäller publika aktiebolag behöver inte tillämpas av aktiebolag som inte är publika.

Bestämmelserna i det allmänna rådet utgår från koncernredovisningen men ska tillämpas även på årsredovisningen i juridisk person.

Enligt 7 kap. 12 § ÅRL (se kapitel 9) ska koncernredovisningen och årsredovisningen upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värdering av tillgångar, **avsättningar** och skulder. Olika värderingsprinciper får användas om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är sambandet mellan redovisning och beskattning. Detta har medfört att det i flera kapitel finns speciella regler som får tillämpas i juridisk person. I det fall olika värderingsprinciper använts i koncernredovisningen och i årsredovisningen för juridisk person ska upplysning lämnas. Av 7 kap. 12 § ÅRL framgår också vad som gäller om något av de företag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer än dem som tillämpas i koncernredovisningen.

1.5 Om detta allmänna råd ger otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska ytterligare vägledning sökas i följande ordning:

Allmänt råd

K3

- a) Bestämmelser i detta allmänna råd som behandlar liknande och relaterade transaktioner, händelser och förhållanden.
- b) Definitioner, grundläggande principer samt värdering av och kriterier i kapitel 2 för att redovisa en **tillgång, skuld, intäkt eller kostnad** i balansräkningen respektive resultaträkningen.

Om vägledning inte går att få enligt första stycket, får vägledning sökas i internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. I det fallet ska även rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering tillämpas.

Eftersom det allmänna rådet är principbaserat kan oreglerade frågor i stort sett alltid lösas utifrån punkt 1.5 b. Att söka vägledning i IASB:s normgivning torde därför bli aktuellt endast undantagsvis.

Kommentar

Även vid tillämpning av punkt 1.5 gäller att informationen i den finansiella rapporten ska vara begriplig, **tillförlitlig, relevant** och **väsentlig** (se punkt 2.8).

Begrepp och principer samt värderingsgrunder ska tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser, dels i ett och samma företag under en lång tid, dels i olika företag (se punkt 2.3).

Allmänt råd 1.6 Tillämpas detta allmänna råd inte i sin helhet får **företaget** inte ange att den **finansiella rapporten** är upprättad enligt det allmänna rådet.

Kommentar Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska ange detta i not (se punkt 8.3). Enligt punkt 1.4 ska det allmänna rådet tillämpas i sin helhet. Tillämpas det allmänna rådet inte i sin helhet får företaget inte ange att den finansiella rapporten är upprättad enligt det allmänna rådet.

Annan normgivning från Bokföringsnämnden

Allmänt råd 1.7 Ett **företag** ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion.
En bostadsrättsförening ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2023:1) om kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning. (BFNAR 2024:3)

Kommentar Det allmänna rådet anger endast hur den finansiella rapporten ska upprättas varför även normgivning som rör t.ex. BFL ska tillämpas.

Kapitel 2 – Begrepp och principer

Tillämpningsområde

Allmänt råd 2.1 När en **finansiell rapport** upprättas ska begrepp och principer i detta kapitel tillämpas, om inte annat anges i lag, annan författning eller i särskilda regler i detta allmänna råd.

Kommentar Enligt punkt 3.2 är en finansiell rapport en **koncernredovisning** eller en årsredovisning.

Kapitlet behandlar grundläggande principer och värderingsgrunder samt innehåller definitioner och kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen.

Syftet med en finansiell rapport är att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning, **resultat** och **kassaflöden**. Informationen ska vara användbar som underlag för användarnas beslut i ekonomiska frågor.

Grundläggande principer

Kommentar När en finansiell rapport upprättas ska hänsyn tas till ett antal grundläggande redovisningsprinciper.

Väsentlighetsprincipen

Lagtext

2 kap. 3 a § ÄRL

Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följden av avvikelsen inte är väsentlig.

Följden av en avvikelse ska anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Lag (2015:813)

Möjligheten till avvikelse är generell och omfattar upprättandet av den finansiella rapportens samtliga delar. Med konsolidering avses här redovisning av innehav i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag.

Kommentar

Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig bör postens eller felets relativa storlek beaktas samt hänsyn tas till de aktuella förhållandena i det enskilda fallet. Enskilda uppgifter och poster ska vidare bedömas mot bakgrund av andra liknande uppgifter och poster. Även om de var för sig inte är väsentliga kan de ändå vara väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av företaget och därmed också påverkar en användares beslut.

Övriga grundläggande principer

2 kap. 4 § ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iakttas:

1. Företaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet.
 2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
 3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
 - a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
 - b) hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
 - c) hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
 4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
 5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.
 6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
 7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.
- Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket. Lag (2015:813)

Lagtext

K3

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Om ett företag med stöd 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

Enligt 7 kap. 7 § ÅRL tillämpas 2 kap. 4 § även för koncernredovisningen.

Kommentar

Fortlevnadsprincipen

Kommentar En finansiell rapport ska upprättas utifrån fortlevnadsprincipen, om inte företagsledningen har för avsikt att avveckla företaget eller upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ till det. Vid bedömningen av företagets förmåga att fortsätta verksamheten ska företagsledningen beakta all tillgänglig information om framtiden, vilken är minst tolv månader efter balansdagen men inte begränsad till det.

Tillämpas inte fortlevnadsprincipen ska ett företag lämna upplysning enligt 5 kap. 5 § ÅRL. Upplysning ska även lämnas i förvaltningsberättelsen (se punkt 3.8).

Allmänt råd 2.2 Om det vid bedömningen av **företagets** fortlevnadsförmåga föreligger eller förutses händelser eller förhållanden som medför betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska ett större företag lämna upplysning om skälen för tvivlen. (BFNAR 2016:9)

Konsekvent tillämpning och jämförbarhet

Allmänt råd 2.3 Begrepp och principer samt värderingsgrunder ska tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser, dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag.

Kommentar Användare ska ges möjlighet att jämföra finansiella rapporter som företaget lämnat över en längre period för att kunna bilda sig en uppfattning om trender i företagets finansiella ställning och resultat. Användare ska också ges möjlighet att jämföra olika företags finansiella rapporter. Det innebär att begrepp och principer samt värderingsgrunder behöver tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag. Användare ska därför informeras om de redovisningsprinciper som tillämpats när den finansiella rapporten upprättades, om eventuella ändringar av sådana principer samt om effekten av sådana ändringar (se kapitel 10).

Försiktighet

Allmänt råd 2.4 Bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet så att värdet på **tillgångar** och **intäkter** inte överskattas eller värdet på **skulder** och **kostnader** inte underskattas, när den **finansiella rapporten** upprättas.

Kommentar Den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter hanteras bl.a. genom upplysning om deras natur och omfattning samt genom att försiktighetsprincipen tillämpas. Försiktighetsprincipen innebär att de bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet. Detta innebär dock inte att avsiktliga underskattningar av tillgångar och intäkter eller avsiktliga överskattningar av skulder och kostnader är tillåtna.

Periodisering

Kommentar Periodiseringsprincipen innebär att intäkter och kostnader som avser räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkt för betalning.

Individuell värdering

Principen om individuell värdering innebär att posternas beståndsdelar ska värderas var för sig (post för post-värdering).

Kommentar

Kvittning

2.5 Tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader får endast kvittas mot varandra, om det krävs eller tillåts i detta allmänna råd.

Allmänt råd

2.6 Fordringar och skulder får endast kvittas mot varandra om det finns en rätt enligt lag eller avtal. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Kontinuitet

Kontinuitetsprincipen innebär att den ingående balansen för varje räkenskapsår måste stämma överens med närmast föregående räkenskapsårs utgående balans.

Kommentar

Ekonomisk innebörd framför juridisk form

2.7 Transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd.

Allmänt råd

Att transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd innebär att de inte alltid redovisas i enlighet med sin juridiska form (substance over form). Redovisning i enlighet med ekonomisk innebörd ökar tillförlitligheten i den finansiella rapporten.

Kommentar

Kvalitativa egenskaper

Begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig information

K3

2.8 Informationen i den **finansiella rapporten** ska vara begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig.

Allmänt råd

Informationen i en finansiell rapport ska presenteras så att den är begriplig för användare som har rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning och som är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet. Kravet på begriplig information medger emellertid inte att relevant information får utelämnas på grund av att den kan vara svår att förstå.

Kommentar

Av 2 kap. 3 a § ÅRL följer att informationen är väsentlig om den kan förväntas påverka de beslut en användare fattar på grundval av informationen.

2.9 Informationen i en **finansiell rapport** är **tillförlitlig** om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel.

Allmänt råd

En finansiell rapport är inte neutral om den, genom urvalet eller presentationen av information, påverkar beslut och bedömningar i syfte att uppnå ett förutbestämt resultat eller annat mål. Användarna ska kunna förlita sig på att informationen på ett korrekt sätt utvisar vad den sägs utvisa eller vad den rimligen kan antas utvisa.

Kommentar

Informationen i en finansiell rapport ska vara aktuell. Om publicering av informationen dröjer kan den förlora i aktualitet. Företaget kan behöva väga nyttan av tidig rapportering mot nyttan av mer tillförlitlig information.

Aktualitet ska även vägas mot tillförlitlighet för att på bästa sätt tillgodose användarnas behov av information för ekonomiska beslut.

Allmänt råd 2.10 Informationen i en **finansiell rapport** är **relevant** när den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.

Allmänt råd 2.11 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Informationens relevans påverkas av dess karaktär, väsentlighet och aktualitet. Utelämnad information kan medföra att informationen blir felaktig eller vilseledande och därför varken tillförlitlig eller relevant.

Avvägning mellan nytta och kostnad

Kommentar Nyttan av informationen bör vara större än kostnaden för att tillhandahålla den. Denna avvägning ska huvudsakligen baseras på bedömningar. Kostnaderna bärs inte alltid av den part som har nytta av informationen och nyttan av informationen tillfaller ofta en bred skara av externa användare. Den finansiella rapporten hjälper t.ex. finansiärer att fatta bättre beslut, vilket medverkar till en mer effektiv finansmarknad och lägre kapitalkostnader för ekonomin som helhet. Företag får också fördelar genom bättre tillgång till kapitalmarknader.

Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader

Definitioner

Finansiell ställning

Kommentar Ett företags finansiella ställning beskrivs av förhållandet mellan dess tillgångar, skulder och eget kapital i balansräkningen. Dessa begrepp definieras nedan.

Vissa poster kan uppfylla definitionen på en tillgång eller en skuld men får trots det inte redovisas som tillgång respektive skuld därför att kriterierna i punkt 2.18 inte är uppfyllda.

Tillgångar

Allmänt råd 2.12 En **tillgång** är en resurs över vilken **företaget** har det **bestämmande inflytandet** till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.

Kommentar En tillgångs framtida ekonomiska fördelar utgörs av dess möjlighet att direkt eller indirekt bidra till flödet av **likvida medel** till företaget. Dessa kassaflöden kan komma från användning av tillgången eller från avyttring av tillgången. Även en kostnadsbesparing kan innebära framtida ekonomiska fördelar.

Många tillgångar, t.ex. **materiella anläggningstillgångar**, har fysisk form. Det är emellertid inte en avgörande egenskap för en tillgång. T.ex. har inte **immateriella tillgångar** fysisk form.

Äganderätten är inte avgörande när det gäller att fastställa om företaget har en tillgång. T.ex. är leasad egendom en tillgång om företaget har det

bestämmande inflytandet över de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången.

Skulder

- 2.13 En **skuld** är en befintlig förpliktelse för **företaget** till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. *Allmänt råd*

Ett viktigt kännetecken på en skuld är att företaget har en befintlig förpliktelse att agera eller prestera på ett visst sätt. Förpliktelsen kan vara en **legal förpliktelse** eller en **informell förpliktelse**. En rättsligt bindande förpliktelse till följd av ett kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund är en legal förpliktelse. En informell förpliktelse härrör från ett företags agerande genom att företaget på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett aktuellt uttalande som tillräckligt utförligt har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter och därigenom skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter. *Kommentar*

En befintlig förpliktelse regleras normalt med likvida medel, andra tillgångar, tjänster, annan förpliktelse eller **eget kapitalinstrument**. En förpliktelse kan också upphöra på annat sätt, t.ex. genom att en kreditgivare avstår från eller förlorar sina rättigheter.

Eget kapital

- 2.14 **Eget kapital** är skillnaden mellan redovisade **tillgångar** och redovisade **skulder**. *Allmänt råd*

Resultat

- 2.15 **Resultat** är skillnaden mellan redovisade **intäkter** och redovisade **kostnader** under ett räkenskapsår. *Allmänt råd* K3

Resultat kan vara vinst eller förlust. *Kommentar*

Vinst eller förlust används ofta som ett prestationsmått eller som en komponent i andra mått, t.ex. avkastning på investerat kapital eller vinst per aktie. Intäkter och kostnader definieras nedan.

Redovisning av intäkter och kostnader i resultaträkningen är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder redovisas i balansräkningen. Kriterierna för i vilka fall intäkter och kostnader ska redovisas i resultaträkningen framgår av punkt 2.18.

Intäkter

- 2.16 En **intäkt** är en ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av **tillgångars** värde eller en minskning av **skulders** värde som medför en ökning av **eget kapital**. Tillskott från **ägare** som ökar eget kapital är inte en intäkt. *Allmänt råd*

Intäkter som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet ska brutto-redovisas. Dessa kan ha en rad skilda benämningar, t.ex. försäljningsintäkter, bidrag, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar, royaltyintäkter och hyresintäkter. *Kommentar*

Realisationsvinster, dvs. vinster vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar, samt **omvärderingsvinster** dvs. orealiserade vinster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde, är exempel på poster som uppfyller definitionen på en intäkt och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten.

Kostnader

Allmänt råd 2.17 En **kostnad** är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av **tillgångars** värde eller en ökning av **skulders** värde som medför en minskning av **eget kapital**. Överföringar till **ägare** som minskar eget kapital är inte en kostnad.

Kommentar Kostnader som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet ska bruttoredovisas. Det gäller t.ex. kostnad för sålda varor, löner och **avskrivningar**. De innebär vanligtvis ett utflöde eller en värdeminskning av sådana tillgångar som likvida medel, varulager eller materiella anläggningstillgångar. **Realisationsförluster**, dvs. förluster vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar, samt **omvärderingsförluster**, dvs. orealiserade förluster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde, är exempel på poster som uppfyller definitionen på en kostnad och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten.

Kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen

Allmänt råd 2.18 En **tillgång** eller **skuld** enligt punkt 2.12 respektive punkt 2.13 samt en **intäkt** eller **kostnad** enligt punkt 2.16 respektive punkt 2.17 ska redovisas i balansräkningen respektive resultaträkningen endast om

- a) de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten **sannolikt** kommer att tillfalla eller lämna företaget i framtiden, samt
- b) postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av intäkter och kostnader är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas.

Kommentar Underlåtenhet att redovisa poster som uppfyller kriterierna i punkt 2.18 kan inte rättfärdigas genom att förhållandet framgår av upplysning om tillämplade redovisningsprinciper, notupplysning eller av annan form av information.

Sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar

Allmänt råd 2.19 **Sannolikt** innebär att något är mer troligt än inte.

Kommentar Begreppet sannolikt i punkt 2.18 a tar sikte på osäkerheten i det inflöde respektive utflöde av framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med posten. När graden av osäkerhet ska bedömas sker detta på basis av information som är tillgänglig den dag då den finansiella rapporten är upprättad (se kapitel 32). Bedömningen ska göras individuellt för varje enskild post eller för en grupp när det gäller poster som är individuellt obetydliga.

Tillförlitlig värdering

Det andra kriteriet i punkt 2.18 är att postens anskaffningsvärde eller värde ska kunna mätas på ett tillförlitligt sätt. I många fall är det känt. I andra fall måste det uppskattas. Rimliga uppskattningar utgör en viktig del av bokslutsarbetet och undergräver inte tillförlitligheten. Om en rimlig uppskattning undantagsvis inte kan göras, ska posten däremot inte redovisas i balans- eller resultaträkningen.

Kommentar

Det kan vara motiverat att i noter eller kompletterande uppgifter upplysa om poster som motsvarar definitionen på en tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad men som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balans- eller resultaträkningen, t.ex. när kännedom om posten bedöms vara relevant för den finansiella rapportens användare.

Tillgångar

Ett företag ska redovisa en tillgång i balansräkningen när

Kommentar

- det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillföras företaget, och
- anskaffningsvärdet eller värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

En utgift ska inte redovisas som tillgång i balansräkningen om det inte bedöms som sannolikt att ekonomiska fördelar till följd av utgiften kommer att tillföras företaget under efterföljande räkenskapsår. I ett sådant fall ska utgiften istället kostnadsföras i resultaträkningen.

Skulder

Ett företag ska redovisa en skuld i balansräkningen när

Kommentar

- det är sannolikt att företaget måste lämna ifrån sig resurser som representerar ekonomiska fördelar, och
- beloppet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

K3

Företaget ska inte redovisa en **eventualförpliktelse** som skuld (se kapitel 21).

Intäkter

Redovisningen av intäkter är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. En intäkt ska redovisas i resultaträkningen om framtida ekonomiska fördelar i form av ökning av värdet på en tillgång eller minskning av värdet på en skuld kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Kommentar

Kostnader

Redovisningen av kostnader är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. En kostnad ska redovisas i resultaträkningen när minskning av framtida ekonomiska fördelar uppkommer genom att värdet på en tillgång minskar eller genom att värdet av en skuld ökar och värdeförändringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Kommentar

Värderingsgrunder

Allmänt råd

2.20 **Verkligt värde** är det belopp till vilket en **tillgång** skulle kunna överlåtas eller en **skuld** skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Kommentar

Värdering innebär att fastställa det belopp till vilket ett företag ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i en finansiell rapport. Vid värderingen ska företaget utgå från en värderingsgrund. Den vanligaste värderingsgrunden är anskaffningsvärdet. Den tillämpas ofta tillsammans med andra värderingsgrunder. I många sammanhang jämförs anskaffningsvärdet med verkligt värde. I det allmänna rådet finns ett antal olika värderingsgrunder som tillämpas i olika omfattning och kombinationer.

Värderingsgrund	Redovisning
Anskaffningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som vid anskaffningstillfället erlagts som betalning i form av likvida medel, eller till verkligt värde av tillgång som i samband med anskaffningen lämnats i byte. Skulder redovisas till det belopp som motsvarar det som erhållits i utbyte för förpliktelsen eller, i vissa fall, till det belopp som vid normal verksamhet måste betalas för att reglera skulden (t.ex. inkomstskatteskulder).
Återanskaffningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar den utgift som företaget skulle ha för att vid värderingstillfället anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång. Skulder redovisas till det odiskonterade belopp som skulle krävas för att vid värderingstillfället reglera förpliktelsen.
Försäljningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar det som vid värderingstillfället skulle erhållas vid en normal försäljning. Skulder redovisas till det beräknade odiskonterade belopp som, vid normal verksamhet, skulle betalas ut för att reglera skulden.
Nuvärde	Tillgångar redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoinbetalningar som tillgången förväntas ge upphov till vid normal verksamhet. Skulder redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoutbetalningar som bedöms komma att krävas för att skulden ska regleras vid normal verksamhet.

Ett företag ska vid det första redovisningstillfället, värdera tillgångar och skulder till anskaffningsvärdet om inte det allmänna rådet tillåter eller kräver en annan värdering.

Kapitel 3 – Utformning av de finansiella rapporterna och förvaltningsberättelsens innehåll

Tillämpningsområde

- 3.1 Detta kapitel ska tillämpas när de **finansiella rapporterna** utformas och när en förvaltningsberättelse upprättas. *Allmänt råd*
I punkterna 3.10–3.14 finns särskilda regler för juridisk person.
- 3.2 En **finansiell rapport** är en **koncernredovisning** eller en årsredovisning. *Allmänt råd*

Enligt 7 kap. 6, 7, 8 och 31 §§ ÅRL tillämpas 2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket, 5–7 §§, 3 kap. 5 § och 6 kap. 1 §, 2 § andra stycket och 3 § även på koncernredovisningen. Det som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner. *Kommentar*

Utformning

Koncernredovisningens delar

7 kap. 4 § ÅRL

Koncernredovisningen ska bestå av

1. en koncernbalansräkning,
2. en koncernresultaträkning,
3. noter,
4. en förvaltningsberättelse, och
5. en kassaflödesanalys. Lag (2014:542)

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Andra företag än handelsbolag och enskilda näringsidkare ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2024:347)

Lagtext

K3

- 3.3 **Koncernredovisningens** olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, koncernresultaträkning, koncernbalansräkning, **kassaflödesanalys** och noter. *Allmänt råd*
Har **företaget** valt att specificera årets förändring av **eget kapital** i egen räkning placeras den efter koncernbalansräkningen. (BFNAR 2016:9)

Överskådlighet och god redovisningssed i koncernredovisningen

7 kap. 6 § första stycket ÅRL

Koncernredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

--- Lag (1999:1112)

Lagtext

Rättvisande bild i koncernredovisningen

Lagtext

7 kap. 6 § andra stycket ÅRL

Koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställningen och resultatet för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen. Bestämmelserna i 2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket tillämpas också på koncernredovisningen. Lag (1999:1112)

Lagtext

2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket ÅRL

--- Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska det lämnas tilläggsupplysningar.

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not. Lag (1999:1112)

Form och språk, valuta samt undertecknande och datering i de finansiella rapporterna

Lagtext

7 kap. 7 § ÅRL¹

För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:

3 a § om väsentlighet,

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

5 § om form m.m.,

6 § om valuta, och

7 § om undertecknande och datering.

I koncernredovisningen ska beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning. Lag (2024:347)

Lagtext

2 kap. 5 § första stycket ÅRL

Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska. - - - Lag (2015:813)

Lagtext

2 kap. 6 § ÅRL

Beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Vid byte av redovisningsvaluta ska balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen ska utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret. Lag (2015:813)

Lagtext

2 kap. 7 § ÅRL

I aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter.

¹ Andra grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § ÅRL behandlas i kapitel 2.

Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under årsredovisningen.

I handelsbolag ska årsredovisningen skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

I en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga ledamöter i grupperingens församling och av direktören. I ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter eller av direktören. Om både en styrelse och en direktör är utsedd i konsortiet, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av direktören.

I stiftelser med anknuten förvaltning ska årsredovisningen skrivas under av förvaltaren eller, om ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare, av samtliga bolagsmän som företräder bolaget.

I övriga företag ska årsredovisningen skrivas under av den redovisnings-skyldige eller dennes ställföreträdare.

Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska den under-tecknas med en sådan avancerad elektronisk underskrift som avses i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktivet 1999/93/EG, i den ursprungliga lydelsen.

Om någon av dem som undertecknar årsredovisningen har anmält en avvikande mening, ska yttrandet fogas till redovisningen. I fall som avses i första stycket gäller detta dock endast om den avvikande meningen har antecknats till styrelsens protokoll.

Årsredovisningen ska dateras och innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Lag (2024:347)

K3

3.4 Har upphävts. (BFNAR 2021:3)

Allmänt råd

Av 2 kap. 7 § ÅRL framgår vilka befattningshavare som ska skriva under den finansiella rapporten. De som ska skriva under är de som innehar respektive befattning när den finansiella rapporten beslutas. Om en befattningshavare avgår innan befattningshavaren undertecknat den finansiella rapporten måste företaget besluta om en ny finansiell rapport som ska undertecknas av samtliga då behöriga befattningshavare.

Kommentar

För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller ändringar i styrelsens sammansättning först från den tidpunkt då anmälan om ändringen kom in till Bolagsverket eller från den senare tidpunkt som anges i det beslut som anmälan grundar sig på, se 8 kap. ABL och 7 kap. FL.

Den finansiella rapporten ska dateras, dels innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Kravet på datering innebär att den dag ska anges då den finansiella rapportens slutliga innehåll bestämdes och rapporten var färdig för undertecknande. I ett aktiebolag kan detta vara den dag då den finansiella rapporten togs till

beslut i styrelsen. Men det kan också vara någon annan dag då de ansvariga befattningshavarna på annat sätt blev ense om rapportens innehåll.

Kravet på uppgift om den dag då rapporten undertecknades innebär att det ska framgå vilket datum respektive befattningshavare har skrivit under. Skriver alla befattningshavare under samma dag räcker det att datum för underskrift anges en gång. Skrivs den finansiella rapporten under olika dagar behöver datumet för respektive befattningshavares underskrift anges.

Kravet på datering kan tillgodoses genom att det i avslutningen av den finansiella rapporten anges att denna har beslutats ett visst datum. Kravet på uppgift om den dag då undertecknande skedde kan tillgodoses genom att datum för underskrift anges i anslutning till respektive underskrift.

Om det inträffar händelser av väsentlig betydelse för företaget efter att den finansiella rapporten daterats men innan alla befattningshavare har skrivit under, får befattningshavarna ta ställning till om rapportens innehåll behöver ändras.

En finansiell rapport är färdigställd först när den är såväl daterad som undertecknad av samtliga de befattningshavare som ska underteckna den.

Jämförande information i finansiella rapporter

Lagtext

3 kap. 5 § första stycket ÅRL

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 3.5 Större **företag** ska, utöver de jämförelsetal som ska lämnas enligt 7 kap. 8 § fjärde meningen och 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), även lämna jämförelsetal i samtliga noter med undantag av noten om **redovisningsprinciper**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Mindre företag behöver endast lämna jämförelsetal i noter som avser sammanlagda poster i balansräkningen och resultaträkningen enligt 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL.

Allmänt råd

- 3.5A Ett **företag** ska lämna jämförande information i förvaltningsberättelsen när det behövs för att förstå den **finansiella rapporten**. (BFNAR 2016:9)

Identifiering av finansiella rapporter

Lagtext

2 kap. 5 § andra och tredje styckena ÅRL

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företags namn, organisations- eller personnummer och säte.

Om företaget är i likvidation, ska detta anges. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 3.6 Den **finansiella rapporten** ska utöver de uppgifter som ska lämnas enligt 2 kap. 5 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554), i förekommande fall, innehålla följande information:

- a) Det tidigare namnet om företaget bytt namn under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut.
- b) Huruvida den finansiella rapporten avser en koncern eller ett enskilt företag.
- c) **Balansdag** och det räkenskapsår som den finansiella rapporten upprättas för.
- d) **Redovisningsvaluta**.
- e) Den måtenhet med vilken beloppen är angivna i den finansiella rapporten. (BFNAR 2016:9)

Förvaltningsberättelsens innehåll

7 kap. 31 § första stycket ÅRL

Förvaltningsberättelse och kassaflödesanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 §, 2 § andra stycket och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

6 kap. 1 § ÅRL

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företags verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företags verksamhet, ställning och resultat,
2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,
3. företags förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,
4. företags verksamhet inom forskning och utveckling,
5. företags filialer i utlandet,
6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,
7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,
8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har tagits emot, och
9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Om det är väsentligt för bedömningen av företags ställning och resultat, ska det även lämnas följande upplysningar om användningen av finansiella instrument:

Lagtext

K3

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning och, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och

2. exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Utöver sådan information som ska lämnas enligt första–tredje styckena ska förvaltningsberättelsen innehålla sådana hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte mindre företag. Lag (2024:347)

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Andra företag än handelsbolag och enskilda näringsidkare ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2024:347)

Kommentar

Eftersom förvaltningsberättelsen för en koncern, enligt 7 kap. 31 § första stycket ÅRL, ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§ ÅRL gäller punkter och kommentarer nedan om förvaltningsberättelsens innehåll också förvaltningsberättelsen i en koncernredovisning.

Enligt 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL ska andra företag än handelsbolag och enskilda näringsidkare förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen, se kapitel 6. Specifikationen får även lämnas i egen räkning.

Rättvisande översikt över utvecklingen

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § första stycket ÅRL ska förvaltningsberättelsen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och **resultat**. När det behövs för att förstå den finansiella rapporten ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av den finansiella rapporten.

Även om tyngdpunkten ska läggas på det gångna räkenskapsåret bör översikten utformas så att utvecklingen över en längre tid (normalt fyra till fem år) framgår. Omfattningen och utformningen av en sådan översikt anpassas till företagets historia, storlek och komplexitet och kan lämnas i verbal form eller med nyckeltal.

Viktiga förhållanden och väsentliga händelser

Allmänt råd

- 3.7 Företagets förvaltningsberättelse ska innehålla upplysningar om
- verksamhetens art och inriktning,
 - viktiga förändringar i verksamheten,
 - viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och resultat,
 - speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget,
 - ägare** som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget,

- f) komplementär i kommanditbolag, och
- g) väsentliga förändringar i ägarstrukturen.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 ÅRL ska upplysningar lämnas om sådana förhållanden som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för att bedöma utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL ska upplysningar lämnas om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret. Det innebär att förvaltningsberättelsen ska innehålla följande upplysningar:

Kommentar

- Verksamhetens art och inriktning.
- Viktiga förändringar i verksamheten avseende t.ex.
 - köp och försäljning av dotterföretag,
 - etablering och försäljning eller nedläggning av betydande tillgångar, rörelse- eller produktgrenar,
 - ingångna avtal som har en väsentlig påverkan på verksamheten, och
 - större investeringar.
- Viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och resultat, t.ex. faktorer avseende
 - marknaden,
 - råvaruförsörjningen, samt
 - räntor och valutakurser.
- Speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget, t.ex.
 - leasing av anläggningstillgångar,
 - **offentliga bidrag**, samt
 - förekomsten av fordringar och **skulder i utländsk valuta**.
- Ägare som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget.
- Väsentliga förändringar i ägarstrukturen.

K3

Upplysningar behöver inte lämnas om planerade förändringar om det inte finns något definitivt beslut från företagets sida. Detsamma gäller om t.ex. ett anbud har lämnats men osäkerhet råder om affären kommer till stånd.

Upplysningar om väsentliga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets slut ska inte lämnas i förvaltningsberättelsen utan i not (se kapitel 32). Dessa händelser kan emellertid ha sådan betydelse för punkterna i paragrafens andra stycke att de i vissa fall kan behöva omnämnas även i förvaltningsberättelsen.

- 3.8 Kan **företaget** inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554), ska detta framgå av förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

Ett företag som avviker från fortlevnadsprincipen ska dessutom i not lämna upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat (se 5 kap. 5 § första stycket ÅRL).

Kommentar

Förväntad framtida utveckling samt väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 3 ÅRL ska upplysning lämnas om företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker

Kommentar

och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningen.

Upplysningarna ska avse dels vad som faktiskt är känt om framtiden, dels de förväntningar som finns och som är baserade på konkreta, kända förhållanden som berör företaget direkt eller indirekt. Upprättade planer och avtal är exempel på direkta förhållanden. Förändringar i marknaden, råvaruförsörjningen eller andra externa faktorer är exempel på indirekta förhållanden. Upplysningar om den förväntade framtida utvecklingen kan sammanfattas i en resultatprognos. Något krav på att lämna en sådan prognos finns dock inte.

Det är normalt tillräckligt att redogöra för det närmaste räkenskapsårets förväntade utveckling. Kan utvecklingen förutses komma att förändras under nästföljande räkenskapsår bör upplysningar lämnas även om det.

Upplysningen om väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer kan handla om osäkerhet kring prisutvecklingen för eller tillgången till en råvara som företaget är beroende av eller om valutans utveckling i ett för företaget viktigt exportland. Vilka risker och osäkerhetsfaktorer som ska anses väsentliga för företaget får bedömas från fall till fall och med beaktande av i vilken utsträckning risken eller osäkerheten kan antas få effekt på företagets verksamhet, ställning och resultat. Sådana faktorer som har varit centrala vid bedömningen av företagets förväntade utveckling ska alltid tas upp.

Forskning och utveckling

Allmänt råd

3.9 Upplysningar enligt 6 kap. 1 § andra stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestå av en översiktlig beskrivning av **företagets** forsknings- och utvecklingspolicy, inriktning och resursinsatser samt uppgift om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna och förändringar under räkenskapsåret, om forsknings- och utvecklingsarbetet bedrivs i mer än ringa omfattning.

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningar om verksamhet inom **forskning och utveckling**.

Utländska filialer

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 5 ÅRL ska upplysning lämnas om företagets filialer i utlandet. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningen.

Egna aktier

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 6 ÅRL ska upplysningar lämnas om antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna. Enligt 7–8 ska samma upplysningar lämnas om de egna aktier som har förvärvats eller överlåtits under räkenskapsåret. Enligt 9 ska upplysning lämnas om skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Användning av finansiella instrument

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat ska, enligt 6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL, följande upplysningar lämnas avseende användningen av **finansiella instrument**:

Kommentar

- Mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning jämte, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring.
- Exponering för prISRISKEr, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Hållbarhetsupplysningar

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket första meningen ÅRL ska ett företag lämna de hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Kommentar

Det avgörande är inte vilken bedömning företaget självt gör utan vad som är av betydelse för den finansiella rapportens intressenter. Omfattningen av uppgiftsskyldigheten får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och vad som är relevant, varvid bl.a. företagets storlek och verksamhetens art bör tillmätas betydelse.

Exempel på upplysningar om personalfrågor som företaget kan vara skyldigt att lämna är information om åtgärder som företaget under året har vidtagit när det gäller jämställdhet, arbetsmiljö eller kompetensutveckling. Också resultat och utvärderingar av tidigare genomförda åtgärder på dessa områden kan vara aktuella att redovisa, om de är relevanta för verksamheten. Det kan handla om olika slag av statistik som har tagits fram vid utvärderingarna, såsom uppgift om personalomsättningen. Även information om företagets policy i fråga om anställnings- och arbetsvillkor kan falla in under upplysningskravet. Det kan exempelvis gälla förekomsten av kollektivavtal och liknande.

K3

När det gäller vilken information som bör lämnas om miljöfrågor kan det ofta vara lämpligt att lämna kvantifierade uppgifter när det gäller t.ex. mål och resultat i fråga om utsläpp, avfall och energianvändning. Bestämmelsen inrymmer emellertid inte något generellt krav på att sifferupplysningar ska lämnas. Andra exempel på områden som kan omfattas av bestämmelsen är upplysningar om etiska riktlinjer som gäller i företaget eller andra sociala aspekter, såsom företagets verksamhet i tredje världen. Ytterligare exempel är olika slag av sociala aspekter när det gäller företagets val av samarbetspartners, kunder och leverantörer.

Tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL ska företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön, se vidare under rubriken Redovisning i juridisk person. I förvaltningsberättelsen i koncernredovisningen får upplysningarna om påverkan på miljön lämnas mera

Kommentar

översiktligt än i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för den juridiska personen. Upplysningen får begränsas till i detta hänseende viktiga tillstånd- och anmälningspliktiga verksamheter.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Ytterligare upplysningar för ekonomiska föreningar

Lagtext

6 kap. 3 § ÅRL

Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,
2. summorna av belopp som ska betalas ut under nästa räkenskapsår enligt 10 kap. 11 och 16 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och ska lösas in under de nästföljande två räkenskapsåren.

Första stycket 2 gäller också lösenbelopp för en medlems andel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar. Lag (2018:1161)

Hållbarhetsrapport

Kommentar

Bestämmelser om vilka **företag** som ska upprätta hållbarhetsrapport och om rapportens innehåll finns i 6 kap. 10–16 §§ ÅRL och 7 kap. 31 a–31 g §§ ÅRL.

Informationen i hållbarhetsrapporten ska ha det närmare innehåll som anges i de europeiska standarderna för hållbarhetsrapportering (European Sustainability Reporting Standards, ESRS). Dessa standarder antas genom delegerade EU-förordningar.

Alla företag som ska upprätta en hållbarhetsrapport ska även lämna information om miljömässig hållbarhet enligt kravet i artikel 8 i EU:s taxonomiförordning, (EU) 2020/852. Förordningen utgör ett gemensamt klassificerings-system för vilka ekonomiska verksamheter som är miljömässigt hållbara.

Hållbarhetsrapporten ska ingå i årsredovisningen eller koncernredovisningen som ett eget avsnitt i förvaltningsberättelsen.

Vilka företag ska lämna hållbarhetsrapport och vilka huvudsakliga undantag finns?

En hållbarhetsrapport ska, om vissa gränsvärden och villkor är uppfyllda, lämnas av

- aktiebolag samt handelsbolag vars samtliga direkta eller indirekta ägare är aktiebolag eller utländska företag som motsvarar aktiebolag,
- filialer till tredjelandsföretag, och
- dotterföretag till ett tredjelandsföretag.

Gränsvärdena är utformade så att hållbarhetsrapporter normalt behöver lämnas endast, såvitt avser företag som omfattas av detta allmänna råd, av företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,

- företags redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 280 miljoner kronor, och
- företags redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 550 miljoner kronor.

Från rapporteringsskyldigheten finns vissa undantag enligt ÅRL, bland annat följande.

Ett moderföretag som upprättar en hållbarhetsrapport för koncernen behöver inte upprätta en hållbarhetsrapport som gäller endast moderföretaget. Undantaget gäller endast om hållbarhetsrapporten för koncernen är upprättad i enlighet med lagens krav på en sådan rapport.

Ett dotterföretag respektive ett moderföretag som även är ett dotterföretag behöver inte upprätta en hållbarhetsrapport för företaget eller för koncernen om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen som har upprättats av ett överordnat moderföretag. Undantagen gäller dock inte aktiebolag som avses i 6 kap. 10 § första stycket vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

För att ett dotterföretag eller ett moderföretag som även är ett dotterföretag, och som har ett överordnat moderföretag som har sitt säte utanför EES inte ska behöva upprätta en hållbarhetsrapport måste även vissa särskilda krav vara uppfyllda.

Ett moderföretag eller ett dotterföretag som inte behöver upprätta en hållbarhetsrapport enligt undantagen ovan ska upplysa om detta i förvaltningsberättelsen samt lämna uppgift om namn och säte för det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen.

Förvaltningsberättelsen ska också innehålla länkar till moderföretags förvaltningsberättelse och granskningsberättelse för koncernen.

K3

Hållbarhetsrapportens innehåll

En hållbarhetsrapport ska innehålla den information som behövs för förståelsen av företags inverkan på hållbarhetsfrågor och hur hållbarhetsfrågor påverkar företags utveckling, ställning och resultat. Med hållbarhetsfrågor avses frågor som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption och mutor samt frågor som uppstår med anledning av hur bolaget styrs. En hållbarhetsrapport ska bland annat innehålla en beskrivning av

- företags eller koncernens affärsstrategi för hållbarhetsfrågor,
- förekomsten av incitamentsystem kopplade till hållbarhetsfrågor för personer i företags eller koncernens ledning,
- den huvudsakliga negativa inverkan som kan kopplas till företags eller koncernens verksamhet och värdekedja,
- de huvudsakliga riskerna för företaget eller koncernen med avseende på hållbarhetsfrågor, och
- hur hållbarhetsinformationen har identifierats.

Vad som är en relevant värdekedja definieras i standarderna för hållbarhetsrapportering. Om inte all nödvändig information om värdekedjan finns tillgänglig medges ett tillfälligt undantag från kravet på att rapportera om bolagets hela värdekedja.

Små och medelstora börsnoterade företag får begränsa sin hållbarhetsrapportering. Detta gäller också dotterföretag eller filialer i Sverige till ett överordnat företag i tredjeland.

Redovisning i juridisk person

Årsredovisningens delar

Lagtext

2 kap. 1 § ÅRL

En årsredovisning ska bestå av

1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för ett större företag eller en bostadsrättsförening ska det även ingå en kassaflödesanalys. Lag (2022:1028)

Allmänt råd

3.10 Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, eventuell **kassaflödesanalys** och noter.

Har **företaget** valt att specificera årets förändring av **eget kapital** i egen räkning placeras den efter balansräkningen. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska det ingå en kassaflödesanalys i en årsredovisning för ett större företag och en bostadsrättsförening. En kassaflödesanalys behöver däremot inte ingå i en årsredovisning för ett annat företag som tillämpar detta allmänna råd.

Överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild

Lagtext

2 kap. 2 § ÅRL

Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Lagtext

2 kap. 3 § ÅRL

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska det lämnas tilläggsupplýsningar.

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not. Lag (1999:1112)

Ytterligare upplysningar för juridisk person

Kontrollbalansräkning

Allmänt råd

3.11 Har **företaget** upprättat en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551), eller är skyldigt att upprätta en sådan, ska detta framgå av förvaltningsberättelsen.

Tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken

- 3.12 Ett större **företag** som bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om
- a) att sådan verksamhet bedrivs,
 - b) vilken verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig,
 - c) tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns och anledningen till det, samt
 - d) hur beroende företaget är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten.

Allmänt råd

Förelägganden enligt miljöbalken som är väsentliga för företaget ska kommenteras.

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL ska upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön alltid lämnas av företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Kommentar

Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns, ska företaget kommentera detta. Företaget ska vidare ange hur beroende det är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten. Detta kan ske t.ex. genom en uppgift om hur stor andel av nettoomsättningen eller produktionen som omfattar sådan verksamhet. Har företaget flera tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter kan de redovisas sammanställda på lämpligt sätt. Härutöver kan det många gånger vara lämpligt att lämna upplysningar om t.ex. indirekt miljöpåverkan och miljöpåverkande verksamhet vid utländska anläggningar.

- 3.13 Ett större **företag** som bedriver tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken ska lämna upplysning om
- a) påverkan på miljön i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller, och
 - b) tillstånd som är väsentliga för företaget behöver förnyas eller revideras det kommande räkenskapsåret och anledningen till det.

Allmänt råd

K3

Kravet på upplysningar i förvaltningsberättelsen påverkas inte av att företaget också lämnar information om verksamhetens miljöpåverkan på annat sätt, t.ex. i en miljörapport enligt miljöbalken, i bilagor till årsredovisningen eller i en separat miljöredovisning. Kopplingen till miljöbalkens regler om tillstånds- och anmälningsplikt innebär att upplysningskravet endast gäller för verksamhet i Sverige.

Kommentar

Det förutsätts att företaget lämnar en redovisning av miljörelaterad information som har direkt eller indirekt betydelse för dess finansiella utvecklingsmöjligheter. Upplysningsskyldigheten är dock begränsad till den miljöpåverkan som produktionsprocessen ger upphov till.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Immateriella nyckelresurser

Lagtext

6 kap. 1 b § ÅRL

Ett bolag som avses i 10 § ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om immateriella nyckelresurser och förklara hur bolagets affärsmodell är beroende av sådana resurser och hur resurserna bidrar till värdeskapande för bolaget. Lag (2024:347)

Kommentar

Aktiebolag och handelsbolag som är skyldiga att upprätta hållbarhetsrapport enligt 6 kap. 10 § ÅRL ska även lämna information om s.k. immateriella nyckelresurser.

Med immateriella nyckelresurser avses resurser utan fysisk form som utgör en grundläggande förutsättning för bolagets affärsmodell och som är en källa till värdeskapande för bolaget. Som exempel kan nämnas information om anställdas färdigheter, kompetenser, erfarenhet, lojalitet gentemot företaget och motivation att förbättra förfaranden, varor och tjänster. Det rapporteringsskyldiga bolaget ska förklara hur affärsmodellen är beroende av sådana resurser och hur de bidrar till värdeskapandet.

Rapporteringskravet innebär inte att företag behöver lämna ut information om intellektuellt kapital, immateriella rättigheter, know-how eller innovationsresultat som skulle kunna utgöra företagshemligheter.

Resultatdisposition

Lagtext

6 kap. 2 § första stycket ÅRL

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

--- Lag (2024:347)

Allmänt råd

3.14 Det förslag till dispositioner beträffande **företagets** vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse summan av fritt **eget kapital**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 18 kap. 4 § ABL respektive 13 kap. 6 § FL ska styrelsen avge ett motiverat yttrande om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig. Ett sådant yttrande kan skrivas i anslutning till den föreslagna resultatdispositionen i årsredovisningen.

Större företag ska även upplysa om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust i en not, se kapitel 8.

Kapitel 4 – Balansräkning

Tillämpningsområde

Allmänt råd

4.1 Detta kapitel ska tillämpas när balansräkningen i en **finansiell rapport** upprättas.

I punkt 4.14 finns särskilda regler för bostadsrättsföreningar.

Kommentar

Kapitlet behandlar balansräkningens uppställningsform, klassificering av tillgångar och skulder samt hur eget kapital ska presenteras i balansräkningen.

Sist i kapitlet behandlas hur eget kapital och obeskattade reserver ska presenteras i juridisk person.

Enligt 7 kap. 8, 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3–5 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Balansräkningens uppställningsform och innehåll

3 kap. 1 § ÅRL

Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket första meningen ÅRL

Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. ---
--- Lag (2015:813)

Lagtext

Bilaga 1 ÅRL

Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)

TILLGÅNGAR

A. Tecknat men ej inbetalt kapital

B. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
3. Hyresrätter och liknande rättigheter
4. Goodwill
5. Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Byggnader och mark
2. Maskiner och andra tekniska anläggningar
3. Inventarier, verktyg och installationer
4. Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Andelar i koncernföretag
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
5. Ägarintressen i övriga företag
6. Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
7. Andra långfristiga värdepappersinnehav
8. Lån till delägare och andra, till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551)
9. Andra långfristiga fordringar

C. Omsättningstillgångar

I. Varulager m.m.

1. Råvaror och förnödenheter
2. Varor under tillverkning
3. Färdiga varor och handelsvaror

Lagtext

K3

4. Pågående arbete för annans räkning

5. Förskott till leverantörer

II. Fordringar

1. Kundfordringar

2. Fordringar hos koncernföretag

3. Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

4. Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i

5. Övriga fordringar

6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

III. Kortfristiga placeringar

1. Andelar i koncernföretag

2. Övriga kortfristiga placeringar

IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

A. Eget kapital, med uppgift om vad som utgör fritt eget kapital och bundet eget kapital

Aktiebolag:

I. Aktiekapital

II. Överkursfonder

1. Bunden överkursfond

2. Fri överkursfond

III. Uppskrivningsfond

IV. Andra fonder

1. Reservfond

2. Kapitalandelsfond

3. Fond för verkligt värde

4. Fond för utvecklingsutgifter

5. Övrigt

V. Balanserad vinst eller förlust

VI. Årets resultat

Ekonomiska föreningar:

I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser

1. Medlemsinsatser

2. Förlagsinsatser

II. Uppskrivningsfond

III. Andra fonder

1. Reservfond

2. Kapitalandelsfond

3. Fond för verkligt värde

4. Fond för utvecklingsutgifter

5. Övrigt

IV. Balanserad vinst eller förlust

V. Årets resultat

Handelsbolag och enskilda näringsidkare:

I. Eget kapital vid räkenskapsårets början

II. Insättningar eller uttag under året

III. Förändringar i kapitalandelsfonden

IV. Förändringar i fonden för verkligt värde

V. Årets resultat

VI. Eget kapital vid räkenskapsårets slut

Övriga företag:*I. Kapital**II. Fonder*

1. Underhålls- och förnyelsefond
2. Kapitalinkomstfond
3. Kapitalandelsfond
4. Fond för verkligt värde
5. Övrigt

*III. Balanserad vinst eller förlust**IV. Årets resultat***B. Obeskattade reserver****C. Avsättningar**

1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
2. Avsättningar för skatter
3. Övriga avsättningar

D. Skulder

1. Obligationslån
 2. Skulder till kreditinstitut
 3. Förskott från kunder (får även redovisas som avdragspost under Varu-lager m.m.)
 4. Leverantörsskulder
 5. Væxelskulder
 6. Skulder till koncernföretag
 7. Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag
 8. Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i
 9. Skatteskulder
 10. Övriga skulder
 11. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
- Lag (2024:347)

K3

3 kap. 4 § ÅRL

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om posternas belopp är obetydliga med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller
2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

Lagtext

Mindre företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror. Lag (2015:813)

Allmänt råd 4.2 Ett **företag**, t.ex. mäklar- eller advokatföretag, som tar emot medel för annans räkning med redovisningsskyldighet och som håller dessa medel avskilda enligt lagen (1944:181) om redovisningsmedel, ska redovisa dessa i egen post.

Allmänt råd 4.3 Om det behövs med hänsyn till verksamhetens särskilda inriktning och för att informationen ska vara **relevant** så att användaren förstår **företagets** finansiella ställning, ska företaget

- lägga till poster,
- göra en ytterligare uppdelning i delposter, eller
- slå samman poster.

Kommentar Redovisas en tillgång, avsättning eller skuld i fler än en post ska en upplysning lämnas om förhållandet till andra poster, t.ex. om en skuld har både en kortfristig och en långfristig del. Upplysningen får lämnas i not.

I punkterna 4.9–4.12 finns regler för i vilka poster eget kapital och obeskattade reserver ska redovisas i koncernbalansräkningen. Utöver de poster som anges i uppställningsformen ska ett företag redovisa aktuella skattefordringar, **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** som egna poster (se punkterna 29.6 och 29.19).

Lagtext

3 kap. 4 b § ÅRL

För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar ska den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen anges.

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

Första och andra styckena gäller även fordringsposter och skuldposter som har tagits in i sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2.

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna.

Lag (2015:813)

Kommentar Punkterna 4.4 och 4.7 om klassificering av omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder medför att någon ytterligare uppdelning inte behöver göras i balansräkningen med hänsyn till tidpunkten för betalning.

Klassificering av tillgångar och skulder

Lagtext

3 kap. 4 a § ÅRL

Trots 3 och 4 §§ får företag som avses i andra stycket dela upp anläggningstillgångar och omsättningstillgångar samt skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Bestämmelserna i första stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, och
2. andra företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Lag (2015:813)

Enligt punkt 4.7 ska alla företag klassificera skulder som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.

Kommentar

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

4 kap. 1 § ÅRL

Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renkötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet. Lag (1999:1112)

Lagtext

- 4.4 Avsikten vid förvärvet avgör om en **tillgång** är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.

Allmänt råd

En tillgång anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten när

- a) **företaget** avser att sälja eller förbruka tillgången under företagets normala verksamhetscykel,
- b) företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- c) företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- d) tillgången utgörs av **likvida medel**, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en **skuld** senare än tolv månader efter **balansdagen**.

K3

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader.

Ett företags verksamhetscykel är den tid som förflyter från det företaget anskaffar material som ska användas i en process till dess företaget erhåller likvid för motsvarande levererade varor eller tjänster. Omsättningstillgångar inkluderar varulager och kundfordringar som säljs, konsumeras eller på annat sätt realiseras inom den normala verksamhetscykeln även när detta inte förväntas ske inom tolv månader räknat från balansdagen.

Kommentar

- 4.5 Beslutar **företaget** att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång, ska **tillgången** inte omklassificeras, om inte annat framgår av andra stycket.

Allmänt råd

En **materiell anläggningstillgång** som innehas för uthyrning ska omklassificeras när uthyrningen upphör, om företaget rutinmässigt säljer sådana tillgångar vid uthyrningsperiodens slut. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess **redovisade värde** vid tidpunkten för omklassificeringen.

Den del av en finansiell anläggningstillgång, t.ex. en långfristig fordran, som förfaller inom tolv månader efter **balansdagen** ska omklassificeras.

- Allmänt råd* 4.6 Beslutar **företaget** att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång, ska **tillgången** omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess **redovisade värde** vid tidpunkten för omklassificeringen.

Kortfristig eller långfristig skuld?

- Allmänt råd* 4.7 Ett **företag** ska klassificera **skulder** som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.
En skuld ska klassificeras som kortfristig när
- a) företaget avser att reglera skulden under företagets normala verksamhetscykel,
 - b) företaget primärt innehar skulden för handelsändamål,
 - c) skulden ska betalas inom tolv månader efter **balansdagen**, eller
 - d) företaget inte har en ovillkorad rätt att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter **balansdagen**.

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Vissa skulder, såsom leverantörsskulder, upplupna personalkostnader och andra rörelsekostnader, utgör en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Sådana rörelserelaterade poster klassificeras som kortfristiga skulder, även om de ska betalas senare än tolv månader efter balansdagen.

Avsättningar

- Allmänt råd* 4.8 En **avsättning** behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig.

Eget kapital i koncernbalansräkningen

Kommentar Hur eget kapital redovisas i koncernbalansräkningen beror på moderföretagets juridiska form.

Minoritetens andel av eget kapital i dotterföretag redovisas som en särskild post inom eget kapital (se punkt 9.6).

- Allmänt råd* 4.9 Ett aktiebolag som är moderbolag ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:
- a) Aktiekapital.
 - b) Övrigt tillskjutet kapital.
 - c) Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Kommentar Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att eget kapital inte delas in i bundet och fritt i koncernredovisningen för ett moderföretag som är aktiebolag.

- Allmänt råd* 4.10 En ekonomisk förening som är moderföretag ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:

- a) Inbetalda insatser och emissionsinsatser.
- b) Övrigt tillskjutet kapital.
- c) Fritt eget kapital inklusive årets resultat. (BFNAR 2016:9)

Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att eget kapital inte delas in i bundet och fritt i koncernredovisningen för ett moderföretag som är ekonomisk förening.

Kommentar

- 4.11 Ett moderföretag som har en annan juridisk form än aktiebolag eller ekonomisk förening ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:

Allmänt råd

- a) Tillskjutet kapital.
- b) Annat eget kapital inklusive årets resultat.

- 4.12 Egetkapitalandelen av obeskattade reserver ska i koncernbalansräkningen redovisas som en del av posten Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Allmänt råd

I koncernbalansräkningen för en ekonomisk förening ska egetkapitalandelen av obeskattade reserver redovisas som en del av posten Fritt eget kapital inklusive årets resultat.

- 4.13 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Redovisning i juridisk person

Eget kapital

3 kap. 5 a § ÅRL

Lagtext

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. Lag (2020:987)

K3

3 kap. 6 § ÅRL

Lagtext

Forbran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång. Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.

Första stycket gäller även vid redovisningen av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (1999:1112)

3 kap. 10 a § ÅRL

Lagtext

Ett aktiebolags eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande tas upp: aktiekapital, bunden överkursfond, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter.

Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter. Lag (2020:987)

Lagtext

3 kap. 10 b § ÅRL

En ekonomisk förenings eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande 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 följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

Det som sägs i andra stycket om insatser gäller också upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (2015:813)

Kommentar

I juridisk person redovisas eget kapital och obeskattade reserver enligt bilaga 1 till ÅRL (se under rubriken Balansräkningens uppställningsform och innehåll). Aktiebolag och ekonomiska föreningar får även redovisa eget kapital enligt 3 kap. 10 a § respektive 10 b § ÅRL.

Allmänt råd

4.14 Medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas i egen post under rubriken Bundet eget kapital i balansräkningen.

Kommentar

Av punkt 6.7 framgår hur reservering och användning av de reserverade medlen ska redovisas.

Kapitel 5 – Resultaträkning

Tillämpningsområde

Allmänt råd

5.1 Detta kapitel ska tillämpas när resultaträkningen i en **finansiell rapport** upprättas.

Kommentar

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Resultaträkningens uppställningsform och innehåll

Lagtext

3 kap. 2 § ÅRL

Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Lag (1999:1112)

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket andra meningen ÅRL

--- Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.

--- Lag (2015:813)

Bilaga 2 ÅRL***Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadsslagsindelning)***

1. Nettoomsättning
 2. Förändring av varulager
 3. Aktiverat arbete för egen räkning
 4. Övriga rörelseintäkter
 5. Råvaror och förnödenheter
 6. Övriga externa kostnader
 7. Personalkostnader
 8. Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
 9. Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar
 10. Övriga rörelsekostnader
 11. Intäkter från andelar i koncernföretag
 12. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
 13. Intäkter från övriga företag som det finns ägarintresse i
 14. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
 15. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
 16. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
 17. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader som avser koncernföretag)
 18. Bokslutsdispositioner
 19. Skatt på årets resultat
 20. Övriga skatter
 21. Årets resultat
- Lag (2015:813)

K3

Väljer ett företag att presentera sin resultaträkning enligt bilaga 2 till ÅRL (kostnadsslagsindeldad resultaträkning), redovisas årets förändring av redovisat värde av varor under tillverkning och egentillverkade färdiga varor i posten Förändring av varulager. I posten Aktiverat arbete för egen räkning redovisas de utgifter som under räkenskapsåret lagts ned på egenproducerade anläggningstillgångar.

Årets utgifter för produktion av varor under tillverkning, egentillverkade färdiga varor och egenproducerade anläggningstillgångar redovisas som kostnader fördelade på kostnadsslag.

Kommentar

Bilaga 3 ÅRL***Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)***

1. Nettoomsättning
2. Kostnad för sålda varor
3. Bruttoresultat
4. Försäljningskostnader
5. Administrationskostnader
6. Övriga rörelseintäkter

Lagtext

7. Övriga rörelsekostnader
 8. Intäkter från andelar i koncernföretag
 9. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
 10. Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
 11. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
 12. Övriga räntointäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
 13. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
 14. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader som avser koncernföretag)
 15. Bokslutsdispositioner
 16. Skatt på årets resultat
 17. Övriga skatter
 18. Årets resultat
- Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 11 § ÅRL

Mindre företag får slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl. Lag (2010:1515)

Lagtext

3 kap. 4 § första–fjärde styckena ÅRL

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om posternas belopp är obetydliga med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller

2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

--- Lag (2015:813)

- 5.2 Ett **företag** får lägga till underrubriker och delresultat i resultaträkningen. *Allmänt råd*

Exempel på delresultat är Rörelseresultat och Resultat efter finansiella poster. *Kommentar*

- 5.3 Om det behövs med hänsyn till verksamhetens särskilda inriktning och för att informationen ska vara användbar, ska **företaget**
- a) lägga till poster,
 - b) göra en ytterligare uppdelning i delposter, eller
 - c) slå samman poster.
- Allmänt råd*

Minoritetens andel av årets resultat ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till Årets resultat (se punkt 9.6). *Kommentar*

3 kap. 7 § ÅRL

I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska en sådan värdeöverföring som avses i 12 kap. 1 § 2 lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost. Lag (2018:717)

Lagtext

Byte av uppställningsform

3 kap. 3 § andra stycket ÅRL

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.
Lag (2015:813)

Lagtext

Exempel på när ett företag får byta uppställningsform enligt 3 kap. 3 § andra stycket ÅRL är om *Kommentar*

- det efter en betydande förändring av verksamheten är uppenbart att en annan uppställningsform är mer lämplig, eller
- företaget önskar anpassa sin uppställningsform till den som tillämpas inom koncernen.

K3

Kapitel 6 – Förändring i eget kapital

Tillämpningsområde

- 6.1 Detta kapitel ska tillämpas när räkenskapsårets förändringar i **eget kapital** ska specificeras i den **finansiella rapporten**. *Allmänt råd*
- Kapitlet ska även tillämpas vid redovisning av
- a) tillskott och koncernbidrag i juridisk person (se punkterna 6.4–6.6), samt
 - b) omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar (se punkt 6.7).

Enligt 7 kap. 14 och 31 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 5 och 6 kap. även på **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner. *Kommentar*

Specifikation av förändringar i eget kapital

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Andra företag än handelsbolag och enskilda näringsidkare ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2024:347)

Allmänt råd

6.2 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

6.3 Specifikationen enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska visa dels räkenskapsårets förändringar i varje post i **eget kapital**, dels följande uppgifter:

- Räkenskapsårets **resultat**.
- Effekterna av **retroaktiv tillämpning** och effekten av rättelse av **fel** enligt kapitel 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. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Exempel på uppgifter enligt punkt 6.3 c är

- vissa vinster och förluster som uppstår vid omräkning av dotterföretag och **utlandsverksamheter till redovisningsvaluta** (se kapitel 30),
- vissa aktuariella vinster eller förluster för företag som valt att redovisa **förmånsbestämda planer** enligt punkt 28.14 a,
- vissa förändringar i **verkligt värde** på säkringsinstrument (se kapitel 12), och
- uppskrivning av anläggningstillgångar enligt ÅRL (se kapitel 11, 17 och 18).

Exempel på uppgifter enligt punkt 6.3 e är utgifter för eget utvecklingsarbete i aktiebolag och ekonomiska föreningar (se kapitel 18).

Enligt kapitel 29 ska även skatteeffekten av en transaktion eller händelse som redovisas mot eget kapital redovisas i eget kapital.

Noter

Lagtext

5 kap. 11 § ÅRL

Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

- fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
- belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,
- belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts, och
- det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp. Lag (2015:813)

5 kap. 12 § ÅRL

Lagtext

Om storleken eller sammansättningen av fonden för verkligt värde har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret, och
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts. Lag (2015:813)

5 kap. 34 § ÅRL

Lagtext

Aktiebolag som är större företag ska lämna en upplysning om antalet aktier och aktiernas kvotvärde. Om aktiekapitalet består av aktier av olika slag, ska motsvarande upplysning lämnas för varje aktieslag. Lag (2015:813)

Notupplysning enligt 5 kap. 11 och 12 §§ ÅRL ska lämnas även i de företag som specificerar förändringar i eget kapital enligt punkt 6.3.

Kommentar

Redovisning av tillskott och koncernbidrag i juridisk person

Tillskott

- 6.4 Ett tillskott som en **ägare** lämnar utan att få emitterade aktier eller andra **egetkapitalinstrument** i utbyte ska redovisas som en ökning av andelens **redovisade värde**.

Allmänt råd

Ett tillskott som ett **företag** erhåller från en ägare utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte ska redovisas som en ökning av **eget kapital**.

Första och andra styckena gäller inte koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), se punkt 6.6.

K3

Av punkt 22.7 framgår vad som gäller när tillskott ges i utbyte mot emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument.

Kommentar

- 6.5 En återbetalning av ett lämnat tillskott enligt punkt 6.4 ska redovisas som en minskning av andelens **redovisade värde**.

Allmänt råd

En återbetalning av ett erhållet tillskott enligt punkt 6.4 ska redovisas som en minskning av **eget kapital** när beslut om återbetalning har fattats.

Ett beslut att återbeta ett erhållet tillskott innebär att en skuld ska redovisas eftersom kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Kommentar

Koncernbidrag

- 6.6 Koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska redovisas som bokslutsdisposition.

Allmänt råd

Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får redovisas som en ökning av andelens **redovisade värde**.

Koncernbidraget påverkar det skattepliktiga resultatet även om punkt 6.6 andra stycket tillämpas, vilket innebär att **aktuell skatt** minskar.

Kommentar

Omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar

- Allmänt råd* 6.7 Reservering av medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reservering ska göras och beslutet verkställs.
- Användning av medel enligt första stycket ska redovisas som en omföring från bundet till fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs.

Kommentar En reservering i fond för yttre underhåll uppfyller inte förutsättningarna för att redovisas som en skuld eller en **avsättning**. Reserveringen redovisas därför i eget kapital. Medel som tillförts en fond för yttre underhåll är inte tillgängliga för utdelning. Fonden redovisas därför som bundet eget kapital.

Stadgarnas utformning är av mycket stor betydelse för när reserveringen och användningen ska redovisas. Vilka beslut som är nödvändiga för att reservera eller ta i anspråk medel i fonden beror på bestämmelserna i BRL och utformningen av stadgarna i den enskilda bostadsrättsföreningen. Är stadgarna utformade så att det kan beräknas vilket belopp som ska reserveras torde något ytterligare beslut av ett föreningsorgan inte vara nödvändigt. Stadgarna kan i ett sådant fall sägas motsvara det grundläggande beslutet och redovisningsåtgärden verkställighetsbeslutet.

Kapitel 7 – Kassaflödesanalys

Tillämpningsområde och definitioner

- Allmänt råd* 7.1 Detta kapitel ska tillämpas när en **kassaflödesanalys** upprättas. Kapitlet ska även tillämpas på en frivilligt upprättad kassaflödesanalys.
- I punkt 7.21 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Kapitlet beskriver vilken information som ska finnas i en kassaflödesanalys samt hur den ska presenteras. Enligt 7 kap. 4 § ÅRL ska en **koncernredovisning** bland annat bestå av en kassaflödesanalys. Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska det ingå en kassaflödesanalys i en årsredovisning för ett större företag eller en bostadsrättsförening. En kassaflödesanalys behöver däremot inte ingå i en årsredovisning för ett annat företag som tillämpar detta allmänna råd.

Enligt 7 kap. 31 § ÅRL tillämpas 6 kap. 5 § även på koncernredovisningen.

Lagtext

6 kap. 5 § ÅRL

I kassaflödesanalysen ska företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas. Lag (2014:542)

- Allmänt råd* 7.2 En **kassaflödesanalys** innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av **företagets likvida medel**. Räkenskapsårets kassaflöden ska hänföras till kategorierna **löpande verksamhet**, **investeringsverksamhet** eller **finansieringsverksamhet**.

7.3 **Kassaflöden** är in- och utflöden av **likvida medel**.

Allmänt råd

7.4 **Likvida medel** är

Allmänt råd

- a) kassamedel,
- b) disponibla tillgodohavanden hos banker och andra kreditinstitut, och
- c) kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Kassamedel är sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar.

Kommentar

Likvida medel innehas främst i syfte att tas i anspråk för att fullgöra kortfristiga åtaganden och inte för investeringar eller andra syften. En placering kan därför normalt klassificeras som likvida medel endast när den har en kort löptid räknat från anskaffningstidpunkten, vanligen tre månader eller kortare.

Vad gäller checkräkningskredit hänförs en utnyttjad checkräkningskredit, i likhet med lån, normalt till finansieringsverksamheten. En utnyttjad checkräkningskredit är inte likvida medel.

7.5 **Löpande verksamhet** utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än **investeringsverksamhet** och **finansieringsverksamhet**.

Allmänt råd

Kassaflödena från den löpande verksamheten är vanligen ett resultat av transaktioner och händelser som påverkar företagets **resultat**. Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till den löpande verksamheten:

Kommentar

- Inbetalningar som avser sålda varor och utförda tjänster.
- Inbetalningar som avser royaltyer, arvoden, provisioner och övriga intäkter.
- Utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster.
- Utbetalningar som avser löner och andra personalutgifter.
- Utbetalningar och återbetalningar som avser **inkomstskatter** som inte särskilt kan identifieras som hänförliga till investerings- eller finansieringsverksamheten.
- In- och utbetalningar som avser investeringar, lån och andra kontrakt som innehas för handel och som kan jämföras med lagerposter som förvärvats i avsikt att säljas vidare.
- Inbetalningar som avser medlemsavgifter, gåvor och bidrag.

Vissa transaktioner, t.ex. försäljning av anläggningstillgångar, kan visserligen ge upphov till en vinst eller förlust som påverkar företagets resultat, men kassaflöden från sådana transaktioner ska hänföras till investeringsverksamheten.

7.6 **Investeringsverksamhet** utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet **likvida medel**.

Allmänt råd

Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till investeringsverksamheten:

Kommentar

- Utbetalningar för förvärv av materiella och immateriella anläggningstillgångar.
- Inbetalningar från försäljning av materiella och immateriella anläggningstillgångar.
- Utbetalningar som avser investeringar i aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive **joint venture** (utom utbetalningar för sådana instrument som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel).
- Inbetalningar som avser avyttrade aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive **joint venture** (om inte inbetalningen avser en placering som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel).
- Utbetalningar av förskott och lån till utomstående.
- Inbetalningar från utomstående av lån och förskott.
- Utbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.
- Inbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.

Redovisas ett avtal som en säkring (se kapitel 11 och 12), ska betalningar som avser avtalet redovisas på samma sätt som betalningar som hänförs till den säkrade positionen.

Allmänt råd 7.7 **Finansieringsverksamhet** utgörs av åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av **företagets eget kapital** och upplåning.

Kommentar Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till finansieringsverksamheten:

- Inbetalningar vid emission av egna aktier eller andra **egetkapitalinstrument**.
- Utbetalningar till **ägare** för återköp eller inlösen av företagets aktier.
- Utbetalningar till ägare som avser utdelning.
- Inbetalningar vid emission av obligationslån, reverslån och inteckningslån samt andra kort- eller långfristiga lån.
- Utbetalningar vid återbetalning av lån.
- Utbetalningar som avser amorteringar av låneskulder till följd av **finansiella leasingavtal**.

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten

Allmänt råd 7.8 Ett **företag** ska tillämpa indirekt metod eller direkt metod vid redovisning av **kassaflöden** som hänförs till den **löpande verksamheten**.

Kommentar Indirekt metod innebär att resultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar, upplupna eller förutbetalda poster som avser tidigare eller kommande perioder samt för eventuella intäkter och kostnader som är hänförliga till investeringsverksamhetens eller finansieringsverksamhetens kassaflöden.

Direkt metod innebär att väsentliga slag av in- och utbetalningar ska anges brutto och separat.

Exempel 1 visar hur en kassaflödesanalys kan ställas upp enligt indirekt metod och exempel 2 visar direkt metod.

Indirekt metod

- 7.9 Tillämpas indirekt metod, ska nettot av in- och utbetalningar i den **löpande verksamheten** beräknas och redovisas genom att resultatet justeras för
- icke-kassaflödespåverkande poster och alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**, samt
 - periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

Allmänt råd

Exempel på justeringar enligt 7.9 a är **avskrivningar**, realisationsresultat, orealiserade valutakursvinster och valutakursförluster, ej utdelade resultatandelar i intresseföretag samt **minoritetsintressen**.

Kommentar

Direkt metod

- 7.10 Tillämpas direkt metod, ska väsentliga slag av in- och utbetalningar i den **löpande verksamheten** redovisas brutto och separat.

Allmänt råd

Uppgifter om väsentliga slag av betalningar erhålls antingen direkt från företagets räkenskaper eller genom att företagets försäljningsintäkter, kostnader för sålda varor och tjänster med flera poster i resultaträkningen justeras för

Kommentar

- periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder,
- andra poster som inte har påverkat kassaflödet, samt
- poster vars påverkan på kassaflödena hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.

K3

Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten

- 7.11 Ett **företag** ska redovisa väsentliga slag av in- och utbetalningar hänförliga till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten** brutto och separat i respektive kategori.

Allmänt råd

Avser in- och utbetalningarna förvärv eller avyttringar av dotterföretag eller andra affärsenheter, ska summan av betalningarna redovisas separat och hänföras till investeringsverksamheten.

Kassaflöden som får netto redovisas

- 7.12 Ett **företag** får netto redovisa följande typer av in- och utbetalningar i den **löpande verksamheten**, **investeringsverksamheten** och **finansieringsverksamheten**:

Allmänt råd

- In- och utbetalningar för kunders räkning om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än företagets.

- b) In- och utbetalningar av stora belopp som avser poster som omsätts snabbt och har kort löptid.

Kassaflöden i utländsk valuta

Allmänt råd 7.13 Ett **företag** ska redovisa effekten av orealiserade valutakursförändringar i **likvida medel** skild från **kassaflöden** från den **löpande verksamheten**, **investeringsverksamheten** och **finansieringsverksamheten**.

Kommentar I likvida medel kan ingå belopp i **utländsk valuta** omräknade till svenska kronor (eller i förekommande fall euro) enligt **balansdagens** kurs (se kapitel 30). Orealiserade vinster och förluster som uppkommer vid omräkningen utgör inte kassaflöden. För att möjliggöra en avstämning av likvida medel mellan räkenskapsårets början och slut, ska effekten av dessa orealiserade valutakursförändringar i likvida medel redovisas i kassaflödesanalysen skild från kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.

Räntor och utdelningar

Allmänt råd 7.14 **Kassaflöden** från in- och utbetalningar som avser räntor och utdelningar ska redovisas separat.

Allmänt råd 7.15 Räntor och erhållna utdelningar ska hänföras till den **löpande verksamheten**.
Trots det som sägs i första stycket får räntor och erhållna utdelningar hänföras till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**, om de betraktas som **kostnader** för finansiering eller utgör avkastning på placeringar och om klassificeringen är konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.

Allmänt råd 7.16 Utbetalad utdelning ska hänföras till **finansieringsverksamheten**.

Kommentar Anledningen till att utbetalad utdelning ska hänföras till finansieringsverksamheten är att utdelningen utgör en betalning som rör företagets finansiering.

Inkomstskatter

Allmänt råd 7.17 Betalningar som avser **inkomstskatter** ska redovisas separat och hänföras till den **löpande verksamheten**, om inte betalningarna särskilt identifieras och specifikt hänförs till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**.

Kommentar När företagets skattebetalningar redovisas under skilda kategorier ska upplysning lämnas om företagets totala skattebetalningar, se punkt 7.20.

Transaktioner som inte medför betalningar

Kommentar Transaktioner som hänförs till investerings- och finansieringsverksamheterna men som inte medför in- och utbetalningar ska inte ingå i kassaflödet trots att de påverkar företagets kapital- och tillgångsstruktur. Sådana transaktioner ska redovisas på annan plats i den **finansiella rapporten** på ett sätt som ger **relevant** information om dessa investerings- och finansieringsaktiviteter.

Att i kassaflödesanalysen undanta transaktioner som inte direkt påverkar likvida medel är förenligt med analysens syfte, eftersom dessa transaktioner inte ingår i kassaflödet under räkenskapsåret. Exempel på transaktioner som inte direkt påverkar kassaflödet är

- förvärv av **tillgångar** genom att antingen överta en till tillgången direkt relaterad **skuld** eller ingå ett finansiellt leasingavtal,
- förvärv av ett företag genom apportemission, och
- konvertering av skuld till eget kapital.

Noter

Upplysningar om sammansättningen av likvida medel

- 7.18 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om sammansättningen av **likvida medel** enligt den fördelning som anges i punkt 7.4. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Upplysningen ska visa storleken på delposterna

Kommentar

- kassamedel,
- disponibla tillgodohavanden hos banker och andra kreditinstitut, och
- kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Övriga upplysningar

- 7.19 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om **likvida medel** som är av betydande omfattning och inte är tillgängliga för användning för koncernens räkning samt skälen för detta. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Ett exempel är likvida medel som inte är tillgängliga för användning för koncernens räkning därför att det råder valutarestriktioner eller andra legala restriktioner.

Kommentar

K3

- 7.20 Ett större **företag** ska lämna upplysning om företagets totala skattebetalningar, om dessa redovisas under olika kategorier i **kassaflödesanalysen**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Redovisning i juridisk person

- 7.21 I juridisk person får **företagets** andel av medel på ett koncernkonto anses som **likvida medel**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Kapitel 8 – Noter

Tillämpningsområde

- 8.1 Detta kapitel ska tillämpas på noter som ska lämnas i en **finansiell rapport**.

Allmänt råd

I punkt 8.20 finns särskilda regler för juridisk person.

Kapitlet behandlar strukturen på de noter som ska lämnas i en finansiell rapport. Kapitlet behandlar också innehållet i de noter som ska lämnas och som inte behandlas i andra kapitel.

Kommentar

Enligt 7 kap. 8 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 och 5 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Noternas struktur och innehåll

Lagtext

7 kap. 14 § ÅRL

En koncernredovisning ska, utöver det som följer av övriga bestämmelser i detta kapitel, innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 4–24 §§. Om koncernredovisningen avser en större koncern, ska den även innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–37 §§, 38 § första stycket och 39–49 §§.

Det som sägs i 5 kap. 3 § om noternas ordningsföljd ska tillämpas.

Trots första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 40 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 41 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av de nämnda bestämmelserna ska dock de lämnade uppgifterna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag. Lag (2024:347)

Lagtext

5 kap. 1 § ÅRL

Mindre och större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–24 §§.

Ytterligare bestämmelser för mindre och större företag om upplysningar i noter finns i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §.

Bestämmelser för mindre företag om upplysningar i noter finns dessutom i 3 kap. 5 §. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 2 § ÅRL

Större företag ska i noter även lämna upplysningar enligt 25–48 §§.

Ytterligare bestämmelser för större företag om upplysningar i noter finns i 3 kap. 8 och 10 §§. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 3 § ÅRL

Om inte något annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 8.2 Noterna ska normalt presenteras i följande ordning:
- Redovisningsprinciper** och värderingsprinciper.
 - Uppskattningar och bedömningar.
 - Noter till enskilda poster i enlighet med 5 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).
 - Övriga upplysningar. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Övriga upplysningar är upplysningar som inte lämnas på annan plats i den finansiella rapporten men som är relevanta för förståelsen av denna.

Noter för mindre och större företag

Upplysning om redovisnings- och värderingsprinciper

5 kap. 4 § ÅRL

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

- 8.3 Upplysning ska lämnas om att **företaget** tillämpar årsredovisningslagen (1995:1554) och detta allmänna råd.
Upplysningar ska, utöver det som krävs enligt årsredovisningslagen och detta allmänna råd i övrigt, lämnas om vilka **redovisningsprinciper** som valts och som är **relevanta** för förståelsen av den **finansiella rapporten**.
- 8.3A För poster i årsredovisningen som avser **tillgångar, avsättningar** eller **skulder** i annan valuta än **företagets redovisningsvaluta** ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till redovisningsvalutan. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Allmänt råd

Upplysningar enligt punkt 8.3 andra stycket lämnas om det underlättar för användare att förstå hur transaktioner samt andra händelser och förhållanden avspeglas i den finansiella rapporten.

Kommentar

Upplysningar kan behöva lämnas om redovisningsprinciper för

- intäktsredovisning,
- koncernredovisning,
- intresseföretag,
- **joint venture**,
- materiella och immateriella anläggningstillgångar,
- aktivering av **lånegifter**,
- aktivering av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar,
- pågående arbeten,
- **finansiella instrument**,
- leasing,
- varulager,
- skatter, inklusive **uppskjuten skatt**,
- avsättningar,
- **ersättningar till anställda**,
- fordringar och skulder i **utländsk valuta**,
- säkringsredovisning, och
- **offentliga bidrag**.

K3

5 kap. 5 § ÅRL

Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av effekterna på företagets ställning och resultat.

Består avvikelserna i att kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra. Lag (2015:813)

Lagtext

Exempel på avvikelse genom kvittning finns i punkterna 21.10 och 23.27.

Kommentar

Upplysningar om uppskattningar och bedömningar

- Allmänt råd* 8.4 Större företag ska lämna upplysning om bedömningar som har betydande effekt på de redovisade beloppen i den **finansiella rapporten**. (BFNAR 2016:9)
- Allmänt råd* 8.5 Större företag ska lämna upplysning om antaganden om framtiden och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningar på **balansdagen** som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de **redovisade värdena** för **tillgångar** och **skulder** under nästa räkenskapsår. Om så är fallet ska upplysning lämnas om tillgångarnas och skuldernas karaktär och deras redovisade värde på balansdagen. (BFNAR 2016:9)

Vissa noter enligt årsredovisningslagen

Kommentar Under denna rubrik behandlas de noter som ska lämnas enligt ÅRL och som inte behandlas i andra kapitel.

Byte av uppställningsform

Lagtext **5 kap. 6 § ÅRL**
Om ett företag med stöd av 3 kap. 3 § andra stycket har bytt uppställningsform för resultaträkningen, ska det lämna en upplysning om skälen för bytet. Lag (2015:813)

Kortfristiga och långfristiga balansposter

Lagtext **5 kap. 13 § ÅRL**
Om ett företag har skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen, ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Kommentar Det är endast den del av skulden som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen behöver anges.

Allmänt råd 8.6 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Ställda säkerheter

Lagtext **5 kap. 14 § ÅRL**
Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form. Lag (2015:813)

Allmänt råd 8.6A Den upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554) beträffande omfattningen av ställda säkerheter ska avse panternas **redovisade värde**, eller när det gäller inteckningar, de nominella beloppen av de överlämnade säkerheterna. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Bestämmelsen i 5 kap. 14 § ÅRL gäller både för säkerheter som har ställts till förmån för poster i balansräkningen och för säkerheter som har ställts för **eventualförpliktelser**. Uttagna pantbrev som inte lämnats som säkerhet redovisas inte. Ställda säkerheter till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag ska anges särskilt, se kapitel 33.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i koncernbalansräkningen eller balansräkningen

5 kap. 17 § ÅRL

Om ett företag har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget och uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysningar om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och
 2. den ekonomiska inverkan arrangemangen har på företaget.
- Första stycket 2 gäller inte mindre företag. Lag (2015:813)

Lagtext

Bedömningen av om upplysningen behöver lämnas görs främst med hänsyn till det ekonomiska värdet ställt i relation till omfattningen av företagets arrangemang i övrigt. Uppgifterna ska vara av sådan karaktär att de kan antas ha betydelse för möjligheten att fatta välgrundade beslut med avseende på företaget, t.ex. i samband med en investering.

Kommentar

Upplysning om den ekonomiska inverkan arrangemangen har på företaget behöver inte lämnas av mindre företag.

Exceptionella intäkter och kostnader

5 kap. 19 § ÅRL

Om ett företag har haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, ska det lämna upplysningar om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad. Lag (2015:813)

Lagtext

Exceptionella intäkter och kostnader är sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. Det är ovanligt att intäkter eller kostnader är exceptionella endast på grund av sin storlek. Upplysningar ska lämnas om enskilda intäkter och kostnader och får inte lämnas på aggregerad nivå.

Kommentar

Exempel på när upplysningar kan behöva lämnas är vid:

- stora nedskrivningar av anläggningstillgångar eller återföringar av tidigare nedskrivningar,
- omstruktureringar av ett företags verksamhet eller avveckling av en verksamhet, eller
- en uppgörelse i en rättstvist.

K3

Medelantalet anställda under räkenskapsåret

5 kap. 20 § ÅRL

En upplysning ska lämnas om medelantalet av de personer som har varit anställda under räkenskapsåret. Lag (2015:813)

Lagtext

8.6B Uppgifter om medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden. (BFNAR 2016:9).

Allmänt råd

Ytterligare noter för större företag

Större periodiseringsposter

Lagtext

3 kap. 8 § ÅRL

Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Lag (2006:871)

Ytterligare upplysningar om kortfristiga och långfristiga balansposter

Lagtext

5 kap. 31 § ÅRL

Större företag ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana poster som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna en upplysning om den del av skulden som ska betalas senare än fem år efter balansdagen. Lag (2015:813)

Kommentar

Har företaget slagit samman skuldposter med stöd av 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL ska upplysningen lämnas i anslutning till de delposter som i sådant fall ska anges i noterna.

Disposition av vinst och förlust

Lagtext

5 kap. 35 § ÅRL

Större företag ska lämna en upplysning om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om dispositionen. Lag (2015:813)

Kommentar

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska även lämna förslag till dispositioner beträffande företagets vinst eller förlust i förvaltningsberättelsen, se kapitel 3.

Ytterligare upplysningar om medelantalet anställda, könsfördelning och fördelning mellan olika länder

Lagtext

5 kap. 37 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om

1. andelen kvinnor och andelen män av medelantalet anställda under räkenskapsåret, och

2. medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land, om företaget har anställda i flera länder. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.7 Upplysningen om könsfördelning enligt 5 kap. 37 § får baseras på förhållandet på **balansdagen**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

8.8 När **företaget** lämnar uppgifter enligt 5 kap. 37 årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter. (BFNAR 2016:9)

Könsfördelning i styrelse och ledning

Lagtext

5 kap. 38 § första stycket ÅRL

Ett större företag ska lämna upplysningar om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra perso-

ner i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Upplysningarna ska avse förhållandena på balansdagen.

--- Lag (2024:347)

- 8.9 En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när upplysningar om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 38 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2024:3)

Allmänt råd

De upplysningar som företaget ska lämna ska inte omfatta styrelsesuppleanter respektive vice verkställande direktörer som inte anses sitta i ledningsgruppen.

Kommentar

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inklusive pensionskostnader

5 kap. 39 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om följande personalkostnader för räkenskapsåret:

1. löner och andra ersättningar, och
2. sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader.

Lag (2015:813)

Lagtext

- 8.10 Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 39 § 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- a) skattepliktiga **ersättningar till anställda** som har redovisats som **kostnad** under räkenskapsåret, och
 - b) årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

K3

Upplysningen avser de löner och ersättningar som kostnadsförts under räkenskapsåret. I begreppet ersättning ingår lön och arvode men också provision, bonus, semesterersättning och liknande.

Kommentar

- 8.11 Med sociala **kostnader** enligt 5 kap. 39 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- a) årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
 - b) allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
 - c) årets sociala avgifter till följd av avtal,
 - d) pensionskostnader, samt
 - e) årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel.

Allmänt råd

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. (BFNAR 2016:9)

Årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel omfattar särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel.

Kommentar

Fördelning på styrelseledamöter och verkställande direktör respektive anställda

Lagtext

5 kap. 40 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och
2. anställda som inte omfattas av 1.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, den verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.

I ett publikt aktiebolag ska vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen ska anges. Vidare ska uppgifter om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. Lag (2015:813)

Kommentar

Med motsvarande befattningshavare enligt 5 kap. 40 § ÅRL avses t.ex. en person i ledningen för ett handelsbolag.

Allmänt råd

- 8.12 Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 40 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas med utgångspunkt från det belopp som beräknats enligt punkt 8.10.

Upplysningar 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. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

- 8.13 Med tantiem och därmed jämställd ersättning enligt 5 kap. 40 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses vinstandelar och bonus. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Punkt 8.13 avser avtalad rörlig ersättning som fastställs med utgångspunkt i exempelvis verksamhetens **resultat** eller omsättning.

Lagtext

5 kap. 41 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare.

I ett publikt aktiebolag ska upplysningar som avses i första stycket omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska anges. Vidare ska upplysningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. Lag (2015:813)

Bestämmelsen i 5 kap. 41 § ÅRL innebär att företaget, förutom att upplysa om pensionskostnaden, även ska upplysa om det kapitaliserade värdet av företagets pensionsförpliktelser.

Kommentar

I en koncernredovisning omfattar upplysningskravet enligt andra stycket andra och tredje meningarna samma paragraf endast personer i koncernledningen.

5 kap. 42 § ÅRL

Bestämmelserna i 40 och 41 §§ om upplysningar om styrelseledamöter och verkställande direktör gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör. Lag (2015:813)

Lagtext

Upplysningar enligt 5 kap. 40 och 41 §§ ÅRL gäller endast sådan lön eller annan ersättning som befattningshavaren uppburit i sin egenskap av funktionär (se punkt 8.12).

Kommentar

5 kap. 43 § ÅRL

Vid tillämpningen av 40–42 §§ ska styrelsesuppleanter jämföras med styrelseledamöter och vice verkställande direktör jämföras med verkställande direktör. Lag (2015:813)

Lagtext

Avtal om avgångsvederlag

5 kap. 44 § ÅRL

Större företag som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, den verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning ska lämna upplysningar om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen. Lag (2015:813)

Lagtext

K3

Exempel på ett väsentligt villkor enligt 5 kap. 44 § ÅRL är att befattningshavaren själv kan påkalla förmånen.

Kommentar

8.14 Med andra personer i **företagets** ledning enligt 5 kap. 44 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses personer i företagets ledningsgrupp. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

I det fall företaget saknar formell ledningsgrupp, får företaget bedöma vilka som anses tillhöra ledningen i företaget.

Kommentar

8.15 Med avgångsvederlag eller liknade förmåner enligt 5 kap. 44 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavaren vid förtida avgång från befattningen. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Bestämmelsen avser förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavare som avgår i förtid och som ännu inte fallit ut. Det saknar betydelse om uppsägningen sker från företagets eller den anställdes sida. De personer som berörs behöver inte namnges.

Kommentar

8.16 Om det i upplysningen om pensionskostnader enligt 5 kap. 39 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ingår **kostnader** till följd av ett

Allmänt råd

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. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Ett avtal om avgångsvederlag kan ha karaktär av pensionsavtal. Enligt 5 kap. 39 § 2 ÅRL ska uppgift lämnas om pensionskostnader och även om sådan uppgift har lämnats ska uppgift lämnas om avgångsvederlaget.

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

Lagtext

5 kap. 46 § ÅRL

Större företag ska, när de enligt 14 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller i noter enligt 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 som säkerheterna avser.

I fråga om säkerheter som inte motsvarar en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen ska det vidare anges om säkerheten har ställts till förmån för företaget självt eller till förmån för någon annan. Lag (2015:813)

Nettoomsättningens fördelning

Lagtext

5 kap. 47 § ÅRL

Om ett större företags verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, ska företaget lämna upplysningar 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. Lag (2015:813)

Allmänt råd 8.17 Uppgiften om nettoomsättningens fördelning enligt 5 kap. 47 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse sådana **oberoende verksamhetsgrenar** som svarar för en väsentlig del av **företagets** nettoomsättning.

Indelningen i verksamhetsgrenar får inte ändras mellan åren om inte verksamheten fått ny inriktning. Ändras indelningen, ska upplysning lämnas om det och om effekterna av förändringen. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Ändras indelningen, kan bland annat jämförelsetalen för föregående räkenskapsår behöva justeras.

Allmänt råd 8.18 En **oberoende verksamhetsgren** är en del av ett **företags** verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.

Kommentar En verksamhetsgren är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar vad gäller t.ex. affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur och risknivå.

- 8.19 En **geografisk marknad** är ett visst land eller en grupp länder där **företaget** har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter. *Allmänt råd*

Avgränsningen av en geografisk marknad görs med ledning av vad som i det enskilda företaget är affärsmässigt motiverat och därmed av väsentlig betydelse från informationssynpunkt. Enhetliga marknadsförutsättningar eller valuta- och inflationsförhållanden kan vara av särskild betydelse vid avgränsningen. *Kommentar*

Ersättningar till revisorer och revisionsföretag

5 kap. 48 § ÅRL

Aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska lämna upplysningar om räkenskapsårets sammanlagda ersättning till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Det ska vidare anges hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster. Lag (2015:813) *Lagtext*

- 8.19A Upplysningen enligt 5 kap. 48 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse kostnadsförd ersättning till samtliga som har varit revisorer i **företaget** under räkenskapsåret *Allmänt råd*

Upplysning lämnas även om ersättning till en revisor som har bytts ut. *Kommentar*

Vissa noter i juridisk person enligt årsredovisningslagen

Företag som ingår i en koncern

Enligt bilaga 2 och 3 till ÅRL ska särskilda uppgifter lämnas om finansiella resultatposter mellan koncernföretag. *Kommentar*

K3

5 kap. 28 § ÅRL

Om ett större företag ingår i en koncern, ska det lämna upplysning om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. *Lagtext*

Moderföretag som är större företag och som med stöd av 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning ska lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen. Lag (2015:813)

Med försäljningar avses normalt vad som redovisas som nettoomsättning i resultaträkningen och med inköp vad som hos motparten redovisas som försäljning. Begreppen inköp och försäljningar är korresponderande. *Kommentar*

Upplysningen enligt 5 kap. 28 § första stycket ÅRL ska lämnas oavsett om koncernredovisning upprättas eller inte.

- 8.20 Upplysningen enligt 5 kap. 28 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse storleken på de på **balansdagen** realiserade internvinster som ingår i värdet på redovisade **tillgångar** inom koncernen. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

Kapitel 9 – Koncernredovisning och andelar i dotterföretag

Tillämpningsområde

Allmänt råd

- 9.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett moderföretag redovisar andelar i dotterföretag. Kapitlet ska tillämpas både på **koncernredovisningar** som upprättas enligt 7 kap. 1–3 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554) och på frivilligt upprättade koncernredovisningar.
- Punkterna 9.2–9.8 ska tillämpas när koncernredovisningen upprättas.
- Punkterna 9.9–9.11 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person.

Kommentar

En koncernredovisning är en redovisning för ett moderföretag och dess dotterföretag upprättad som om dessa var en enda ekonomisk enhet.

Kapitlet behandlar koncernredovisningens omfattning och tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas samt upplysningar. Kapitlet innehåller också regler för hur andelar i dotterföretag ska redovisas i juridisk person.

Koncernredovisning

Lagtext

7 kap. 1 § ÅRL

Ett moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2, 3 eller 3 a §. Lag (2010:686)

Lagtext

7 kap. 2 § första och andra samt fjärde och femte styckena ÅRL

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och
 2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt
 - a) lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/102/EU,
 - b) internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008, eller
 - c) redovisningsstandarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder enligt b.
- Första stycket gäller även om något dotterföretag av skäl som anges i 5 § andra stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en ägarandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att en koncernredovisning ska upprättas, eller

2. om andelarna i moderföretaget eller överlåtbara värdepapper som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen. Lag (2015:813)

7 kap. 3 § ÅRL

Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning. Lag (2009:34)

Lagtext

7 kap. 3 a § ÅRL

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning om samtliga dotterföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse.

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag inte behöver omfattas av en koncernredovisning av skäl som anges i 5 § andra stycket. Lag (2015:813)

Lagtext

Koncernredovisningens omfattning

1 kap. 4 § ÅRL

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Lagtext

K3

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.
Lag (1999:1112)

Allmänt råd 9.2 **Bestämmande inflytande** enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) innebär en rätt att utforma ett annat företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Vid bedömningen av om ett **företag** har ett bestämmande inflytande ska hänsyn tas till innehav av **finansiella instrument** som är potentiellt röstberättigade och som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras till röstberättigade **egetkapitalinstrument**. Hänsyn ska också tas till om företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten.

Kommentar Exempel på finansiella instrument som är potentiellt röstberättigade är optioner och konvertibler.

Lagtext

7 kap. 5 § ÅRL

Koncernredovisningen ska omfatta samtliga dotterföretag, om inte något annat följer av andra stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,

2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskäligen kostnad eller inom rimlig tid, eller

3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar andra stycket ska i en not upplysa om skälen för detta. Lag (2015:813)

Kommentar Ett dotterföretag undantas inte från koncernredovisningen endast av den anledningen att ägaren är ett riskkapitalföretag, en värdepappersfond, aktiefond eller liknande. Inte heller undantas ett dotterföretag från koncernredovisningen på grund av att dess affärsverksamhet avviker från andra företags inom koncernen. Genom att ta in sådana dotterföretag i koncernredovisningen och lämna ytterligare upplysningar i koncernredovisningen om dotterföretags olika affärsverksamheter lämnas relevant information.

Av väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § ÅRL följer att ett dotterföretag får undantas om det är utan väsentlig betydelse.

Allmänt råd 9.3 Har upphävts. (BFNAR 2021:2)

Tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas

7 kap. 8 § ÅRL²

Lagtext

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen ska var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen ska göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–23 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag ska 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. med undantag för 10 a och 10 b §§. Det som sägs i 3 kap. om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner. Lag (2016:113)

7 kap. 10 § ÅRL

Lagtext

Koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före eller efter moderföretagets balansdag, ska dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före moderföretagets balansdag, ska upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar. Lag (2015:813)

7 kap. 11 § ÅRL

Lagtext

Bestämmelserna i 4 kap. tillämpas även på koncernredovisningen. Lag (1999:1112)

K3

7 kap. 12 § ÅRL

Lagtext

Koncernredovisningen och årsredovisningen ska upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelser.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än de principer som tillämpas i koncernbalansräkningen, ska dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från andra stycket. En upplysning om skälen för avvikelser ska anges i en not. Lag (2015:813)

7 kap. 13 § ÅRL

Lagtext

Fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, ska elimineras i koncernbalansräkningen.

² 7 kap. 18–23 §§ ÅRL behandlar hur företag ska räknas in i koncernredovisningen (se kapitel 19).

7 kap. 25–30 §§ ÅRL behandlar hur andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska räknas in i koncernredovisningen (se kapitel 14 och 15).

Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, ska elimineras i koncernresultaträkningen.

Med internvinst avses en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 19 § ÅRL

I koncernbalansräkningen ska det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom att avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. Lag (1999:1112)

Kommentar

När en koncernredovisning upprättas slås redovisningarna för moderföretaget och dess dotterföretag ihop post för post genom sammanläggning av motsvarande poster för tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader. För att koncernredovisningen ska kunna innehålla finansiell information om koncernen som en ekonomisk enhet görs därefter nödvändiga justeringar, t.ex. elimineringar.

Kapitel 29 tillämpas på **temporära skillnader** som uppkommer vid eliminering av vinster och förluster vid koncerninterna transaktioner.

Allmänt råd

9.4 Andelarna av **resultatet** och förändringar i **eget kapital** hänförliga till moderföretaget samt minoriteten ska fastställas på grundval av befintliga ägarandelar.

Förvärv och avyttring av dotterföretag

Allmänt råd

9.5 Ett dotterföretags **intäkter** och **kostnader** ska tas in i **koncernredovisningen** från och med tidpunkten för förvärvet till och med den tidpunkt då moderföretaget inte längre har ett **bestämmande inflytande** över dotterföretaget.

Kommentar

Hur förvärv och avyttring av dotterföretag redovisas framgår av punkterna 19.22–19.24. Se även exempel 3–5.

Minoritetsintresse – Innehav utan bestämmande inflytande

Lagtext

7 kap. 9 § ÅRL

Den del av eget kapital och årets resultat i ett dotterföretag som är att hänföra till andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska i koncernbalansräkningen redovisas som innehav utan bestämmande inflytande. Den del av årets resultat i ett dotterföretag som är att hänföra till sådana andelar ska i koncernresultaträkningen redovisas som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande. Lag (2015:813)

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

9.5A Med **minoritetsintresse** avses i detta allmänna råd ett innehav utan bestämmande inflytande enligt 7 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

9.6 **Minoritetsintressen** ska i koncernbalansräkningen redovisas separat inom **eget kapital**. Minoritetsintressen ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till posten Årets resultat. *Allmänt råd*

Minoritetens andel ska vid det första redovisningstillfället, beräknas enligt kapitel 19. *Kommentar*

Dotterföretagets resultat, ägartransaktioner samt **avskrivning** på **goodwill** och koncernmässiga övervärden är exempel på sådant som får till följd att minoritetsintresset förändras.

Hur minoritetsintresset påverkas vid förvärv och avyttring av ytterligare andelar framgår av kapitel 19.

Minoritetens andel kan presenteras enligt följande:

KONCERNENS RESULTATRÄKNING

Januari–december (MSEK)	20X2	20X1

Årets resultat	8 150	5 950
Hänförligt till		
Moderföretagets aktieägare	8 100	5 850
Innehav utan bestämmande inflytande	50	100

KONCERNENS BALANSRÄKNING

31 december (MSEK)	20X2	20X1
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		
Aktiekapital	5 380	8 380
Övrigt tillskjutet kapital	8 245	9 530
Annat eget kapital inklusive årets resultat	20 210	12 400
Eget kapital hänförligt till moderföretagets aktieägare	33 835	30 310
Innehav utan bestämmande inflytande	280	355
Summa eget kapital	34 115	30 665

K3

9.7 Är **eget kapital** i dotterföretaget negativt, får **minoritetsintresset** i dotterföretaget redovisas som negativt minoritetsintresse inom eget kapital endast om minoriteten har en bindande förpliktelse att täcka kapitalunderskottet och har förmåga att fullgöra förpliktelsen. *Allmänt råd*

Om minoritetsintresset inte redovisas som negativt minoritetsintresse inom eget kapital, ska dotterföretagets vinster efterföljande år räknas in i sin helhet i koncernens **resultat** till dess att dotterföretagets kapitalunderskott är täckt. (BFNAR 2012:5)

Noter

Lagtext

7 kap. 15 § ÅRL

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. Detta ska ske i noter eller i en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 16 § ÅRL

I en not ska upplysningar lämnas om namn, organisationsnummer, säte och koncernföretagens ägarandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, i fråga om

1. dotterföretag,
2. intresseföretag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§,
3. gemensamt styrda företag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§ eller 30 § andra stycket, och
4. andra företag som ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § har ett ägarintresse i.

I fråga om företag som avses i första stycket 4 ska upplysningar även lämnas om eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret.

I upplysningarna ska grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna på samtliga andelar och ägarandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträtsandelen. Även grunden för att ett gemensamt styrt företag redovisas med tillämpning av 30 § ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 17 § ÅRL

Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 16 § första och andra styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen. Lag (2004:244)

Allmänt råd

- 9.7A I upplysningarna enligt 7 kap. 16 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska även dotterföretag som har undantagits från **koncernredovisningen** med stöd av 7 kap. 5 § eller 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen ingå. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

- 9.8 I **koncernredovisningen** för större koncerner ska upplysningar lämnas om karaktären på och omfattningen av väsentliga begränsningar i ett dotterföretags förmåga att överföra medel till moderföretaget i form av utdelning eller återbetalning av lån. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysningskravet i 7 kap. 16 § första stycket 1 ÅRL gäller samtliga dotterföretag och omfattar även sådana dotterföretag som med stöd av 7 kap. 5 § och 2 kap. 3 a § ÅRL har undantagits från koncernredovisningen.

Intresseföretag och gemensamt styrda företag som inte redovisas enligt kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden i koncernredovisningen omfattas av upplysningskraven i 7 kap. 16 § första stycket 4 och andra stycket ÅRL.

Exempel på begränsning enligt punkt 9.8 är ett låneavtal eller krav från en tillsynsmyndighet.

I det fall olika värderingsprinciper använts i koncernredovisningen och i årsredovisningen för juridisk person (se kapitel 1), ska upplysning lämnas enligt 7 kap. 12 § ÅRL (se lagtext ovan under rubriken Tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas).

Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person

4 kap. 3 § första stycket ÅRL³

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL⁴

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

--- Lag (2011:1554)

Lagtext

Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i dotterföretag till **verkligt värde** (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

Kommentar

9.9 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat.

Allmänt råd

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.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Kommentar

9.10 Utdelning från andelar i dotterföretag ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Allmänt råd

Ett moderföretag som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får dock redovisa utdelning på dessa

³ Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

⁴ Bestämmelserna i 4 kap. 10 och 14 a §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning respektive finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

andelar som intäkt när **ägarens** rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

- Allmänt råd* 9.11 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i dotterföretag ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Noter

- Kommentar* Upplysning enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. I större koncerner ska upplysningar även lämnas enligt 25 § (se lagtextrutan i kapitel 17).

Lagtext

5 kap. 28 § ÅRL

Om ett större företag ingår i en koncern, ska det lämna upplysning om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Moderföretag som är större företag och som med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning ska lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen. Lag (2015:813)

- Kommentar* Med försäljning avses normalt vad som redovisas som nettoomsättning i resultaträkningen och med inköp vad som hos motparten redovisas som försäljning. Begreppen inköp och försäljning är korresponderande.

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om:

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företags ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företags balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företags rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En uppgift enligt 29 § får utelämnas,

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen.

2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och

3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget eller
2. det andra företaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Upplysningarna enligt 5 kap. 29 § ÅRL ska utöver dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag även omfatta övriga företag som företaget har ett ägarintresse i. Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

Kommentar

Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel

Tillämpningsområde

- 10.1 Detta kapitel ska tillämpas vid byte av **redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning** samt rättelse av **fel** i tidigare **finansiella rapporter**.

Allmänt råd

Vad som avses med redovisningsprinciper, ändrad uppskattning och bedömning samt fel framgår nedan.

Kommentar

Byte av redovisningsprincip

Redovisningsprinciper är de principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett företag tillämpar när den finansiella rapporten upprättas och utformas.

Kommentar

- 10.2 Ett **företag** får byta **redovisningsprincip** endast om
- a) det krävs på grund av en ändring i lag eller i detta allmänna råd,
 - b) det leder till att den **finansiella rapporten** kommer att innehålla mer **tillförlitlig** och **relevant** information om effekterna av transaktioner, andra händelser eller förhållanden på företagets finansiella ställning, **resultat** eller **kassaflöden**,
 - c) företaget byter koncerntillhörighet, eller
 - d) företagets verksamhet har minskat väsentligt i omfattning.

Allmänt råd

K3

Följande är inte byte av redovisningsprincip:

Kommentar

- Tillämpning av en redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som till sin innebörd skiljer sig från dem som tidigare inträffat.
- Tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som inte inträffat tidigare eller som var oväsentliga.
- Byte från värderingsgrunden **verkligt värde** till anskaffningsvärde när det inte längre är möjligt att värdera en tillgång till verkligt värde (eller byte från anskaffningsvärde till verkligt värde när det åter är möjligt) även om det allmänna rådet kräver eller tillåter en sådan värdering.

Det är ett byte av redovisningsprincip när det allmänna rådet tillåter ett val vid redovisning, inklusive val av värderingsgrund, av en specifik transaktion, annan händelse eller förhållande och företaget ändrar sitt tidigare val.

Allmänt råd 10.3 Är det svårt att skilja byte av **redovisningsprincip** från **ändrad uppskattning och bedömning**, ska bytet eller ändringen anses som ändrad uppskattning och bedömning.

Kommentar Gränsdragningen mellan byte av redovisningsprincip och ändrad uppskattning och bedömning kan åskådliggöras med följande exempel. Om ett företag tidigare tillämpat färdigställandemetoden men övergår till successiv vinstavräkning vid intäktsredovisning är det ett byte av redovisningsprincip. En ändrad metod för att mäta färdigställandegraden är däremot en ändrad uppskattning och bedömning.

Redovisning av byte av redovisningsprincip

Lagtext 3 kap. 5 § andra–fjärde styckena ÅRL

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse göras från andra stycket.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2015:813)

Kommentar Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Allmänt råd 10.4 Ett **företag** ska redovisa byte av **redovisningsprincip** enligt följande:
a) Byte till följd av ändring av lag eller detta allmänna råd ska redovisas enligt övergångsbestämmelserna till ändringen.
b) Andra byten ska redovisas med **retroaktiv tillämpning**.

Allmänt råd 10.5 Ett **företag** som redovisar byte av **redovisningsprincip** med **retroaktiv tillämpning** enligt punkt 10.4 b, ska räkna om jämförelsetalen för föregående räkenskapsår som om den nya redovisningsprincipen alltid hade tillämpats.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa effekterna av ett byte av redovisningsprincip för det föregående räkenskapsåret, ska företaget tillämpa den nya redovisningsprincipen på **tillgångar** och **skulder** från och med början av det innevarande räkenskapsåret.

Kommentar Retroaktiv tillämpning är tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats. Enligt punkt 6.3 ska specifikationen av förändringar i eget kapital innehålla uppgift om effekterna av retroaktiv tillämpning.

Noter om byte av redovisningsprincip

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

- 10.6 Vid byte av **redovisningsprincip** ska följande upplysningar lämnas:

Allmänt råd

- Karaktären på bytet av redovisningsprincip.
- Justeringsbelopp för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen för innevarande och föregående räkenskapsår, om det är praktiskt genomförbart.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att beräkna justeringsbeloppen enligt första stycket, ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Ett **företag** som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta.

- 10.7 Vid frivilligt byte av **redovisningsprincip** enligt punkt 10.2 b ska upplysning lämnas om varför tillämpningen av den nya redovisningsprincipen leder till mer **tillförlitlig** och **relevant** information.

Allmänt råd

De finansiella rapporterna för kommande år behöver inte innehålla upplysningar enligt punkterna 10.6 och 10.7.

Kommentar

Mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten. Upplysningen kan lämnas på en övergripande nivå och beskriva hur principerna har ändrats samt vilken effekt (positiv eller negativ) de ändrade principerna har på företagets resultat och ställning.

K3

5 kap. 7 § ÅRL

Om ett företag med stöd av 3 kap. 5 § tredje stycket avviker från det som sägs i den paragrafen om jämförelsetal, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelserna. Lag (2015:813)

Lagtext

Ändrad uppskattning och bedömning

- 10.8 **Ändrad uppskattning och bedömning** innebär en ändring av **företagets** bedömning av aktuell status på, och uppskattning av förväntade framtida ekonomiska fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, **tillgångar** och **skulder**.

Allmänt råd

Ett exempel på ändrad uppskattning och bedömning är en förändring av uppskattningen av en tillgångs **nyttjandeperiod** eller en ändrad metod för inkuransbedömning.

Kommentar

Ändrad uppskattning och bedömning är en följd av ny information eller ny utveckling och är därmed inte rättelse av fel.

När det är svårt att skilja ett byte av redovisningsprincip från ändrad uppskattning och bedömning, ska bytet eller ändringen enligt punkt 10.3 anses som ändrad uppskattning och bedömning.

- Allmänt råd* 10.9 Effekten av en **ändrad uppskattning och bedömning** ska redovisas i den **finansiella rapporten** för innevarande räkenskapsår genom att det **redovisade värdet** per **balansdagen** på **tillgången**, **skulden** eller posten under **eget kapital** fastställs utifrån den nya uppskattningen och bedömningen.
- Effekten av en ändrad uppskattning och bedömning ska redovisas framåtriktat genom att innefatta effekten i **resultatet** för
- det räkenskapsår då ändringen görs, om ändringen endast påverkar det räkenskapsåret, eller
 - det räkenskapsår då ändringen görs och framtida räkenskapsår, om ändringen påverkar dessa räkenskapsår.

Noter om ändrad uppskattning och bedömning

- Allmänt råd* 10.10 Ett större företag ska för en **ändrad uppskattning och bedömning** lämna upplysningar om karaktären på ändringen och effekten på **tillgångar**, **skulder**, **intäkter** och **kostnader** det innevarande räkenskapsåret. (BFNAR 2016:9)

Rättelse av fel

- Allmänt råd* 10.11 **Fel** är utelämnande eller felaktighet i de **finansiella rapporterna** för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, **tillförlitlig** information som
- fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna upprättades, och
 - rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats i de finansiella rapporterna. (BFNAR 2024:3)

Kommentar Fel omfattar även effekterna av t.ex. räknefel, misstag vid tillämpning av redovisningsprinciper, förbiseenden eller feltolkningar av fakta samt bedrägeri.

- Allmänt råd* 10.12 Ett **företag** ska rätta ett väsentligt **fel** i den **finansiella rapport** som upprättas närmast efter upptäckten av felet. Företaget ska rätta felet genom att
- räkna om jämförelsetalen för föregående räkenskapsår om felet uppstod detta år, eller
 - räkna om ingående balans för **tillgångar**, **skulder** och **eget kapital** för föregående räkenskapsår, om felet uppstod ett räkenskapsår som föregår detta år.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa effekterna av ett fel som inträffat ett tidigare räkenskapsår, ska företaget räkna om den ingående balansen för tillgångar, skulder och eget kapital innevarande räkenskapsår. (BFNAR 2021:3)

Kommentar Enligt punkt 6.3 ska specifikationen av förändringar i eget kapital innehålla uppgift om effekten av rättelse av fel.

Noter om rättelse av fel

- Allmänt råd* 10.13 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om rättelse av **fel**:
- Karaktären på felet.

- b) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 a för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen.
- c) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 b för varje påverkad post i den ingående balansen.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa rättelsebeloppen enligt första stycket b och c, ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Ett större företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta. (BFNAR 2016:9)

De finansiella rapporterna för kommande år behöver inte innehålla dessa upplysningar.

Kommentar

Mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten, se kommentaren punkt 10.7.

Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

Tillämpningsområde

- 11.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **finansiella instrument** värderade utifrån anskaffningsvärdet av **företag** som inte har valt att tillämpa 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Allmänt råd

Har ett företag valt att värdera finansiella instrument utifrån anskaffningsvärdet, ska kapitel 11 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument med undantag för instrument som omfattas av punkt 11.2.

Kapitel 11 får tillämpas i juridisk person även om kapitel 12 tillämpas på **koncernredovisningen**.

K3

I punkt 11.67 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2012:5)

När det gäller redovisning av finansiella instrument finns enligt ÅRL olika **redovisningsprinciper** att välja mellan; värdering utifrån anskaffningsvärdet och värdering till verkligt värde. Den valda principen ska tillämpas konsekvent.

Kommentar

Kapitel 11 ska tillämpas vid värdering utifrån anskaffningsvärde och kapitel 12 vid värdering till verkligt värde. Eftersom den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent ska ett företag som valt en värdering till verkligt värde tillämpa kapitel 12 även om företaget inte har några finansiella instrument som enligt 4 kap. 14 a § ÅRL får värderas till verkligt värde. Vissa skillnader finns mellan kapitel 11 och kapitel 12 vad gäller redovisning av finansiella instrument som värderas utifrån anskaffningsvärde.

Ett företag som tillämpar kapitel 11 på koncernredovisningen får inte tillämpa kapitel 12 i juridisk person (se punkt 12.1).

Värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL ska, enligt 7 kap. 11 § samma lag, även tillämpas på koncernredovisningen.

- 11.2 Detta kapitel får inte tillämpas på följande slag av **finansiella instrument**:

Allmänt råd

- a) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 9, 14, 15 och 27).
- b) Finansiella instrument som har getts ut av **företaget** och som helt eller delvis klassificeras som **eget kapital** (se kapitel 22 och 26).
- c) **Leasingavtal** (se kapitel 20).
- d) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).
- e) Finansiella instrument avseende **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26).
- f) Terminsavtal om köp eller försäljning av aktier eller andelar som kommer att leda till ett **rörelseförvärv** vid en framtida **förvärvstidpunkt**.
- g) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se kapitel 19).
- h) Rättigheter att erhålla ersättning för utgifter för en förpliktelse som företaget redovisar som en **avsättning** i enlighet med kapitel 21.
- i) Avtal som
 - a. ingåtts för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
 - b. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
 - c. utformats för detta ändamål när det ingicks, och
 - d. förväntas regleras genom leverans av varan.
- j) **Finansiella garantiavtal** som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.
- k) Försäkringsavtal.
- l) Lånelöften. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Har ett företag valt att värdera sina finansiella instrument utifrån anskaffningsvärdet, ska kapitel 11 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument med undantag för instrument som omfattas av punkt 11.2.

Byte av redovisningsprincip

Allmänt råd 11.3 Ett **företag** som tillämpar kapitel 11 om värdering av **finansiella instrument** utifrån anskaffningsvärdet får byta till kapitel 12 om värdering av finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2012:5)

Kommentar Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10.

Definitioner

Allmänt råd 11.4 Ett **finansiellt instrument** är varje form av avtal som ger upphov till en **finansiell tillgång** hos en part och en **finansiell skuld** eller ett **eget kapitalinstrument** hos en annan part. Avtalet behöver inte ha medfört någon betalning. (BFNAR 2012:5)

Kommentar I kapitel 22 behandlas klassificering av ett företags utfärdade finansiella instrument som antingen skuld eller eget kapital.

Allmänt råd 11.5 En **finansiell tillgång** är en tillgång i form av

- a) kontanter,
 - b) en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan part,
 - c) en avtalsenlig rätt att byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller
 - d) **egetkapitalinstrument** utgivna av ett annat företag (BFNAR 2012:5)
- 11.6 En **finansiell skuld** är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att
- a) erlagga kontanter eller en annan **finansiell tillgång** till en annan part, eller
 - b) byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. (BFNAR 2012:5)
- 11.7 Ett **finansiellt garantiavtal** är ett **finansiellt instrument** enligt vilket utställaren av garantin ska ersätta innehavaren av garantin för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en viss gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för en **finansiell skuld**. (BFNAR 2012:5)
- 11.8 Ett **derivatinstrument** är ett **finansiellt instrument** som uppfyller följande kriterier:
- a) Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna.
 - b) Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer.
 - c) Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt. (BFNAR 2012:5)
- 11.9 Med **värdepappersportfölj** avses ett innehav av ett flertal **finansiella instrument** som handlas på en **aktiv marknad** och som innehas för riskspridning.
- Ett **företag** kan ha flera värdepappersportföljer. (BFNAR 2012:5)
- Fondandelar kan ingå i en värdepappersportfölj.
- 11.10 **Upplupet anskaffningsvärde** för en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** är det **finansiella instrumentets** förväntade **kassaflöden** diskonterade med den **effektivränta** som beräknades vid anskaffningstillfället. (BFNAR 2012:5)
- 11.11 **Effektivränta** är den räntesats som diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under det **finansiella instrumentets** förväntade löptid till instrumentets **redovisade värde**.
- Effektivräntan ska beräknas med utgångspunkt i instrumentets redovisade värde vid anskaffningstillfället. Vid beräkningen av effektivräntan ska samtliga avtalsvillkor samt inträffade kreditförluster

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

beaktas. Risken för framtida kreditförluster ska däremot inte beaktas. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.12 **Effektivräntemetoden** är en metod för beräkning enligt vilken räntetäkten eller räntekostnaden ett räkenskapsår är lika med den **finansiella tillgångens** eller **finansiella skuldens redovisade värde** vid räkenskapsårets början multiplicerat med **effektivräntan**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Effektivräntemetoden enligt punkt 11.12 är en metod för att beräkna upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller en finansiell skuld, eller en grupp av finansiella tillgångar eller finansiella skulder, och för att fördela räntetäckter och räntekostnader under den förväntade löptiden.

När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?

Allmänt råd 11.13 Ett **företag** ska redovisa en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** i balansräkningen när företaget blir part i det **finansiella instrumentets** avtalsmässiga villkor. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Punkt 11.13 förutsätter att motprestationen för rätten att erhålla betalning har fullgjorts. Har endast avtal tecknats om köp eller försäljning med framtida leverans ska någon tillgång eller skuld inte redovisas, såvida det inte är ett **förlustkontrakt**.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Lagtext 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vi bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena.

--- Lag (2011:1554)

Lagtext 4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Kommentar Av 4 kap. 3 och 9 §§ ÅRL framgår att bestämmelserna ska tillämpas vid det första redovisningstillfället vid värdering av både anläggningstillgångar och omsättningstillgångar.

Exempel på utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet är direkta transaktionsutgifter såsom courtage.

Lagtext 4 kap. 15 § ÅRL

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån 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 2 kap. 3 § på rättvisande bild.

- 11.14 Andra **låneutgifter** än ränta ska redovisas som en korrigering av lånets anskaffningsvärde och periodiseras som en del i lånets räntekostnad enligt **effektivräntemetoden**. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

Punkt 11.14 innebär att emissionsutgifterna inte får redovisas som en förutbetalad kostnad. *Kommentar*

- 11.15 Ett **finansiellt instrument** som innehåller en finansieringskomponent och har en kredittid som överstiger ett år ska vid det första redovisningstillfället värderas till **nuvärdet** av alla framtida betalningar. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

En finansieringskomponent föreligger t.ex. om en leverantörskredit löper med ränta som är lägre än marknadsmässig ränta. Se även punkterna 13.6, 17.8 och 23.4. *Kommentar*

- 11.16 Räntebärande **finansiella instrument** som är fordringar respektive skulder och som redovisas som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder får vid det första redovisningstillfället värderas till **upplupet anskaffningsvärde**. *Allmänt råd*

Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska vid det första redovisningstillfället värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Andra stycket gäller inte **finansiella garantiavtal**. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

a) **avsättningen** beräknad enligt kapitel 21, och

b) den premie som ursprungligen erhöles för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. (BFNAR 2012:5)

K3

Punkt 11.16 innebär att vissa omsättningstillgångar och kortfristiga skulder får, men inte behöver, värderas till upplupet anskaffningsvärde. Har företaget valt att värdera till upplupet anskaffningsvärde måste företaget fortsätta med denna värdering, se punkt 11.19. *Kommentar*

Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska värderas till upplupet anskaffningsvärde. Detta är en skillnad jämfört med räntebärande kortfristiga fordringar och kortfristiga skulder som får, men inte behöver, värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Vid det första redovisningstillfället motsvaras upplupet anskaffningsvärde av utgifterna för förvärvet. Enligt punkt 11.10 är upplupet anskaffningsvärde de förväntade kassaflödena diskonterade med en effektivränta som enligt punkt 11.11 beräknas vid anskaffningstillfället. För ett finansiellt instrument som efter det första redovisningstillfället ska värderas till upplupet anskaffningsvärde beräknas detta värde således vid anskaffningstidpunkten.

Enligt punkt 11.2 ska kapitel 11 inte tillämpas på finansiella garantiavtal som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Kommentar

Vad som är omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar framgår av ÅRL och kapitel 4. Vad som är kortfristiga skulder respektive långfristiga skulder framgår av punkt 4.7 i det allmänna rådet.

Omsättningstillgångar och kortfristiga skulder

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL⁵

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Omsättningstillgångar ska enligt 4 kap. 9 § ÅRL värderas enligt lägsta värdets princip, vilket innebär att hänsyn ska tas till t.ex. befarade förluster på kundfordringar.

Kortfristiga skulder värderas enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Allmänt råd

11.17 En schablonmässig metod får användas vid **värdering** av **finansiella instrument** som är fordringar och som redovisas som omsättningstillgångar om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

En schablonmässig metod får användas endast om

- a) det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- b) schablonen används konsekvent, och
- c) schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.18 Vid tillämpning av 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) får en **värdepappersportfölj** utgöra en post om **företaget** har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de **finansiella instrumenten** i värdepappersportföljen klart kan identifieras.

Företaget ska tillämpa första stycket konsekvent. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.19 Ett **företag** som vid det första redovisningstillfället har valt att värdera räntebärande **finansiella instrument** som är fordringar respektive skulder och som redovisas som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder till **upplupet anskaffningsvärde**, ska även fortsättningsvis värdera dessa till upplupet anskaffningsvärde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.19 innebär att vissa omsättningstillgångar och kortfristiga skulder måste fortsätta att värderas till upplupet anskaffningsvärde, om företaget vid det första redovisningstillfället har valt denna värdering, se punkt 11.16 första stycket.

⁵ Bestämmelserna i 4 kap. 10 och 12 §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning samt redovisning till bestämd mängd och fast värde. Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlas i kapitel 12. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

- 11.20 Nettoförsäljningsvärdet för ett **finansiellt instrument** som är omsättningstillgång och som har ett fastställt lägsta inlösenvärde får bestämmas till detta inlösenvärde, om **företaget** avser att behålla instrumentet till förfall och det är sannolikt att motparten kommer att infria sitt åtagande. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*
- 11.21 **Derivatinstrument** med negativt värde ska värderas till det belopp som för **företaget** är mest förmånligt om förpliktelsen regleras eller överläts på **balansdagen**. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

Anläggningstillgångar och långfristiga skulder

4 kap. 3 § första stycket ÅRL⁶

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

--- Lag (2011:1554)

Lagtext

- 11.22 **Derivatinstrument** som klassificeras som anläggningstillgångar ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

Punkt 11.22 innebär att derivatinstrument ska värderas enligt lägsta värdets princip även om de klassificeras som anläggningstillgångar. *Kommentar*

- 11.23 **Derivatinstrument** som klassificeras som långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt punkt 11.21. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

- 11.24 Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas till **upplupet anskaffningsvärde**. *Allmänt råd* K3

Första stycket gäller inte **finansiella garantiavtal**. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

- a) **avsättningen** beräknad enligt kapitel 21, och
- b) den premie som ursprungligen erhöles för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. (BFNAR 2012:5)

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, 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.

Lagtext

⁶ Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 12 §§ ÅRL behandlar avskrivning av anläggningstillgångar respektive redovisning till bestämd mängd och fast värde. Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL behandlas i kapitel 12. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Bedömning av nedskrivningsbehov

Allmänt råd

11.25 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en eller flera finansiella anläggningstillgångar har minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska företaget tillämpa punkt 11.26. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Faktorer som indikerar ett nedskrivningsbehov är t.ex.

- betydande finansiella svårigheter hos emittenten eller låntagaren,
- avtalsbrott, t.ex. uteblivna eller försenade betalningar av räntor, amorteringar eller slutbetalningar,
- att en långivare av ekonomiska eller juridiska skäl som sammanhänger med låntagarens ekonomiska svårigheter beviljar en eftergift som annars inte hade övervägts,
- att det är **sannolikt** att låntagaren kommer att gå i konkurs eller genomgå finansiell rekonstruktion, och
- observerbara uppgifter som tyder på att det finns en mätbar minskning av de uppskattade framtida kassaflödena från en grupp av finansiella anläggningstillgångar, trots att minskningen ännu inte kan identifieras till någon av de enskilda tillgångarna i gruppen, t.ex. negativa ekonomiska omständigheter eller ogynnsamma förändringar av branschvillkor.

En indikation på nedskrivningsbehov för aktier och andelar i icke-noterade företag är information om att betydande förändringar har inträffat, eller väntas inträffa, som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar eller ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad emittenten verkar.

Allmänt råd

11.26 Nedskrivningsbehovet ska bedömas individuellt för följande finansiella anläggningstillgångar:

- a) Aktier och andelar samt **derivatinstrument** som avser aktier och andelar.
- b) Varje enskild finansiell anläggningstillgång som är väsentlig.

Vid tillämpning av första stycket får en **värdepappersportfölj** utgöra en post om **företaget** har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de **finansiella instrumenten** i värdepappersportföljen klart kan identifieras. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt punkt 4.4 avgör avsikten vid förvärvet om en värdepappersportfölj är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. Punkt 11.26 gäller för finansiella anläggningstillgångar.

Beräkning av nedskrivning

Allmänt råd

11.27 För finansiella anläggningstillgångar som värderas till **upplupet anskaffningsvärde** ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mel-

lan tillgångens **redovisade värde** och **nuvärdet** av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida **kassaflödena** diskonterade med tillgångens ursprungliga **effektivränta**. För en tillgång med rörlig ränta ska den på **balansdagen** aktuella räntan användas som diskonteringsränta.

För tillgångar enligt första stycket som handlas på en **aktiv marknad** får nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess **verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader**. (BFNAR 2012:5)

- 11.28 För finansiella anläggningstillgångar som *inte* värderas till **upplupet anskaffningsvärde** ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens **redovisade värde** och det högsta av **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** och **nuvärdet** av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida **kassaflödena** tillgången förväntas ge. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Har ett företag bedömt att det finns en indikation på nedskrivningsbehov, ska punkt 11.27 eller 11.28 tillämpas. Punkterna innebär att nuvärdeberäkningen av de framtida kassaflödena ska återspegla de framtida kassaflöden som företagsledningen på balansdagen beräknar att tillgången förväntas ge, till skillnad från den årliga beräkningen av upplupet anskaffningsvärde som bygger på de kassaflöden som beräknades vid anskaffningstidpunkten.

Kommentar

Eftersom nuvärdet återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av kassaflödena under den återstående innehavstiden finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Återföring av en nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång

K3

- 11.29 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om en tidigare nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

Allmänt råd

En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för nedskrivningen har förändrats. (BFNAR 2012:5)

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

4 kap. 6 § ÅRL

Lagtext

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Kravet på bestående värde i 4 kap. 6 § ÅRL och de finansiella anläggningstillgångarnas karaktär gör att uppskrivning endast undantagsvis blir aktuell.

Kommentar

*Borttagande från balansräkningen***Finansiella tillgångar**

- Allmänt råd* 11.30 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell tillgång** i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till **kassaflödet** från tillgången har upphört eller reglerats. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 11.31 Har ett **företag** i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en **finansiell tillgång** till en annan part, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.
 Är det svårt att bedöma om väsentliga risker och fördelar har överförts, ska företaget bestämma om det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Har företaget behållit kontrollen, ska det fortsätta att redovisa tillgången. Har företaget inte behållit kontrollen, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 11.32 Ett **företag** anses inte längre ha kontroll över en **finansiell tillgång**, om tillgången har överförts till en annan part som i sin tur har praktisk möjlighet att överföra tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen. I annat fall anses företaget ha behållit kontrollen. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 11.33 Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en **finansiell tillgång** tas bort från balansräkningen ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. (BFNAR 2012:5)
- Kommentar* Exempel på risker som kan kvarstå hos den som överlätit finansiella tillgångar är ansvar att ersätta köparen för förluster på tillgångarna eller ränteförlust vid sena betalningar. Följden av sådana arrangemang kan bli att den finansiella tillgången inte ska tas bort från balansräkningen eller att en upplysning om en **eventualförpliktelse** ska lämnas i not.

- Allmänt råd* 11.34 Är villkoren i punkterna 11.30 och 11.31 inte uppfyllda, ska **företaget** fortsätta att redovisa den **finansiella tillgången** i balansräkningen och samtidigt redovisa en **finansiell skuld** för erhållen ersättning.
 Företaget ska också redovisa varje **intäkt** från den finansiella tillgången och varje **kostnad** för den finansiella skulden under de räkenskapsår de avser. (BFNAR 2012:5)

- Kommentar* Enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och kapitel 2 får inte tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

Finansiella skulder

- Allmänt råd* 11.35 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelsen fullgjorts eller upphört. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 11.36 Ersätts en **finansiell skuld** med en annan finansiell skuld till samma långivare och med i huvudsak samma villkor som för den ursprungliga skulden, anses inte den ursprungliga avtalade förpliktelsen ha fullgjorts eller upphört och en ny skuld får inte redovisas.

Eventuella resultateffekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden. (BFNAR 2012:5)

- 11.37 Skillnaden mellan det **redovisade värdet** för en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda tillgångar som inte är kontanter och påtagna skulder räknas in. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Säkringsredovisning

Ett företag kan, om specifika kriterier är uppfyllda, identifiera ett säkringsförhållande mellan ett säkringsinstrument och en säkrad post på ett sådant sätt att säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning. Säkringsredovisning innebär avsteg från de grundläggande redovisningsprinciperna för finansiella tillgångar och skulder, t.ex. värderingsreglerna för derivatinstrument tidigare i detta kapitel.

Kommentar

- 11.38 Ett **företag** får tillämpa säkringsredovisning om säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 11.39–11.49.

Allmänt råd

Tillämpas säkringsredovisning, ska vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten redovisas enligt punkterna 11.50–11.60. (BFNAR 2012:5)

Punkt 11.38 innebär att valet görs för varje enskilt säkringsförhållande. Enligt punkt 11.58 får säkringsredovisningen endast avbrytas om vissa villkor är uppfyllda.

Kommentar

K3

Villkor för säkringsredovisning

- 11.39 Säkringsredovisning får endast tillämpas om följande villkor är uppfyllda:

Allmänt råd

- a) Säkringsförhållandet samt **företagets** mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
 - a. identifiering av säkringsinstrumentet och den säkrade posten,
 - b. beskrivning av karaktären på den risk eller de risker som säkras, samt
 - c. beskrivning av hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet.
- b) Det ska finnas en ekonomisk relation mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten som överensstämmer med företagets mål för riskhantering.
- c) Säkringsförhållandet ska förväntas vara effektivt under den period för vilken säkringen har identifierats.

Företaget ska per varje **balansdag** bedöma om villkoren i första stycket är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Varje balansdag ska företaget bedöma om säkringsförhållandet kvarstår och om säkringen fortfarande är effektiv utifrån företagets riskhanteringsstrategi. Exempelvis kan effektiviteten av en säkring av prognostiserad försäljning i utländsk valuta bedömas genom att jämföra storleken på utestående säkringsinstrument med på balansdagen prognostiserad försäljning.

Allmänt råd 11.40 Ett säkringsförhållande anses vara effektivt, om säkringsinstrumentet i hög utsträckning motverkar värdeförändringar hänförliga till den säkrade risken eller förändringar i **kassaflöden** hänförliga till den säkrade risken när säkringsförhållandet ingås och därefter. (BFNAR 2012:5)

Kommentar För att ett säkringsförhållande ska vara effektivt behöver det inte eliminera hela risken i den exponering som säkras. Säkringen kan avse en del av den säkrade postens värde eller en del av dess löptid. Det kan också vara så att förändringar i säkringsinstrumentets värde inte motverkas av förändringar i värdet på den säkrade posten fullt ut.

Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande

Allmänt råd 11.41 Endast **finansiella instrument** som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Att instrumentet ska ha en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett derivatinstrument som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkringsinstrument i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant derivatinstrument kan dock inte identifieras som säkringsinstrument i koncernredovisningen eftersom derivatinstrumentet inte har en motpart utanför koncernen.

Allmänt råd 11.42 Ett **finansiellt instrument** som är ett **derivatinstrument** får, med undantag av optioner utställda av **företaget**, identifieras som säkringsinstrument.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.43 Ett **finansiellt instrument** som *inte* är ett **derivatinstrument** får endast identifieras som säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.44 Trots det som sägs i punkterna 11.42 och 11.43 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.45 Ett säkringsförhållande får identifieras för en del av säkringsinstrumentets återstående löptid endast om säkringsinstrumentets slutdag infaller efter slutdagen för den säkrade posten. (BFNAR 2012:5)

Infaller säkringsinstrumentets slutdag efter slutdagen för den säkrade posten, föreligger ett säkringsförhållande endast fram till den säkrade postens slutdag. *Kommentar*

11.46 Två eller flera **finansiella instrument** får tillsammans identifieras som ett säkringsinstrument. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

Flera instrument som tillsammans identifieras som säkringsinstrument får netto inte utgöra en av företaget utställd option, se punkt 11.42. *Kommentar*

Identifiering av säkrade poster

11.47 En redovisad **tillgång**, en redovisad **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion får endast identifieras som säkrad post om det finns en extern motpart. En nettoinvestering i en **utlandsverksamhet** får identifieras som säkrad post. *Allmänt råd*

Första stycket gäller inte till den del koncernens finansiella ställning och **resultat** påverkas. (BFNAR 2012:5)

Att det ska finnas en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett avtal som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkrad post i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant avtal kan dock normalt inte identifieras som säkrad post i koncernredovisningen eftersom fordran eller skulden inte har en motpart utanför koncernen. *Kommentar*

Exempel på ett ej redovisat bindande åtagande är en order på varor med framtida leverans.

Ett exempel på undantag enligt tredje stycket i punkt 11.47 är förändringar i valutakursen för en mycket sannolik prognostiserad transaktion i en annan valuta än **redovisningsvalutan** för det företag som är part i transaktionen och valutakursförändringen påverkar koncernens resultat. Ett annat exempel är valutakursförändringar på en koncernintern **monetär post** som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till vinster eller förluster som inte elimineras i sin helhet i koncernredovisningen.

Av punkt 11.44 framgår att endast den del av den säkrade posten som motsvaras av säkringsinstrumentet får identifieras i säkringsförhållandet.

11.48 En grupp av redovisade **tillgångar**, redovisade **skulder**, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i **utlandsverksamheter** får identifieras som en säkrad post om posterna i gruppen har likartade riskegenskaper. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

11.49 En prognostiserad transaktion som säkras ska vara mycket sannolik och innebära en exponering för förändringar i **kassaflöden** som ytterst kan påverka **resultatet**. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

Redovisning

11.50 Ett **företag** får inte redovisa värdeförändringar på säkringsinstrumentet och den säkrade posten som är hänförliga till den säkrade risken, om inte annat anges i detta allmänna råd. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

K3

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

- Kommentar* Vid värdering utifrån anskaffningsvärdet innebär säkringsredovisning att ett företag inte omvärderar en säkrad tillgång eller skuld om värdeförändringen motsvaras av en motsatt värdeförändring på säkringsinstrumentet.
- Värdeförändringar på den säkrade posten hänförliga till andra, ej säkrade risker ska däremot redovisas enligt de principer som gäller för redovisning av tillgångar och skulder.
- Allmänt råd* 11.51 En väsentlig premie som erläggs eller erhålls när ett säkringsinstrument anskaffas ska periodiseras över säkringsinstrumentets löptid. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 11.52 Vid säkring av en fordran eller **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion i **utländsk valuta** får den säkrade posten värderas till terminskurs.
- År skillnaden mellan terminskurs och avistakurs väsentlig när ett terminsavtal ingås (terminspremie), ska fordran eller skulden värderas till avistakursen och terminspremien periodiseras över terminsavtalets löptid. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 11.53 Är en säkring hänförlig till en ränterisk, ska resultateffekterna avseende den säkrade posten och säkringsinstrumentet redovisas i samma period. (BFNAR 2012:5)
- Kommentar* Vid säkring av ränterisk ska erlagd respektive erhållen ränta på säkringsinstrumentet redovisas i samma period som den då räntan på den säkrade posten redovisas.
- Allmänt råd* 11.54 Förluster hänförliga till den säkrade risken får inte redovisas så länge ett säkringsförhållande består. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 11.55 Den del av säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som enligt punkt 11.44 inte får ingå i säkringsförhållandet, ska redovisas enligt principer som gäller för redovisning av respektive slag av **tillgångar** och **skulder** i detta allmänna råd. (BFNAR 2012:5)
- Kommentar* Den del av värdet på säkringsinstrumentet eller på den säkrade posten som enligt punkt 11.44 inte ingår i säkringsförhållandet ska redovisas enligt de principer som gäller för redovisning av tillgångar och skulder. Vid skillnader i löptider mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet gäller motsvarande för den överskjutande delen som inte ingår i säkringsförhållandet, se punkt 11.45.
- Allmänt råd* 11.56 Avser den säkrade risken valutakursrisk i en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet**, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas till **balansdagens** kurs i **koncernredovisningen**. Effekterna av omvärderingarna ska redovisas direkt i **eget kapital**.
- Om effekten av omvärderingen av säkringsinstrumentet är större än effekten av omvärderingen av den säkrade posten, ska den överskjutande delen redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Enligt punkt 11.50 får inte värdeförändringar på den säkrade posten eller säkringsinstrumentet redovisas. Punkt 11.56 är ett undantag från denna regel och ska endast tillämpas i koncernredovisningen. I juridisk person redovisas inte någon omvärdering så länge säkringsredovisning tillämpas.

Kommentar

11.57 Avser säkringen anskaffning av en icke-finansiell **tillgång** eller icke-finansiell **skuld** som redovisas i balansräkningen, ska resultateffekten av säkringsinstrumentet ingå i tillgångens eller skuldens redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

I punkt 11.67 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar

11.58 **Företaget** får upphöra med säkringsredovisning endast om
a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in, eller
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 11.39. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Ett företag får inte avbryta säkringsredovisningen om inte något av villkoren i punkt 11.58 är uppfyllda.

Kommentar

11.59 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 11.39 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Punkt 11.59 innebär att företagets säkringsredovisning fortsätter och att effekterna av att säkringsinstrumentet har realiserats redovisas i balansräkningen till dess säkringsredovisningen upphör.

Kommentar

K3

11.60 Upphör säkringsredovisningen ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Allmänt råd

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen.

Avser säkringen en valutakursrisk i en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet**, ska resultateffekter som tidigare har redovisats direkt mot **eget kapital**, fortsätta att redovisas i eget kapital så länge utlandsverksamheten redovisas. Avyttras utlandsverksamheten, ska de ackumulerade effekterna överföras till resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Resultateffekterna får nettoredovisas i resultaträkningen. Förelåg en helt effektiv säkring vid den tidpunkt då säkringsredovisningen upphör, blir resultat-effekten noll.

Kommentar

Sammansatta finansiella instrument

- Allmänt råd* 11.61 **Sammansatta finansiella instrument** är **finansiella instrument** som består av en fordran eller en skuld i kombination med ett eller flera **derivatinstrument**. (BFNAR 2012:5)
- Kommentar* Exempel på sammansatta finansiella instrument är aktieindexobligationer och konvertibla skuldebrev.
Kapitel 22 behandlar hur emittenten redovisar sammansatta instrument där en komponent är eget kapital, t.ex. emitterade konvertibla skuldinstrument.
- Allmänt råd* 11.62 Ett **sammansatt finansiellt instrument** ska värderas och redovisas antingen utan uppdelning i komponenter eller uppdelat i komponenter, där den komponent som utgörs av fordran eller skuld värderas och redovisas separat. **Företagets** samtliga sammansatta finansiella instrument ska redovisas på samma sätt. (BFNAR 2012:5)
- Kommentar* Den ena komponenten kan vara en fordran och den andra komponenten t.ex. en aktieoption.
- Allmänt råd* 11.63 Redovisas ett **sammansatt finansiellt instrument** utan uppdelning i komponenter, ska hela instrumentet redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell nedskrivning, om det är en anläggningstillgång, eller enligt lägsta värdets princip, om det är en omsättnings-tillgång. Räntor och erhållna utdelningar ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 11.64 Redovisas ett **sammansatt finansiellt instrument** med uppdelning i komponenter, ska den ena komponenten utgöras av den fordran, eller skuld, som instrumentet består av.
Vid det första redovisningstillfället ska anskaffningsvärdet fördelas på de två komponenterna. Värdet på fordringskomponenten, eller skuldkomponenten, ska fastställas till det **verkliga värdet** av en liknande fordran eller skuld utan derivatkomponent.
Efter det första redovisningstillfället ska fordringskomponenten, eller skuldkomponenten, redovisas till **upplupet anskaffningsvärde** efter avdrag för eventuell nedskrivning. Den andra komponenten, dvs. **derivatinstrumentet**, ska redovisas enligt lägsta värdets princip om värdet är positivt eller enligt punkt 11.21 om värdet är negativt. (BFNAR 2012:5)

Noter

Lagtext

5 kap. 27 b § ÅRL

Större företag ska för varje kategori av derivatinstrument som inte värderas enligt 4 kap. 14 a §, lämna upplysningar om

1. det värde instrumenten skulle ha värderats till vid en tillämpning av 4 kap. 14 a §, och
2. omfattningen och typen av instrument.

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 4 kap. 14 a–14 c §§ får värderas till verkligt värde och vilkas bokförda värde är högre än det verkliga värdet, ska större företag lämna upplysningar om

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och
2. skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ned och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

Första och andra styckena ska även tillämpas på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anges som derivatinstrument. Lag (2015:813)

Ett företag ska bland annat upplysa om vilka redovisnings- och värderingsprinciper som tillämpats, se kapitel 8.

Kommentar

Upplysningar om tillgångar som inte tagits bort från balansräkningen

- 11.65 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:
- a) Tillgångens karaktär.
 - b) Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
 - c) **Redovisat värde** på tillgången och den **skuld** som är knuten till tillgången. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Upplysningar om sÄkringsredovisning

- 11.66 Ett större företag som tillämpar sÄkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:
- a) En beskrivning av säkringen.
 - b) En beskrivning av de **finansiella instrument** som identifierats som sÄkringsinstrument och instrumentens **verkliga värden** på balansdagen.
 - c) Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten.

Allmänt råd

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå. (BFNAR 2016:9)

K3

Upplysningar om Ägarintressen

Enligt 7 kap. 16 § ÄRL ska vissa upplysningar lämnas om företags Ägarintressen, bl.a. namn, organisationsnummer och säte (se lagtext i kapitel 9).

Kommentar

Vad som är ett Ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÄRL, se kapitel 14.

Redovisning i juridisk person

- 11.67 I juridisk person behöver inte resultateffekten av ett sÄkringsinstrument, vid anskaffning av en icke-finansiell **tillgång** eller icke-finansiell **skuld** som redovisas i balansräkningen, ingå i tillgångens eller skuldens redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Enligt punkt 11.57 ska resultateffekten av ett sÄkringsinstrument ingå i anskaffningsvärdet för en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld. På

Kommentar

grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte resultat-effekten av säkringsinstrumentet ingå vid redovisning i juridisk person.

Noter

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företags ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företags balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företags rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kommentar

Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen

Tillämpningsområde

Lagtext

4 kap. 14 a § första och tredje styckena ÅRL

Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §.

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga företags finansiella instrument, utom sådana som enligt 14 b § inte får tas upp till verkligt värde, värderas på samma sätt. Lag (2003:774)

Allmänt råd

- 12.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **finansiella instrument** av **företag** som har valt att värdera instrumenten enligt 4 kap.

14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554) med undantag för företag som avses i tredje stycket.

Har ett företag valt att värdera finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen ska kapitel 12 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument, med undantag för instrument som omfattas av punkt 12.2.

Ett företag som har valt att tillämpa 4 kap. 14 b § tredje stycket årsredovisningslagen får inte tillämpa detta kapitel. Företaget ska då tillämpa de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder på samtliga finansiella instrument.

Ett företag som har valt att *inte* värdera finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen får inte tillämpa detta kapitel. Ett sådant företag ska tillämpa kapitel 11.

Kapitel 12 får inte tillämpas i juridisk person om kapitel 11 tillämpas på **koncernredovisningen**.

I punkt 12.82 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2012:5)

När det gäller värdering av finansiella instrument finns enligt ÅRL olika **redovisningsprinciper** att välja mellan; värdering utifrån anskaffningsvärdet och värdering till verkligt värde. Vid värdering till verkligt värde kan ett dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning upprättad enligt IFRS dessutom, enligt 4 kap. 14 b § ÅRL, välja att värdera vissa finansiella instrument enligt dessa standarder. Den valda principen ska tillämpas konsekvent.

Kommentar

Enligt punkt 12.1 tredje stycket får ett företag som har valt att tillämpa 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL inte tillämpa kapitel 12 utan ska tillämpa IFRS på samtliga finansiella instrument.

K3

Kapitel 11 får tillämpas i juridisk person även om kapitel 12 tillämpas på koncernredovisningen, se punkt 11.1.

Eftersom den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent ska ett företag som valt en värdering till verkligt värde tillämpa kapitel 12 även om företaget inte har några finansiella instrument som enligt 4 kap. 14 a § ÅRL får värderas till verkligt värde. Vissa skillnader finns mellan kapitel 11 och kapitel 12 vad gäller redovisning av finansiella instrument som värderas utifrån anskaffningsvärde. Exempelvis kräver kapitel 12 en indelning av finansiella tillgångar och skulder i de värderingskategorier som beskrivs i punkterna 12.4–12.10. Motsvarande indelning finns inte i kapitel 11. Även säkringsredovisning skiljer sig åt mellan kapitlen. Förutom definitioner som finns i kapitel 11 innehåller detta kapitel hänvisningar till kapitel 11 bland annat när det gäller bedömning av nedskrivningsbehov av finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL ska, enligt 7 kap. 11 § samma lag, även tillämpas på koncernredovisningen.

12.2 Detta kapitel får inte tillämpas på följande slag av **finansiella instrument**:

Allmänt råd

- a) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 9, 14, 15 och 27).

- b) Finansiella instrument som har getts ut av **företaget** och som helt eller delvis klassificeras som **eget kapital** (se kapitel 22 och 26).
- c) **Leasingavtal** (se kapitel 20).
- d) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).
- e) Finansiella instrument avseende **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26).
- f) Terminsavtal om köp eller försäljning av aktier eller andelar som kommer att leda till ett **rörelseförvärv** vid en framtida **förvärvstidpunkt**.
- g) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se kapitel 19).
- h) Rättigheter att erhålla ersättning för utgifter för en förpliktelse som företaget redovisar som en **avsättning** i enlighet med kapitel 21.
- i) Avtal som
 - a. ingåtts för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning b. eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
 - b. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
 - c. utformats för detta ändamål när det ingicks, och
 - d. förväntas regleras genom leverans av varan.
- j) **Finansiella garantiavtal** som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.
- k) Försäkringsavtal.
- l) Lånelöften. (BFNAR 2012:5)

Lagtext

4 kap. 14 b § ÅRL

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag,
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får trots första stycket värdera där angivna finansiella instrument enligt 14 a §, om

1. det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, och

2. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.
Lag (2015:813)

Enligt 4 kap. 14 b § ÅRL får vissa finansiella instrument inte värderas till verkligt värde. Av punkt 12.2 framgår att kapitlet inte får tillämpas på de finansiella instrument som anges i 4 kap. 14 b § första stycket 3–5 ÅRL. Övriga i paragrafen angivna instrument behandlas i detta kapitel.

Kommentar

Byte av redovisningsprincip

12.3 Ett företag som tillämpar kapitel 12 får byta till kapitel 11 om värdering av **finansiella instrument** utifrån anskaffningsvärdet endast om punkt 10.2 c eller 10.2 d är tillämplig. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10. Att ett företag inte längre har finansiella instrument som ska värderas till verkligt värde är inte skäl för byte till redovisning enligt kapitel 11 utan företaget ska fortsätta att tillämpa kapitel 12.

Kommentar

Värderingskategorier

12.4 Ett företag ska klassificera **finansiella instrument** i någon av följande värderingskategorier:

Allmänt råd

- Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel.**
- Investeringar som hålls till förfall.**
- Lånefordringar och kundfordringar.**
- Finansiella tillgångar som kan säljas.**
- Övriga finansiella skulder.**

K3

Första stycket gäller inte **derivatinstrument** som identifierats som säkringsinstrument och ingår i säkringsredovisning enligt punkterna 12.47–12.72. (BFNAR 2012:5)

Klassificeringen av finansiella instrument i värderingskategorier enligt punkt 12.4 ligger till grund för hur de finansiella instrumenten ska värderas och hur värdeförändringar ska redovisas.

Kommentar

I de **finansiella rapporterna** får andra benämningar och indelningar användas. Vad som är omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar framgår av ÅRL och kapitel 4. Vad som är kortfristiga skulder respektive långfristiga skulder framgår av punkt 4.7.

12.5 **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** är **finansiella tillgångar** eller **finansiella skulder** som

Allmänt råd

- förvärvades eller uppkom med syfte att säljas eller återköpas på kort sikt,
- vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med **finansiella instrument** som förvaltades tillsammans och för vilka det fanns ett nyligen uppvisat mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller

- c) är **derivatinstrument** och som inte har identifierats som ett säkringsinstrument enligt punkterna 12.51–12.56 och ingår i en säkringsredovisning. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.6 **Investeringar som hålls till förfall** är **finansiella tillgångar** som inte är **derivatinstrument**, som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som **företaget** har både avsikt och förmåga att hålla till förfall, om inte något annat framgår av punkt 12.7. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.7 **Finansiella tillgångar** får inte klassificeras i värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall**, om **företaget** under innevarande räkenskapsår eller de två föregående räkenskapsåren har sålt eller omklassificerat tillgångar i denna värderingskategori för mer än ett obetydligt belopp före förfallotidpunkten.

- Första stycket gäller inte försäljningar eller omklassificeringar som
- är så nära förfall att förändringar i marknadsräntan inte skulle ha en betydande inverkan på **verkligt värde**,
 - sker efter det att företaget har erhållit i stort sett hela tillgångens ursprungliga nominella belopp, eller
 - är hänförliga till en isolerad händelse av engångskaraktär som företaget inte har kontroll över och som inte rimligen kunde förutses av företaget. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.8 **Lånefordringar och kundfordringar** är **finansiella tillgångar** som har fastställda eller fastställbara betalningar men inte är **derivatinstrument**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.9 **Finansiella tillgångar som kan säljas** är sådana **finansiella tillgångar** som **företaget** antingen klassificerat i denna värderingskategori eller som inte kan hänföras till någon av de övriga värderingskategorierna i punkt 12.4 a–c.

Derivatinstrument får inte hänföras till denna värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.10 Övriga finansiella skulder är finansiella skulder som företaget inte har klassificerat i värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel**.

Derivatinstrument får inte hänföras till denna värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Omklassificering

Kommentar Derivatinstrument som inte ingår i en säkringsredovisning får endast klassificeras i värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** varför dessa inte omklassificeras.

Allmänt råd 12.11 **Finansiella instrument** får inte omklassificeras från värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** till någon annan värderingskategori under den tid de innehas eller är utestående.

Trots det som sägs i första stycket får **finansiella tillgångar** som inte längre innehas i syfte att säljas eller återköpas på kort sikt i exceptionella fall omklassificeras. (BFNAR 2012:5)

- 12.12 **Finansiella instrument** får inte omklassificeras till värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** från någon annan värderingskategori. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

Det är inte omklassificering om ett derivatinstrument inte längre kan klassificeras i värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** när det har identifierats som säkringsinstrument i en säkringsredovisning. Detsamma gäller för ett derivatinstrument som fortfarande innehas när säkringsredovisning upphör. *Kommentar*

- 12.13 **Finansiella tillgångar** får inte omklassificeras från värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, om **företaget** med stöd av 4 kap. 14 d § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** direkt i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

- 12.14 Har ett **företag** sålt eller omklassificerat **finansiella tillgångar** som klassificerats i värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** för mer än ett obetydligt belopp, ska samtliga tillgångar som finns kvar i denna värderingskategori omklassificeras till värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**. *Allmänt råd*

Första stycket gäller inte i de fall som anges i punkt 12.7 andra stycket. (BFNAR 2012:5)

När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?

K3

- 12.15 Ett **företag** ska redovisa en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** i balansräkningen när företaget blir part i det **finansiella instrumentets** avtalsmässiga villkor. *Allmänt råd*

Vid **avistaköp** eller **avistaförsäljning** av en **finansiell tillgång** får tillgången redovisas i balansräkningen på **affärsdagen** eller **likviddagen**. Den valda principen ska tillämpas konsekvent för samtliga köp och försäljningar av tillgångar som klassificerats i samma värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Punkt 12.15 förutsätter att motprestationen för rätten att erhålla betalning har fullgjorts. Har endast avtal tecknats om köp eller försäljning med framtida leverans, och avtalet inte är ett derivatinstrument, ska någon tillgång eller skuld inte redovisas. *Kommentar*

- 12.16 Med **avistaköp** eller **avistaförsäljning** avses köp eller försäljning av en **finansiell tillgång** som görs enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den generella tidsram som fastställts av regelverk eller praxis på den berörda marknaden. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

- 12.17 **Affärsdagen** är den dag då **företaget** ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en **tillgång**. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

Allmänt råd 12.18 **Likviddagen** är den dag då en **tillgång** levereras. (BFNAR 2012:5)

Värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd 12.19 En **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** ska vid det första redovisningstillfället värderas till **verkligt värde** med tillägg av transaktionsutgifter som är direkt hänförliga till förvärvet, om inte annat framgår av andra stycket.

Transaktionsutgifter får inte ingå i värderingen av finansiella tillgångar och finansiella skulder som efter det första redovisningstillfället värderas till verkligt värde och där värdeförändringen redovisas direkt i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Vid anskaffningstidpunkten är transaktionspriset normalt detsamma som verkligt värde. Värderingen enligt punkt 12.19 gäller oavsett om tillgången eller skulden efter det första redovisningstillfället värderas till verkligt värde eller till upplupet anskaffningsvärde.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Lagtext **4 kap. 14 a § första och tredje styckena ÅRL**
Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §.

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga företags finansiella instrument, utom sådana som enligt 14 b § inte får tas upp till verkligt värde, värderas på samma sätt. Lag (2003:774)

Lagtext **4 kap. 14 b § första och andra styckena ÅRL**
Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag,
4. getkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

--- Lag (2015:813)

Finansiella tillgångar

Allmänt råd 12.20 **Finansiella tillgångar** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** eller värde-

ringskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** ska värderas till **verkligt värde**. (BFNAR 2012:5)

Reglerna för hur verkligt värde fastställs finns i punkterna 12.24–12.31.

Kommentar

I undantagsfall kan verkligt värde inte fastställas. Om så är fallet värderas tillgångarna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

- 12.21 **Finansiella tillgångar** som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar** ska värderas till **upplupet anskaffningsvärde**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Finansiella skulder

- 12.22 **Finansiella skulder** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** ska värderas till **verkligt värde**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Reglerna för hur verkligt värde fastställs finns i punkterna 12.24–12.31.

Kommentar

I undantagsfall kan verkligt värde inte fastställas. Om så är fallet värderas skulderna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

- 12.23 **Finansiella skulder** som tillhör värderingskategorin **Övriga finansiella skulder** ska värderas till **upplupet anskaffningsvärde**.

Allmänt råd

Första stycket gäller inte finansiella garantiavtal. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

- avsättningen** beräknad enligt kapitel 21, och
 - den premie som ursprungligen erhöles för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2.
- (BFNAR 2012:5)

K3

Enligt punkt 12.2 ska kapitlet inte tillämpas på finansiella garantiavtal som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.

Kommentar

Verkligt värde

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, se punkt 2.20.

Kommentar

Beräkning av verkligt värde

4 kap. 14 a § andra stycket ÅRL

Lagtext

Det verkliga värdet ska bestämmas på grundval av instrumentets marknadsvärde. Om något marknadsvärde inte kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett likartat instrument, ska det verkliga värdet bestämmas på grundval av

beståndsdelarnas eller det likartade instrumentets marknadsvärde. Om inte heller en sådan värdering är möjlig, ska det verkliga värdet bestämmas

med hjälp av sådana allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.
--- Lag (2003:774)

- Allmänt råd* 12.24 Det bästa uttrycket för **verkligt värde** är marknadsvärdet i form av noterade priser på en **aktiv marknad**. (BFNAR 2012:5)
- Kommentar* För finansiella tillgångar som företaget innehar och för finansiella skulder som företaget avser att emittera är noterat pris normalt den senaste köpkursen. För tillgångar som ska förvärvas och för skulder som innehas är noterat pris normalt den senaste säljkursen.
- Allmänt råd* 12.25 En **aktiv marknad** existerar när följande villkor är uppfyllda:
- a) Handeln avser likartade produkter.
 - b) Intresserade köpare och säljare finns normalt.
 - c) Information om priserna är allmänt tillgänglig. (BFNAR 2012:5)
- Värderingsmodeller och värderingsmetoder (värderingstekniker)*
- Allmänt råd* 12.26 Finns inte noterade priser på en **aktiv marknad** för det **finansiella instrumentet**, likartade instrument eller instrumentets beståndsdelar, ska **företaget** bestämma det **verkliga värdet** genom att använda en värderingsteknik. (BFNAR 2012:5)
- Kommentar* Syftet med att använda en värderingsteknik är att fastställa vad transaktionspriset skulle ha varit vid värderingstidpunkten för en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs under sedvanliga affärsvillkor. En värderingsteknik omfattar alla faktorer som marknadsaktörer skulle beakta när ett pris fastställs och överensstämmer även med allmänt accepterade metoder för prissättning av finansiella instrument. Värderingstekniker innefattar
- användning av information om nyligen genomförda transaktioner i instrumentet mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs,
 - hänvisning till aktuellt verkligt värde för ett annat finansiellt instrument som i allt väsentligt är likadant,
 - diskontering av framtida kassaflöden, och
 - användning av optionsvärderingsmodeller.
- Allmänt råd* 12.27 En värderingsteknik för att bestämma **verkligt värde** på **finansiella instrument** ska baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt och företagsspecifik information i så låg grad som möjligt. Finns en värderingsteknik som är vanligt förekommande bland marknadsaktörer för att prissätta instrumentet, och denna teknik har visat sig ge tillförlitliga uppskattningar av priser som kan erhållas i faktiska marknadstransaktioner, ska denna teknik användas. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 12.28 En värderingsteknik förutsätts ge en tillförlitlig uppskattning av det **verkliga värdet** om

- a) tekniken på ett rimligt sätt återspeglar hur marknaden förväntas prissätta instrumentet, och
- b) de indata som används på ett rimligt sätt motsvarar marknadsförväntningar och mått på de faktorer avseende risk och avkastning som är inneboende i instrumentet. (BFNAR 2012:5)

12.29 Om det senaste transaktionspriset avspeglar det belopp **företaget** skulle erhålla eller betala vid en påtvingad transaktion, ofrivillig likvidation eller utmätning, ska priset justeras när det **verkliga värdet** bestäms. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.30 Använder **företaget** en värderingsteknik som baseras på nyligen genomförda transaktioner, ska företaget justera de indata som används, om betydande förändringar i de ekonomiska omständigheterna har inträffat avseende emittenten. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.31 Det **verkliga värdet** på ett **finansiellt instrument** som inte har ett noterat pris på en **aktiv marknad** kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt endast om

- a) variationen inom intervallet med rimliga uppskattningar av verkliga värden inte är betydande för instrumentet, och
- b) sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet kan bedömas på ett rimligt sätt. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

I normalfaller är det möjligt att uppskatta det verkliga värdet på en finansiell tillgång som ett företag har förvärvat från en utomstående part.

Kommentar

Om intervallet med rimliga uppskattningar av det verkliga värdet på ett finansiellt instrument är betydande eller sannolikheterna för de olika uppskattningarna inte kan bedömas på ett rimligt sätt, får företaget inte värdera instrumentet till verkligt värde. Om så är fallet, värderas tillgångarna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

K3

Redovisning av förändringar i verkligt värde

4 kap. 14 d § första–tredje och femte styckena ÅRL

Lagtext

Om värdering sker enligt 14 a §, ska värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen ska redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller

2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, ska fonden justeras. Lag (2024:347)

Kommentar Av 4 kap. 14 d § ÅRL följer att en värdeförändring vid värdering till verkligt värde ska redovisas i resultaträkningen. I vissa fall ska eller får en värdeförändring i stället redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Allmänt råd 12.32 De **finansiella tillgångar** som omfattas av 4 kap. 14 d § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) är de som enligt detta allmänna råd ingår i värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**.

Ett **företag** som enligt samma paragraf har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde ska tillämpa den valda principen konsekvent för samtliga tillgångar i denna värderingskategori.

Har företaget redovisat en nedskrivning, ska företaget därefter redovisa framtida förändringar i verkligt värde i resultaträkningen på den tillgång som skrivits ned. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Den princip för redovisning av förändringar i verkligt värde som företaget har valt ska tillämpas konsekvent för samtliga tillgångar i värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas. Ett undantag är om företaget har redovisat en nedskrivning på en tillgång i denna värderingskategori. I det fallet ska framtida värdeförändringar på den nedskrivna tillgången enligt punkt 12.32 tredje stycket redovisas i resultaträkningen medan värdeförändringar på övriga tillgångar i värderingskategorin ska fortsätta att redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10.

Allmänt råd 12.33 Även om ett **företag** har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, ska följande värdeförändringar redovisas i resultaträkningen:

- a) Valutakursvinster och valutakursförluster på **monetära poster**.
- b) Ränta på fordringsrätter.
- c) Utdelning på **egetkapitalinstrument**.
- d) Nedskrivningar. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.34 Har ett **företag** valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** i posten Fond för verkligt värde, ska företaget tillämpa punkt 12.36 om det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Alla värdeförändringar med undantag av sådana värdeförändringar som anges i punkt 12.33 ska redovisas i posten Fond för verkligt värde om företaget har valt denna redovisningsprincip och detta även om fonden blir negativ. Punkt 12.34 innebär emellertid att företaget ska pröva om det finns ett nedskrivningsbehov enligt punkt 12.36.

Allmänt råd 12.35 Har **företaget** valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, ska de värdeförändringar som redovisats i posten överföras till resultaträkningen

när tillgången enligt punkt 12.39 eller 12.40 tas bort från balansräkningen. (BFNAR 2012:5)

Nedskrivningar

- 12.36 Ett **företag** ska för en **finansiell tillgång** eller en grupp av finansiella tillgångar som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar** per varje **balansdag** bedöma om det finns objektiva omständigheter som tyder på att tillgången eller tillgångarna behöver skrivas ned.
Första stycket gäller också för tillgångar som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, om företaget har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Se kommentaren till punkt 11.25 vad gäller faktorer som tyder på att ett nedskrivningsbehov föreligger.

Kommentar

För en investering i ett eget kapitalinstrument som tillhör värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas är en betydande eller utdragen minskning av det verkliga värdet under anskaffningsvärdet en objektiv omständighet som tyder på ett nedskrivningsbehov.

Beräkning av nedskrivning

- 12.37 Finns objektiva omständigheter som visar ett nedskrivningsbehov av en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar**, ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens **redovisade värde** och **nuvärdet** av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida **kassaflödena** diskonterade med tillgångens ursprungliga **effektivränta**.

Allmänt råd

K3

Ett **företag** som har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** på en finansiell tillgång som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** i posten Fond för verkligt värde ska beräkna nedskrivningen som skillnaden mellan tillgångens värde vid det första redovisningstillfället och aktuellt verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Enligt punkt 12.21 ska finansiella tillgångar som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar** värderas till upplupet anskaffningsvärde. En sådan tillgång ska skrivas ned om tillgångens redovisade värde överstiger nuvärdet av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida kassaflödena. Eftersom nuvärdet återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av kassaflödena under den återstående innehavstiden finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Kommentar

Har ett företag valt att redovisa förändringar i verkligt värde i posten Fond för verkligt värde på en finansiell tillgång som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, ska en nedskrivning enligt punkt 12.33 redovisas i resultaträkningen och de värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde överförs till resultaträkningen. Efterföljande värdeförändringar redovisas enligt punkt 12.32 i resultaträkningen.

Återföring av nedskrivning

- Allmänt råd* 12.38 Ett **företag** ska tillämpa punkt 11.29 när det gäller återföring av nedskrivning av **finansiella tillgångar**. (BFNAR 2012:5)

Borttagande från balansräkningen

Finansiella tillgångar

- Allmänt råd* 12.39 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell tillgång** i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till **kassaflödet** från tillgången har upphört eller reglerats. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 12.40 Har ett **företag** i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en **finansiell tillgång** till en annan part, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.
 Är det svårt att bedöma om väsentliga risker och fördelar har överförts, ska företaget bestämma om det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Har företaget behållit kontrollen, ska det fortsätta att redovisa tillgången. Har företaget inte behållit kontrollen, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 12.41 Ett **företag** anses inte längre ha kontroll över en **finansiell tillgång** om tillgången har överförts till en annan part som i sin tur har praktisk möjlighet att överföra tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen. I annat fall anses företaget ha behållit kontrollen. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 12.42 Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en **finansiell tillgång** tas bort från balansräkningen ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Exempel på risker som kan kvarstå hos den som överlätit finansiella tillgångar är ansvar att ersätta köparen för förluster på tillgångarna eller ränteförlust vid sena betalningar. Följden av sådana arrangemang kan bli att den finansiella tillgången inte ska tas bort från balansräkningen eller att en upplysning om en **eventualförpliktelse** ska lämnas i not.

- Allmänt råd* 12.43 Är villkoren i punkterna 12.39 och 12.40 inte uppfyllda, ska **företaget** fortsätta att redovisa den **finansiella tillgången** i balansräkningen och samtidigt redovisa en **finansiell skuld** för erhållen ersättning.
 Företaget ska också redovisa varje **intäkt** från den finansiella tillgången och varje **kostnad** för den finansiella skulden under de räkenskapsår de avser. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och kapitel 2 får inte tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

Finansiella skulder

- Allmänt råd* 12.44 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelsen fullgjorts eller upphört. (BFNAR 2012:5)

- 12.45 Ersätts en **finansiell skuld** med en annan finansiell skuld till samma långivare och med i huvudsak samma villkor som för den ursprungliga skulden, anses inte den ursprungliga avtalade förpliktelsen ha fullgjorts eller upphört och en ny skuld får inte redovisas.

Allmänt råd

Eventuella resultat effekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden. (BFNAR 2012:5)

- 12.46 Skillnaden mellan det **redovisade värdet** för en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda tillgångar som inte är kontanter och påtagna skulder räknas in. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Säkringsredovisning

- 12.47 Ett **företag** får tillämpa säkringsredovisning om säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 12.48–12.59.

Allmänt råd

Tillämpas säkringsredovisning ska vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten redovisas enligt punkterna 12.60–12.74. (BFNAR 2012:5)

Tre slag av säkringsförhållanden

Vid säkringsredovisning finns tre slags säkringsförhållanden:

Kommentar

- *Säkring av verkligt värde:* En säkring av exponering för förändringar i verkligt värde på en eller en grupp av redovisade tillgångar eller skulder eller oredovisade bindande åtaganden, eller en identifierbar del av sådan tillgång eller skuld eller sådant bindande åtagande, som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka resultatet.
- *Kassaflödessäkring:* En säkring av exponeringen för förändringar i kassaflöden som är hänförliga till en viss risk som är kopplad till en eller en grupp av redovisade tillgångar eller skulder eller mycket sannolika prognostiserade transaktioner och som skulle kunna påverka resultatet.
- *Säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet.*

K3

Villkor för säkringsredovisning

- 12.48 Säkringsredovisning får endast tillämpas om följande villkor är uppfyllda:

Allmänt råd

- a) Säkringsförhållandet samt **företagets** mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
 - a. identifiering av säkringsinstrumentet och den säkrade posten,
 - b. beskrivning av karaktären på den risk eller de risker som säkras, samt
 - c. beskrivning av hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet.
- b) Det ska finnas en ekonomisk relation mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten som överensstämmer med företagets mål för riskhantering.

- c) Säkringsförhållandet ska förväntas vara mycket effektivt under den period för vilken säkringen har identifierats.

Företaget ska per varje **balansdag** bedöma om villkoren i första stycket är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

- Kommentar* Hur ett säkringsförhållandes effektivitet mäts anges i punkterna 12.49 och 12.50.
- Av dokumentation enligt punkt 12.48 a ska bland annat framgå hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet. Varje balansdag ska företaget bedöma om säkringsförhållandet kvarstår och om säkringen fortfarande är mycket effektiv.
- Allmänt råd* 12.49 Med **säkringsförhållandets effektivitet** avses i vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts värde eller förändringar i **kassaflöden**, som är hänförliga till en säkrad risk, uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets värde eller kassaflöden. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 12.50 Ett säkringsförhållande anses vara mycket effektivt om
- a) säkringsinstrumentet effektivt motverkar förändringar i **verkligt värde** hänförliga till den säkrade risken eller förändringar i **kassaflöden** hänförliga till den säkrade risken när säkringsförhållandet ingås och därefter, och
 - b) säkringsförhållandets faktiska effektivitet ligger inom intervallet 80–125 procent. (BFNAR 2012:5)

Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande

- Allmänt råd* 12.51 Endast **finansiella instrument** som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)
- Kommentar* Att instrumentet ska ha en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett derivatinstrument som ingått mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkringsinstrument i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant derivatinstrument kan dock inte identifieras som säkringsinstrument i koncernredovisningen eftersom derivatinstrumentet inte har en motpart utanför koncernen.
- Allmänt råd* 12.52 Ett **finansiellt instrument** som är ett **derivatinstrument** får, med undantag av optioner utställda av **företaget**, identifieras som säkringsinstrument.
- En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 12.53 Ett **finansiellt instrument** som *inte* är ett **derivatinstrument** får endast identifieras som säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.
- En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

- 12.54 Trots det som sägs i punkterna 12.52 och 12.53 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*
- 12.55 Ett säkringsförhållande får inte identifieras för endast en del av säkringsinstrumentets återstående löptid. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*
- 12.56 Två eller flera **finansiella instrument** får tillsammans identifieras som ett säkringsinstrument. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

Flera instrument som tillsammans identifieras som säkringsinstrument får netto inte utgöra en av företaget utställd option, se punkt 12.52. *Kommentar*

Identifiering av säkrade poster

- 12.57 En redovisad **tillgång**, en redovisad **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion får endast identifieras som säkrad post om det finns en extern motpart. En nettoinvestering i en **utlandsverksamhet** får identifieras som säkrad post. *Allmänt råd*
- Första stycket gäller inte till den del koncernens finansiella ställning och **resultat** påverkas. (BFNAR 2012:5)

Att det ska finnas en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett avtal som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkrad post i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant avtal kan dock normalt inte identifieras som säkrad post i koncernredovisningen eftersom fordran eller skulden inte har en motpart utanför koncernen. *Kommentar*

Exempel på ett ej redovisat bindande åtagande är en order på varor med framtida leverans.

Ett exempel på undantag enligt tredje stycket är förändringar i valutakursen för en mycket sannolik prognostiserad transaktion i en annan valuta än **redovisningsvalutan** för det företag som är part i transaktionen och valutakursförändringen påverkar koncernens resultat. Ett annat exempel är valutakursförändringar på en koncernintern **monetär post** som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till vinster eller förluster som inte elimineras i sin helhet i koncernredovisningen.

Av punkt 12.54 framgår att endast den del av den säkrade posten som motsvaras av säkringsinstrumentet får identifieras i säkringsförhållandet.

- 12.58 En grupp av redovisade **tillgångar**, redovisade **skulder**, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i **utlandsverksamheter** får identifieras som en säkrad post om posterna i gruppen har likartade riskegenskaper. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

En säkrad post kan vara en eller en grupp av redovisade tillgångar, redovisade skulder, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i utlandsverksamheter. *Kommentar*

- Allmänt råd* 12.59 För kassaflödessäkringar ska en prognostiserad transaktion som säkras vara mycket sannolik och innebära en exponering för förändringar i **kassaflöden** som ytterst kan påverka resultatet. (BFNAR 2012:5)

Redovisning av säkring av verkligt värde

Lagtext **4 kap. 14 e § ÅRL**
Om en tillgång, avsättning eller skuld eller en del därav har säkrats mot ett finansiellt instrument som värderas enligt 14 a §, ska också den säkrade posten värderas enligt den paragrafen, om de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter det. Därvid ska 14 d § tillämpas. Lag (2003:774).

Lagtext **4 kap. 14 d § första–tredje och femte styckena ÅRL**
Om värdering sker enligt 14 a §, ska värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.
I följande fall gäller att värdeförändringen ska redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:
1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller
2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.
En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, ska fonden justeras. Lag (2024:347)

- Allmänt råd* 12.60 Är säkringsinstrumentet ett **derivatinstrument**, ska värdeförändringen vid en omvärdering av säkringsinstrumentet till **verkligt värde** redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

- Allmänt råd* 12.61 Är säkringsinstrumentet *inte* ett **derivatinstrument**, ska värdeförändringen från en valutakomponent i säkringsinstrumentets **redovisade värde** redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Enligt punkt 12.53 får ett finansiellt instrument som inte är ett derivatinstrument endast identifieras som ett säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

- Allmänt råd* 12.62 Den värdeförändring som är hänförlig till den säkrade risken i en säkrad post ska redovisas i resultaträkningen och det **redovisade värdet** på den säkrade posten ska justeras med motsvarande belopp.
Första stycket gäller även den värdeförändring som är hänförlig till den säkrade risken i en säkrad post som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** om företaget har valt att redovisa värdeförändringar i posten Fond för verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Punkt 12.62 gäller även för de värderingskategorier som ska värderas till upplupet anskaffningsvärde om säkringsredovisning inte tillämpas. *Kommentar*

Punkt 12.62 innebär för ett ej redovisat bindande åtagande som har säkrats att den ackumulerade värdeförändringen hänförlig till den säkrade risken kommer, efter det att säkringsförhållandet identifierades, att redovisas i balansräkningen.

12.63 Leder en säkring av ett ej redovisat bindande åtagande till att en **tillgång** eller **skuld** redovisas, ska de ackumulerade värdeförändringar som redovisats i balansräkningen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgången eller skulden. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

12.64 **Företaget** ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.60–12.63 om
a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48, eller
c) företaget häver identifieringen. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

12.65 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling enligt punkt 12.64, om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 12.48 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

12.66 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.64, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.
Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

K3

Redovisning av kassaflödessäkring

12.67 Den del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet som bestämts vara en mycket effektiv säkring av ett **kassaflöde** ska redovisas i posten Fond för verkligt värde. *Allmänt råd*

Resterande del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

12.68 Leder en säkring av en prognostiserad transaktion till att en icke-finansiell **tillgång** eller icke-finansiell **skuld** redovisas, får de värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgången eller skulden. Den valda principen ska tillämpas konsekvent. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*

12.69 **Företaget** ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.67 och 12.68 om
a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48,
c) den prognostiserade transaktionen inte längre förväntas inträffa, eller *Allmänt råd*

d) företaget häver identifieringen. (BFNAR 2012:5)

- Allmänt råd* 12.70 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling enligt punkt 12.69, om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 12.48 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 12.71 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.69, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.
Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 12.72 De värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde ska kvarstå fram till dess den prognostiserade transaktionen påverkar resultaträkningen eller inte längre förväntas inträffa och därefter överförs till resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Redovisning av säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet

- Allmänt råd* 12.73 Den del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet som bestäms vara en mycket effektiv säkring av en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet**, inklusive säkring av en **monetär post** som redovisas som en del av en nettoinvestering, ska redovisas i posten Fond för verkligt värde.
Resterande del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 12.74 De värdeförändringar som motsvarar den avyttrade delen av en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet** och som redovisats i posten Fond för verkligt värde, ska överföras till resultaträkningen vid avyttring av hela eller delar av utlandsverksamheten. (BFNAR 2012:5)

Inbäddade derivat

- Allmänt råd* 12.75 Ett **inbäddat derivat** är en del av ett avtal som också omfattar ett värdkontrakt som inte är ett **derivatinstrument**, vilket innebär att vissa av avtalets **kassaflöden** varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivatinstrument. (BFNAR 2012:5)
- Kommentar* Ett värdkontrakt kan vara både avtal som utgör finansiella instrument och sådana avtal som inte utgör finansiella instrument.
- Allmänt råd* 12.76 Ett **inbäddat derivat** ska skiljas från värdkontraktet och redovisas som ett **derivatinstrument** om
- a) det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker inte är nära förknippade med värdkontraktets ekonomiska egenskaper och risker,
 - b) ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet skulle uppfylla definitionen på ett derivatinstrument, och
 - c) det sammansatta instrumentet inte tillhör

- a. värderingskategorin **Finansiella tillgångar eller finansiella skulder som innehas för handel**, eller
- b. värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** och företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Punkt 12.76 c innebär att ett derivatinstrument som är inbäddat i en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderas till verkligt värde och där värdeförändringen redovisas i resultaträkningen inte ska avskiljas.

Kommentar

- 12.77 Avskiljs ett **inbäddat derivat** från ett värdekontrakt som är ett **finansiellt instrument** ska värdekontraktet värderas till skillnaden mellan det **verkliga värdet** för det inbäddade derivatet och det värde som enligt punkt 12.19 skulle ha redovisats för hela det sammansatta finansiella instrumentet, om separation inte hade skett. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Inbäddade derivat som avskiljs från ett värdekontrakt ska värderas till verkligt värde, både vid det första redovisningstillfället och därefter i enlighet med punkterna 12.19, 12.20 och 12.22.

Kommentar

När ett inbäddat derivat avskiljs ska värdekontraktet, om det är ett finansiellt instrument, redovisas enligt detta kapitel. Är det inte ett finansiellt instrument, ska värdekontraktet redovisas i enlighet med andra tillämpliga kapitel i det allmänna rådet.

Noter

5 kap. 10 § ÅRL

Om ett företag har finansiella instrument som värderas enligt 4 kap.

14 a §, ska det för varje kategori lämnas upplysningar om

1. bokfört värde, och
2. de värdeförändringar som har redovisats i resultaträkningen respektive fonden för verkligt värde.

För varje kategori av derivatinstrumentet som värderas enligt 4 kap.

14 a § ska upplysningar även lämnas om

1. omfattningen och typen av instrument, och
2. viktiga villkor som kan påverka storleken av, tidpunkten för eller säkerheten i framtida kassaflöden.

Om värderingen har gjorts enligt 4 kap. 14 a § andra stycket tredje meningen, ska väsentliga antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de använda värderingsmodellerna och värderingsmetoderna anges.

Paragrafen tillämpas även på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument. Lag (2015:813)

Lagtext

K3

Enligt 5 kap. 4 § ÅRL och kapitel 8 ska ett företag även upplysa om vilka värderings- och redovisningsprinciper som tillämpats.

Kommentar

Upplysningar om värdering till verkligt värde

- 12.78 Ett företag ska lämna upplysning om grunden för att bestämma det **verkliga värdet**.

Allmänt råd

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå.
(BFNAR 2012:5)

Kommentar Exempel på upplysning enligt punkt 12.78 är i vilken utsträckning noterade priser på en aktiv marknad har använts, vilken värderingsteknik som använts i avsaknad av priser på en aktiv marknad samt de antaganden som ligger till grund för uppskattningen av verkligt värde om en värderingsteknik har använts.

Allmänt råd 12.79 Finns inte längre ett tillförlitligt **verkligt värde** på ett **finansiellt instrument** som tidigare värderats till verkligt värde, ska **företaget** upplysa om detta. Upplysning ska även lämnas när det finansiella instrumentet åter värderas till verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Upplysningar om tillgångar som inte tagits bort från balansräkningen

Allmänt råd 12.80 Har ett 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:

- a) Tillgångens karaktär.
- b) Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
- c) **Redovisat värde** på tillgången och den **skuld** som är knuten till tillgången. (BFNAR 2016:9)

Upplysningar om säkringsredovisning

Allmänt råd 12.81 Ett större **företag** som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:

- a) En beskrivning av säkringen.
- b) En beskrivning av de **finansiella instrument** som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens **verkliga värden på balansdagen**.
- c) Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå.
(BFNAR 2016:9)

Upplysningar om ägarintressen

Kommentar Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska vissa upplysningar lämnas om företagets ägarintressen, bl.a. namn, organisationsnummer och säte (se lagtext i kapitel 9).
Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd 12.82 I juridisk person behöver inte punkterna 12.63 och 12.68 tillämpas vid anskaffning av en icke-finansiell **tillgång**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte de ackumulerade värdeförändringarna enligt punkterna 12.63 och 12.68 ingå i anskaffningsvärdet för en icke-finansiell tillgång i juridisk person.

Noter

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Lagtext

K3

Kapitel 13 – Varulager

Tillämpningsområde och definition

- 13.1 Detta kapitel ska tillämpas vid **värdering** av **varor i lager** med undantag av

- a) pågående arbete för annans räkning (se kapitel 23), och
- b) lager av **finansiella instrument** (se kapitel 11 och 12).

I punkt 13.14 finns särskilda regler för juridisk person.

- 13.2 **Varor i lager** är omsättningstillgångar som är

- a) avsedda att säljas i den löpande verksamheten,
- b) under tillverkning för att säljas, eller
- c) i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Enligt 7 kap. 7, 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 2, 4 och 5 kap. även på **koncernredovisningen**.

Allmänt råd

Allmänt råd

Kommentar

Värdering

Lägsta värdets princip

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL⁷

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Ett företag ska varje balansdag värdera varje vara i lagret (eller grupp av liknande varor, se nedan om kollektiv värdering) till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I vissa fall får återanskaffningsvärde eller något annat värde användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. Lag (1999:1112)

Post för post eller kollektiv värdering

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iakttas:

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.

--- Lag (2015:813)

Kommentar

Huvudregeln vid värdering av varulager är att värdet ska bestämmas för varje vara för sig.

Lagtext

2 kap. 4 § andra stycket ÅRL

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket. Lag (2015:813)

Allmänt råd

13.3 Kollektiv värdering får endast användas

- a) för homogena varugrupper, eller
- b) om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om varan i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen.

⁷ Bestämmelserna i 4 kap. 10, 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning samt finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Varor kan anses ingå i en homogen varugrupp t.ex. om de hör till samma produktlinje och används för samma ändamål eller har samma slutanvändning, om de tillverkas och säljs i samma geografiska område eller om det är **praktiskt ogenomförbart** att värdera en varutyp åtskild från en annan inom samma produktlinje.

Kommentar

- 13.4 En schablonmässig metod får användas vid **värdering** av **varor i lager** om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

Allmänt råd

En schablonmässig metod får användas endast om

- a) det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- b) schablonen används konsekvent, och
- c) schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Schablonmässig värdering kan komma i fråga vid beräkning av varulagrets anskaffningsvärde och vid fastställande av inkurans vid varulagervärdering, se nedan under rubrikerna Schablonmässiga metoder.

Kommentar

Anskaffningsvärde

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

Lagtext

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärf eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena.

--- Lag (2011:1554)

K3

Utgifter för inköp, tillverkning samt andra utgifter för att bringa varorna till deras aktuella plats och skick ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager.

Kommentar

Varulager av likartade tillgångar

4 kap. 11 § ÅRL

Lagtext

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

--- Lag (2015:813)

- 13.5 Med varulager av likartade **tillgångar** avses varor som är utbytbara. Vilka varor som är utbytbara bestäms utifrån varornas beskaffenhet och användning för företaget. Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska beräknas med en enhetlig metod.

Allmänt råd

Först-in-först-ut-principen (FIFU) innebär att om varor av samma slag köps in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist.

Kommentar

Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska fastställas genom tillämpning av FIFU-principen eller en metod som bygger på vägda genom-

snittspriser. Även andra liknande metoder får tillämpas. En enhetlig metod ska tillämpas för alla varor med likartad beskaffenhet och likartad användning för företaget. För varor med olika beskaffenhet eller med olika användningsområden får olika metoder användas.

Anskaffningsvärdet för varor som inte är utbytbara och för varor som produceras för och hålls åtskilda för särskilda projekt, beräknas med utgångspunkt i de specifika utgifter som är hänförliga till respektive produkt.

Utgifter för inköp

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Kommentar

Inköpspris, tullavgifter och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå) samt utgifter för transport, hantering och annat som är direkt hänförliga till inköp av färdigvaror, material och tjänster ska räknas in i företagets utgifter för inköp av varor i lager. Handelsrabatter, prisavdrag och liknande ska dras av när utgifterna för inköp beräknas.

Allmänt råd

13.6 Ett **företag** som förvärvar **varor i lager** med kreditvillkor som avviker från det normala ska minska anskaffningsvärdet med finansieringskomponenten.

Kommentar

Förvärvas varor i lager med kreditvillkor som avviker från det normala, dvs. uppgörelsen i sak innehåller en finansieringskomponent, ska denna komponent, t.ex. skillnaden mellan inköpspriset med normala betalningsvillkor och det erlagda beloppet, redovisas som en räntekostnad under finansieringsperioden. Det innebär att anskaffningsvärdet minskas med finansieringskomponenten.

Utgifter för tillverkning

Lagtext

4 kap. 3 § tredje och fjärde styckena ÅRL

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får, 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 som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

13.7 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för **företaget** ska räknas in i anskaffningsvärdet för **varor i lager**.

Ett företag ska räkna in utgifter i anskaffningsvärdet för en vara endast i den mån de är nödvändiga för att bringa varan till dess aktuella plats och skick. Utgifter som är direkt hänförliga till tillverkade enheter, t.ex. direkt lön, ska räknas in i företagets utgifter för tillverkning av varor i lager.

Kommentar

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Följande utgifter är exempel på utgifter som inte ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager och som i resultaträkningen ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänförs sig:

- Onormalt stort råvaruspill, onormalt höga arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader.
- Lagringskostnader, om de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen innan ett senare tillverkningssteg.
- Administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess aktuella plats och skick.
- Försäljningskostnader.

I kapitel 25 behandlas hur **låneutgifter** räknas in i anskaffningsvärdet.

- 13.8 Kan tillverkningskostnaderna för två eller flera varor som tillverkas samtidigt inte särskiljas ska tillverkningskostnaderna fördelas på ett logiskt och konsekvent sätt.

Allmänt råd

En biprodukt som är oväsentlig ska värderas till **nettoförsäljningsvärde** och detta värde ska dras av från huvudproduktens anskaffningsvärde.

K3

En tillverkningsprocess kan innebära att flera varor tillverkas samtidigt, t.ex. vid förenad produktion eller när en biprodukt tillverkas samtidigt med huvudprodukten. Fördelningen av tillverkningskostnaderna kan t.ex. baseras på det relativa försäljningsvärdet för varje vara, antingen vid det stadium i tillverkningsprocessen då produkterna blir särskiljbara eller när tillverkningen är avslutad.

Kommentar

De flesta biprodukter är oväsentliga till sin karaktär. Att värdera en oväsentlig biprodukt till nettoförsäljningsvärde och dra av detta belopp från huvudproduktens anskaffningsvärde innebär att huvudproduktens **redovisade värde** inte avviker väsentligt från dess anskaffningsvärde.

- 13.9 Ett **företag** som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för **varor i lager** ska fördela fasta tillverkningsomkostnader på basis av normal tillverkningskapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelats på varje tillverkad vara minskas så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

Rörliga tillverkningsomkostnader ska fördelas på varje tillverkad enhet på basis av faktisk produktion.

Kommentar

I det fall företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader, ska de fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen fördelas systematiskt. Fasta tillverkningsomkostnader är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, t.ex. **avskrivningar** och underhåll av fabriksbyggnader och -utrustning samt kostnader för fabriksledning och -administration. Rörliga tillverkningsomkostnader varierar direkt, eller i det närmaste direkt, med tillverkningsvolymen, t.ex. indirekt material och indirekt lön.

Fördelningen av fasta omkostnader ska baseras på normal tillverkningskapacitet, dvs. den tillverkningsvolym som i genomsnitt förväntas bli uppnådd under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden. Hänsyn tas till förlorad kapacitet till följd av planerat underhåll. Faktisk produktionsnivå kan användas om den utgör en god approximation av normal kapacitet. Vid en låg produktion eller när en anläggning inte är utnyttjad ska det totala beloppet av fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet inte bli högre än vid normal kapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet minskas.

Ej fördelade omkostnader ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänförs.

Schablonmässiga metoder

Kommentar

Ett företag kan under vissa förutsättningar använda sig av schablonmässiga metoder, se punkt 13.4. Det innebär att anskaffningsvärdet för varor i lager får fastställas med hjälp av t.ex. standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriset, om metoden resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet. En standardkostnadsmetod baseras på en normalsituation avseende material och förnödenheter, lön, produktivitet och kapacitetsutnyttjande. Standardkostnaden ska omprövas regelbundet och revideras när det är nödvändigt mot bakgrund av aktuella förhållanden.

I handelsföretag kan anskaffningsvärdet fastställas genom avdrag från försäljningspriset motsvarande en beräknad bruttomarginal.

Nettoförsäljningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § tredje och fjärde styckena ÅRL

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.

--- Lag (2011:1554)

Allmänt råd

13.10 Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på **balansdagen**. Hänsyn ska tas till inkurans.

Med försäljningskostnad avses de **kostnader** som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

Varor avsedda att säljas i den löpande verksamheten

- 13.11 Vid **värdering** av varor som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten ska anskaffningsvärdet jämföras med **nettoförsäljningsvärdet**.

Allmänt råd

Varor under tillverkning för att säljas

- 13.12 Kan ett **nettoförsäljningsvärde** inte fastställas för varor som är under tillverkning för att säljas, ska anskaffningsvärdet jämföras med det uppskattade försäljningspriset för den färdiga varan med avdrag för uppskattade **kostnader** för färdigställande och kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.

Allmänt råd

Varor i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster

- 13.13 Vid **värdering** av varor som är i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster får anskaffningsvärdet jämföras med återanskaffningsvärdet.

Allmänt råd

Återanskaffningsvärdet ska beräknas enligt samma metod som anskaffningsvärdet men baseras på **balansdagens** priser.

Inkurans

Vid fastställande av det värde som ska jämföras med anskaffningsvärdet ska hänsyn tas till inkurans. Inkurans innebär att varornas värde har minskat t.ex. till följd av att varorna har skadats, blivit omoderna eller är övertaliga. Försäljningsvärdet på inkuranta varor ska beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för.

Kommentar

K3

Schablonmässiga metoder

Är varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Punkt 13.4 behandlar förutsättningarna för att använda en schablonmässig metod. T.ex. kan en så kallad inkuranstrappa användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en koncern eller en bransch inte med automatik går att tillämpa i det enskilda företaget. Kravet på tillförlitligt underlag innebär att det ska finnas underlag som styrker att den använda inkuranstrappan ger en rimlig värdering i det specifika företaget. Även andra schablonmetoder kan användas om underlaget är tillförlitligt, t.ex. om det är grundat på försäljnings- och lagerstatistik eller försäljningsplaner.

Kommentar

Redovisning som kostnad

När varor i lager säljs ska företaget redovisa det redovisade värdet för dessa varor som en kostnad det räkenskapsår då motsvarande **intäkt** redovisas.

Kommentar

Vissa varor kan komma att omförs till andra tillgångskonton, t.ex. en vara som används som komponent i **materiella anläggningstillgångar** som uppförs

i egen regi. Varor som på detta sätt ingår i en annan tillgång redovisas som kostnader under tillgångens **nyttjandeperiod**, dvs. som avskrivningar.

Noter

Lagtext

5 kap. 4 § ÅRL

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges.
--- Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.
--- Lag (2015:813)

Kommentar

Ett företag ska upplysa om de **redovisningsprinciper** som tillämpas för värdering av varor i lager, inklusive vilken beräkningsmetod eller vilka beräkningsmetoder som används.

Notupplysning ska även lämnas om **redovisat värde** för varor i lager som ställts som säkerhet för lån eller andra **skulder**, se kapitel 8.

Lagtext

5 kap. 26 § ÅRL

Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång med stöd av 4 kap. 9 § andra stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Om en omsättningstillgång varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskäl, ska ett större företag lämna en upplysning om detta med angivande av justeringens storlek.

Om det värde som framkommer när ett större företag beräknar varulagrets anskaffningsvärde enligt 4 kap. 11 § avviker väsentligt från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska företaget lämna en upplysning om skillnadsbeloppet. Nettoförsäljningsvärdet ska då beräknas enligt 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen. Skillnadsbeloppet ska fördelas på de poster som är upptagna i balansräkningen. Lag (2015:813)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

13.14 I juridisk person får **varor i lager** värderas enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Noter

Kommentar

Ett större företag kan uppfylla upplysningskravet i 5 kap. 26 § andra stycket ÅRL avseende skattemässiga värdejusteringar genom att redovisa de ackumulerade skattemässiga värdejusteringarna som en obeskattad reserv och förändringen som en bokslutsdisposition.

Kapitel 14 – Intresseföretag

Tillämpningsområde

- 14.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett ägarföretag redovisar andelar i intresseföretag.

Allmänt råd

Punkterna 14.4–14.11 ska tillämpas i **koncernredovisningen**.

Punkterna 14.12–14.14 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

1 kap. 5 § ÅRL

Lagtext

Om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger.

Innehar företaget minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företags dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna. Lag (2015:813)

1 kap. 4 a § ÅRL

Lagtext

Med ägarintresse avses i denna lag 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. Lag (2015:813)

K3

Ägarföretag är det företag som äger andelar i ett intresseföretag. Det förhållandet att ett annat företag innehar majoriteten eller en betydande andel i intresseföretaget utesluter inte att ägarföretaget kan utöva betydande inflytande. Ett ägarintresse i andra företag än intresseföretag, dotterföretag och gemensamt styrda företag ska redovisas i enlighet med kapitel 11 eller 12.

Kommentar

Koncernredovisning

7 kap. 25 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL⁸

Lagtext

Andelar i intresseföretag ska redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26–29 §§, om inte något annat följer av tredje stycket.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. informationen om ägarintresset i företaget inte är väsentlig, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § andra stycket.

Om tredje stycket tillämpas, ska skälen för det anges i en not. Lag (2015:813)

⁸ 7 kap. 5 § ÅRL behandlas i kapitel 9 och 7 kap. 6 § behandlas i kapitel 3.

Kommentar Enligt 7 kap. 25 § ÅRL ska som huvudregel andelar i intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen. Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket samma lag behöver ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, inte redovisa andelar i ett intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden. Kapitalandelsmetoden får inte tillämpas efter den tidpunkt då ägarföretaget inte längre har ett betydande inflytande över företaget. Om kapitalandelsmetoden inte tillämpas, redovisas andelarna enligt allmänna principer, dvs. enligt anskaffningsvärdemetoden.

Förändringar i innehavet och omklassificering

Ägarföretaget ökar sitt inflytande

Allmänt råd 14.2 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som såväl före som efter förvärvet är intresseföretag, ska de andelar som ägdes före förvärvet inte värderas om.

Kommentar Enligt punkt 14.4 ska en förvärvsanalys upprättas vid förvärv av andelar i ett intresseföretag. Det innebär att vid varje förvärv av andelar i ett intresseföretag ska separata förvärvsanalyser upprättas.

En ökning av innehavet så att ett intresseföretag blir ett dotterföretag ska redovisas enligt punkt 19.23.

Ägarföretaget minskar sitt inflytande

Allmänt råd 14.3 Avyttras andelar i ett intresseföretag så att betydande inflytande inte längre föreligger, ska samtliga andelar anses som avyttrade i **koncernredovisningen** och vinst eller förlust vid avyttringen redovisas i koncernresultaträkningen.

Första stycket ska tillämpas även om betydande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring.

Finns andelar kvar efter avyttringen ska de redovisas enligt kapitel 11 eller 12 med det **verkliga värdet** vid försäljningstidpunkten som anskaffningsvärde. Försäljningspriset vid den senaste transaktionen får användas som verkligt värde.

Kommentar Se exempel 5.

Kapitalandelsmetoden

Lagtext 7 kap. 25 § andra stycket ÅRL⁹

Vid tillämpning av första stycket ska bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst ska avses den andel i vinsten som är att hänföra till moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

--- Lag (2015:813)

⁹ 7 kap. 12 § ÅRL om värdering och 7 kap. 13 § ÅRL om eliminering behandlas i kapitel 9.

7 kap. 26 § ÅRL*Lagtext*

Första gången andelarna i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen ska moderföretaget först göra en beräkning av deras värde enligt 4 kap. 3 § första och andra styckena, 5 § första–tredje styckena och 6 § första stycket.

Skillnaden mellan det värde som följer av första stycket och den andel av intresseföretagets eget kapital som belöper på andelarna ska anges särskilt i balansräkningen eller i en not. Skillnadsbeloppet ska beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid förvärvstidpunkten. Om det finns särskilda skäl, får skillnadsbeloppet beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då kapitalandelsmetoden tillämpas första gången.

Om det vid en beräkning enligt andra stycket finns ett positivt skillnadsbelopp, ska det belopp som har räknats fram enligt första stycket minskas med avskrivningar eller nedskrivningar enligt 4 kap. 4 och 5 §§, beräknade på grundval av det angivna skillnadsbeloppet. Den del av skillnadsbeloppet som inte kan hänföras till något särskilt slag av tillgång, avsättning eller skuld ska därvid anses som goodwill.

Det belopp som har räknats fram enligt första stycket ska vidare justeras med tillägg eller avdrag för den andel av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsåret som belöper på andelarna. Vidare ska avdrag göras för mottagen utdelning från intresseföretaget. Hänsyn ska också tas till andra förändringar i intresseföretagets eget kapital. Andelarna ska i koncernbalansräkningen tas upp till det värde som motsvarar återstående belopp. Lag (1999:1112)

- 14.4 Vid samtliga förvärv av andelar i ett intresseföretag ska en förvärvsanalys upprättas på sätt som anges i kapitel 19.

Allmänt råd

K3

Punkt 14.4 innebär att en förvärvsanalys ska upprättas dels första gången andelar i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen, dels vid förvärv av ytterligare andelar.

*Kommentar***7 kap. 28 § ÅRL***Lagtext*

I efterföljande koncernbalansräkningar ska de andelar som avses i 25 § tas upp till det värde som de är upptagna till i närmast föregående koncernbalansräkning. Detta värde ska justeras med tillämpning av 26 §.

Om andelarna vid en tillämpning av 26 § första, tredje och fjärde styckena tas upp till ett högre värde än i närmast föregående koncernbalansräkning, ska skillnadsbeloppet sättas av till en kapitalandelsfond. Lag (1999:1112)

7 kap. 29 § ÅRL*Lagtext*

Vid redovisning enligt 26–28 §§ ska den andel av intresseföretagets vinst eller förlust som belöper på andelarna redovisas som intäkt eller kostnad i koncernresultaträkningen. Mottagen utdelning från intresseföretaget får inte redovisas som intäkt. Lag (1999:1112)

- 14.5 Andel i intresseföretagets **resultat** efter skatt ska redovisas på egen rad inom rörelseresultatet i koncernresultaträkningen.

Allmänt råd

Kommentar Ägarföretagets andel av intresseföretagets vinst eller förlust justeras med bl.a. **avskrivningar** på **goodwill** och koncernmässiga övervärden.

Nedskrivning

Kommentar Kapitel 27 ska tillämpas vid nedskrivningsprövning av andelarna i ett intresseföretag. Ingår goodwill i det redovisade värdet på andelarna, ska den inte prövas separat utan som en del av nedskrivningsprövningen för innehavet i dess helhet.

Balansdag

Allmänt råd 14.6 Ett ägarföretag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska använda intresseföretagets redovisningsinformation per ägarföretagets **balansdag**. Finns inte sådan information, ska ägarföretaget använda den senast tillgängliga redovisningsinformationen och justera beloppen för väsentliga transaktioner eller händelser som inträffat mellan dagen för den senast tillgängliga redovisningsinformationen och ägarföretagets balansdag.

Redovisningsprinciper

Allmänt råd 14.7 Tillämpar ett intresseföretag andra **redovisningsprinciper** än ägarföretaget, ska beloppen från intresseföretagets resultat- och balansräkning justeras för att i möjligaste mån överensstämma med ägarföretagets redovisningsprinciper.

Förlust som överstiger andelarnas redovisade värde

Allmänt råd 14.8 Ett ägarföretag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska, om dess andel av en förlust i ett intresseföretag motsvarar eller överstiger det **redovisade värdet** på andelarna i intresseföretaget, minska det redovisade värdet tills det redovisade värdet är noll.

Är det redovisade värdet på andelarna noll ska ytterligare förluster redovisas som **avsättning** (se kapitel 21) endast till den del ägarföretaget har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att täcka förlusterna eller om ägarföretaget gjort utbetalningar för intresseföretagets räkning.

Redovisar intresseföretaget kommande räkenskapsår vinst ska ägarföretaget redovisa sin andel av vinster först när dessa överstiger andelen av de förluster som inte har redovisats av ägarföretaget.

Kommentar Ägarföretagets andel av förluster justeras med bl.a. avskrivningar på goodwill och koncernmässiga övervärden.

Anskaffningsvärdemetoden

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL¹⁰

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

¹⁰ Bestämmelsen i 4 kap. 4 § ÅRL behandlar avskrivningar. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL rör inte andelar i intresseföretag. Enligt 4 kap. 14 b § 3 ÅRL får andelar i intresseföretag inte redovisas till verkligt värde. 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL är därmed inte tillämpliga.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in. --- Lag (2015:813)

4 kap. 5 § ÅRL

Lagtext

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, 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 enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

4 kap. 6 § ÅRL

Lagtext

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

K3

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Kommentar

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

14.9 Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett intresseföretag som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd

14.10 Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemission som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Allmänt råd

Noter

Uppllysning enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. Ett större företag ska även lämna uppllysning enligt 5 kap. 25 § (se lagtext i kapitel 17). Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 8 och 25 §§ även på koncernredovisningen.

Kommentar

Uppllysning ska även lämnas om vilken redovisningsprincip som tillämpats vid redovisning av andelar i intresseföretag.

Enligt 7 kap. 25 § fjärde stycket ÅRL ska uppllysning lämnas om skälen till varför anskaffningsvärdemetoden har tillämpats.

Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska upplysning lämnas om bl.a. namn, organisationsnummer och säte för varje intresseföretag (se lagtext i kapitel 9).

- Allmänt råd* 14.11 Ett större **företag** som tillämpar kapitalandelsmetoden ska lämna upplysning om företagets andel i intresseföretagets **resultat**.
Ett större företag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska lämna upplysning om utdelningar från intresseföretaget som har redovisats som **intäkt**. (BFNAR 2016:9)

Redovisning av andelar i intresseföretag i juridisk person

- Lagtext* 4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL
Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.
I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.
--- Lag (2015:813)

- Lagtext* 4 kap. 13 a § ÅRL
Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får redovisa andelar i intresseföretag i balansräkningen och resultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 25–29 §§, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2004:1173)

- Kommentar* Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i intresseföretag till verkligt värde (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

- Allmänt råd* 14.12 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar ägarföretagets andel av handelsbolagets resultat.
Om det **skattepliktiga resultatet** inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas.
Är det redovisade värdet på andelen negativt, ska en **skuld** redovisas.

- Allmänt råd* 14.13 Utdelning från andelar i ett intresseföretag ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

- Allmänt råd* 14.14 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i ett intresseföretag ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

- Kommentar* Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Noter

Upplysning enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Större **företag** ska även lämna upplysning enligt 25 § samma lag.

Kommentar

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen.
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget har upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Lagtext

K3

Kapitel 15 – Joint venture

Tillämpningsområde

- 15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid **samägarens** redovisning av **joint venture**.

Allmänt råd

Punkterna 15.9–15.15 ska tillämpas vid redovisning av andelar i **gemensamt styrda företag i koncernredovisningen**.

Punkterna 15.16–15.18 ska tillämpas vid redovisningen av andelar i gemensamt styrda företag i årsredovisningen för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

- 15.2 **Joint venture** är ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett **gemensamt bestämmande inflytande** över verksamheten.

Allmänt råd

Joint venture kan ha formen av **gemensamt styrda verksamheter**, gemensamma tillgångar eller **gemensamt styrda företag**.

Allmänt råd 15.3 **Gemensamt bestämmande inflytande** föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det **bestämmande inflytandet** över en ekonomisk verksamhet.

Kommentar Två eller flera parter utövar ett bestämmande inflytande när det krävs enligt avtalet att parterna (samägare) måste ge sitt samtycke i fråga om finansiella och operativa beslut i verksamheten.

Allmänt råd 15.4 **Samägare** är delägare i ett **joint venture**.

Gemensamt styrda verksamheter

Allmänt råd 15.5 **Gemensamt styrd verksamhet** är ett **joint venture** där **samägarens** egna **tillgångar** och resurser används utan att en separat juridisk person bildas. (BFNAR 2016:9)

Kommentar I vissa joint venture används samägarnas egna tillgångar och resurser i stället för att det bildas en separat juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller handelsbolag. Varje samägare använder sina egna **materiella anläggningstillgångar** och har eget lager. Varje samägare ådrar sig sina egna kostnader och skulder samt ordnar sin egen finansiering. Verksamheten i ett joint venture kan utföras av samägarnas anställda jämsides med samägarnas egna verksamheter. Av samarbetsavtalet framgår vanligtvis hur intäkterna från försäljningen av den gemensamma produktionen fördelas mellan samägarna samt hur eventuella kostnader som samägarna gemensamt ådragit sig ska fördelas.

Allmänt råd 15.6 En **samägare** i en **gemensamt styrd verksamhet** ska, med utgångspunkt från samarbetsavtalet, redovisa sin andel av **intäkterna** från försäljningen av varor och tjänster samt sin andel av **kostnaderna**.

Kommentar Utöver det som anges i punkt 15.6 ska samägaren även redovisa egna tillgångar och skulder.

Gemensamma tillgångar

Kommentar Vissa joint venture innebär att samägarna gemensamt har ett bestämmande inflytande över och ofta gemensamt äger en eller flera tillgångar som parterna bidragit med eller köpt in för användning i den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture.

Allmänt råd 15.7 En **samägare** i en gemensamt ägd tillgång ska redovisa sin andel av

- tillgången, klassificerad i enlighet med tillgångens karaktär,
- skulderna** som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig,
- intäkterna**, och
- kostnaderna** som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig.

Kommentar Utöver det som anges i punkt 15.7 ska samägaren även redovisa de skulder och de kostnader som samägaren själv har ådragit sig.

Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redovisas i samägarens egen resultat- och balansräkning, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs inte några justeringar eller andra åtgärder när samägaren upprättar en koncernredovisning.

Gemensamt styrda företag i koncernredovisningen

7 kap. 30 § första stycket ÅRL¹¹

Lagtext

Ett företag som omfattas av en koncernredovisning och som tillsammans med ett eller flera företag, som inte omfattas av koncernredovisningen leder ett gemensamt styrt företag, ska redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket eller på det sätt som anges i 25–29 §§.

- - - Lag (2015:813)

1 kap. 5 a § ÅRL

Lagtext

Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över. Lag (2015:813)

15.8 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Det enda som skiljer gemensamt styrda företag från andra företag är ett avtal mellan samägarna som fastställer gemensamt bestämmande inflytande över företagets ekonomiska verksamhet.

Kommentar

Andelarna i ett gemensamt styrt företag enligt ÅRL ska enligt 7 kap. 30 § första stycket ÅRL, redovisas antingen enligt kapitalandelsmetoden eller enligt klyvningsmetoden.

K3

Förändringar i innehavet och omklassificering

15.9 Punkterna 14.2 och 14.3 ska tillämpas vid förändringar i innehavet och omklassificering av andelar i ett **gemensamt styrt företag**.

Allmänt råd

Klyvningsmetoden

7 kap. 30 § andra stycket ÅRL

Lagtext

- - -

I koncernbalansräkningen får det tas upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagets tillgångar, avsättningar och skulder som avser ägarandelen. I koncernresultaträkningen får det tas upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagets intäkter och kostnader som avser ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke ska 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. Uppgift enligt 5 kap. 20 och 37 §§ ska anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

Lag (2015:813)

Kapitalandelsmetoden

15.10 En **samägare** som tillämpar kapitalandelsmetoden ska värdera sin andel i ett **gemensamt styrt företag** enligt kapitel 14.

Allmänt råd

¹¹ Lagtexttrutan för 7 kap. 30 § andra stycket ÅRL finns under rubriken Klyvningsmetoden.

Kommentar Vad som sägs om betydande inflytande i kapitel 14 gäller i stället gemensamt bestämmande inflytande.

Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket ÅRL behöver ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, inte redovisa andelar i ett gemensamt styrt företag enligt kapitalandelsmetoden. Om kapitalandelsmetoden inte tillämpas, redovisas andelarna enligt allmänna principer, dvs. enligt anskaffningsvärdemetoden.

Anskaffningsvärdemetoden

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL¹²

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, 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 enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

15.11 En **samägare** som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett **gemensamt styrt företag** som **intäkt**

¹² Bestämmelsen i 4 kap. 4 § ÅRL behandlar avskrivningar. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL rör inte andelar i intresseföretag. Enligt 4 kap. 14 b § 3 ÅRL får andelar i gemensamt styrda företag inte redovisas till verkligt värde. 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL är därmed inte tillämpliga.

oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

- 15.12 En **samägare** som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemission som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen. *Allmänt råd*

Transaktioner mellan en samägare och ett gemensamt styrt företag

- 15.13 Avyttrar en **samägare** en **tillgång** till ett **gemensamt styrt företag**, ska samägaren, så länge tillgången innehas av det gemensamt styrda företaget, endast redovisa den del av vinsten eller förlusten från överlåtelsen som motsvarar de andra samägarnas andelar. Om avyttringen ger belägg för att tillgången varit redovisad till för högt värde, ska samägaren redovisa hela förlusten. *Allmänt råd*
- 15.14 Förvärvar en **samägare** en **tillgång** från ett **gemensamt styrt företag**, ska samägaren redovisa sin andel av den vinst eller förlust som uppkommer till följd av transaktionen först när samägaren själv har överlåtit tillgången till en oberoende part. Om förvärvet ger belägg för att tillgången varit redovisad till för högt värde, ska samägaren redovisa hela förlusten. *Allmänt råd*

Noter

- 15.15 Redovisas andelar i **gemensamt styrda företag** enligt kapitalandelsmetoden, ska ett större **företag** lämna upplysning enligt punkt 14.11. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

Upplysning enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Större företag ska även lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § samma lag. Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 8 och 25 §§ även på koncernredovisningen.

Upplysning ska även lämnas om vilken **redovisningsprincip** som tillämpats vid redovisning av andelar i gemensamt styrt företag.

Enligt 7 kap. 25 § fjärde stycket ÅRL ska upplysning lämnas om skälen till varför anskaffningsvärdemetoden har tillämpats.

Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska upplysning lämnas om bl.a. namn, organisationsnummer och säte för varje gemensamt styrt företag (se lagtext i kapitel 9).

Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i juridisk person

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

Kommentar Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i gemensamt styrda företag till **verkligt värde** (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

Allmänt råd 15.16 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar **samägarens** andel av handelsbolagets resultat.

Om det **skattepliktiga resultatet** inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas.

Är det redovisade värdet på andelen negativt ska en **skuld** redovisas.

Allmänt råd 15.17 Utdelning från andelar i ett **gemensamt styrt företag** ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd 15.18 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i ett **gemensamt styrt företag** ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Kommentar Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Noter

Kommentar Upplysningar enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Större **företag** ska även lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § samma lag.

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företags ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företags balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företags rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
 2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
 3. noterna innehåller information om utelämnandet.
- Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kapitel 16 – Noter om förvaltningsfastigheter

Tillämpningsområde

16.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om **förvaltningsfastigheter**.

Allmänt råd

Kapitlet innehåller regler om *upplysningar* om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Vid *redovisning* av **materiella anläggningstillgångar**, inklusive förvaltningsfastigheter, tillämpas kapitel 17.

Kommentar

Mindre företag behöver inte tillämpa kapitlet.

Definition och klassificering

16.2 En **förvaltningsfastighet** är en fastighet som innehas av en ägare eller en leasetagare enligt ett **leasingavtal** i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.

Allmänt råd

En förvaltningsfastighet kan vara mark, byggnad, del av byggnad eller mark med byggnad. Punkt 16.2 innebär att en fastighet som används i företagets löpande verksamhet för produktion och tillhandahållande av tjänster, för administrativa ändamål eller innehas för försäljning i den löpande verksamheten inte är en förvaltningsfastighet.

Kommentar

Exempel på förvaltningsfastigheter är

- mark som innehas för att ge långsiktig värdestegring,
- byggnad som ägs av företaget och som hyrs ut enligt ett eller flera **operationella leasingavtal**,
- byggnad som företaget innehar i egenskap av leasetagare enligt ett **finansiellt leasingavtal** och som i sin tur hyrs ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal, och
- outhyrd byggnad som innehas för att hyras ut.

Avser företaget för närvarande att varken nyttja mark för den egna verksamheten eller sälja den, anses syftet med innehavet vara att ge långsiktig värdestegring.

Fastigheter som inte är förvaltningsfastigheter är t.ex.

- fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten, i förekommande fall efter ombyggnad eller vidareförädling (se kapitel 13),
- fastigheter som byggs om eller exploateras för ett annat företags räkning (se kapitel 23),
- rörelsefastigheter, inklusive fastigheter som är avsedda att nyttjas av ägaren i framtiden, fastigheter som används av de anställda oavsett om de betalar marknadshyra eller inte samt rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avyttra (se kapitel 17), och
- fastigheter som byggs om eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet (se kapitel 17).

K3

- Allmänt råd* 16.3 En fastighet som delvis är **förvaltningsfastighet** (blandad användning) ska delas upp på förvaltningsfastighet respektive byggnad och mark.
Kan det **verkliga värdet** på en förvaltningsfastighet som är del av en fastighet inte utan oskäligen kostnad mätas på ett tillförlitligt sätt, behöver inte någon del av fastigheten klassificeras som förvaltningsfastighet.

Noter

- Allmänt råd* 16.4 Ett större **företag** ska lämna följande uppgifter om **förvaltningsfastigheter**, åtminstone på aggregerad nivå:
- Redovisat värde.**
 - Verkligt värde.**
 - Metoder och betydande antaganden som använts för att fastställa verkligt värde.
 - I vilken utsträckning verkligt värde baserats på värdering utförd av en oberoende värderingsman.
 - Om det finns begränsningar i rätten att avyttra förvaltningsfastigheterna eller att disponera hyresinkomst eller försäljningslikvid.
 - Väsentliga åtaganden att köpa, uppföra, reparera, underhålla eller förbättra förvaltningsfastigheterna.
- Upplysningar enligt första stycket b–d behöver endast lämnas om värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt och uppgifterna kan tas fram utan oskäligen kostnad. (BFNAR 2016:9)

- Kommentar* Upplysning om verkligt värde avseende fastighet som inte är förvaltningsfastighet, men som byggs om eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet, lämnas först när arbetet är slutfört och fastigheten har övergått till att vara en förvaltningsfastighet. Är det fråga om förvaltningsfastighet som byggs om för att också efter ombyggnaden användas som förvaltningsfastighet ska uppgifterna lämnas om verkligt värde.
Upplysningar ska även lämnas enligt kapitel 17 och i förekommande fall kapitel 20.

Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar

Tillämpningsområde

- Allmänt råd* 17.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **materiella anläggningstillgångar**.
I punkterna 17.24–17.26 finns särskilda regler för juridisk person.

- Kommentar* Hur ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en tillgång ska redovisas framgår av kapitel 24.

Är en anläggningstillgång en **förvaltningsfastighet**, ska ytterligare uppgifter lämnas av större företag, se punkt 16.4.

Enligt 7 kap. 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 4 och 5 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

- 17.2 En **materiell anläggningstillgång** är en fysisk tillgång som **företaget** innehar för
- a) produktion eller distribution av varor eller tjänster,
 - b) uthyrning till andra,
 - c) administrativa ändamål, eller
 - d) långsiktigt investeringsändamål.

Allmänt råd

Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4.

Kommentar

Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?

Enligt punkt 2.18 ska ett företag redovisa en tillgång endast om

Kommentar

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången **sannolikt** kommer att tillfalla företaget i framtiden, och
- tillgångens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

- 17.3 Ett **företag** ska redovisa en reservdel eller serviceutrustning som **materiell anläggningstillgång** om

Allmänt råd

- a) företaget avser att använda reservdelen eller serviceutrustningen under flera räkenskapsår, eller
- b) reservdelen eller serviceutrustningen endast kan användas tillsammans med en materiell anläggningstillgång.

- 17.4 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en **materiell anläggningstillgångs** betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa.

Allmänt råd

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.

Kommentar

K3

Tillkommande utgifter

- 17.5 Har en **tillgång** delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens **redovisade värde**. Detta gäller även för tillkommande nya komponenter. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

- 17.5A Har en **tillgång** inte delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i tillgångens **redovisade värde**, om kriterierna för att redovisa en tillgång enligt punkt 2.18 är uppfyllda. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Punkterna 17.5 och 17.5A gäller även vid partiella utbyten. Det redovisade värdet av delar som byts ut ska tas bort från balansräkningen i enlighet med punkterna 17.21–17.22, oavsett om den del som byts ut har skrivits av separat eller inte.

Kommentar

Utgifter för löpande underhåll och reparationer redovisas som kostnader när de uppkommer.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och villas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. Lag (1999:1112)

Värdering vid det första redovisningstillfället

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

Lagtext

4 kap. 3 § ÅRL¹³

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, 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 som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balansräts från tidigare år. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 17.6 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för **företaget** ska räknas in i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång**.

Allmänt råd

- 17.7 Det belopp som **företaget** gjort **avsättning** för avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska räknas in i anskaffningsvärdet.

Kommentar

Ett företag ska vid det första redovisningstillfället, redovisa en materiell anläggningstillgång till anskaffningsvärdet.

Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång består av följande:

- Inköpspris ökat med tullavgifter, arvoden till t.ex. advokater och mäklare samt punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och liknande.
- Eventuella utgifter som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick att användas på det sätt som var företagsledningens avsikt. Detta kan inkludera utgifter för att ställa i ordning en plats eller ett

¹³ Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

område för installation eller uppförande av tillgången, utgifter för leverans och hantering, installations- och monteringsutgifter samt utgifter för provning av tillgångens funktioner.

Utgifter för pantbrev uppfyller normalt kriterierna för aktivering och ska i så fall räknas in i anskaffningsvärdet för fastigheten. En bedömning måste dock alltid göras utifrån kriterierna för att redovisa en tillgång i punkt 2.18.

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Väljer ett företag att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet, ska reglerna i kapitel 25 följas.

Följande utgifter ingår inte i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång och redovisas därför som kostnader när de uppkommer:

- Utgifter för att öppna en ny anläggning.
- Utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst, inklusive utgifter för annonsering och marknadsföring.
- Utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder, inklusive utgifter för personalutbildning.
- Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader.

Inkomster från och relaterade utgifter för mindre aktiviteter under uppförandet eller utvecklingen av en materiell anläggningstillgång redovisas i resultaträkningen, om dessa aktiviteter inte är nödvändiga för att bringa tillgången på plats och i skick att användas.

- 17.8 Senareläggs en betalning, och är den ekonomiska innebörden av överenskommelsen att köparen erhåller en finansiering, är anskaffningsvärdet **nuvärdet** av alla framtida betalningar.

Allmänt råd

K3

Vid beräkningen av nuvärdet ska diskonteringsräntan enligt punkt 23.4 användas.

Förvärv genom testamente eller gåva

- 17.9 Anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens **verkliga värde**.

Allmänt råd

Byten

- 17.10 Anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** som förvärvats genom byte ska, om transaktionen har kommersiell innebörd, bestämmas till **verkligt värde** på den tillgång som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Allmänt råd

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska anskaffningsvärdet bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt, eller om transaktionen saknar kommersiell innebörd, ska anskaffningsvärdet bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Fördelning av anskaffningsvärdet på komponenter

- Allmänt råd* 17.11 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en **materiell anläggningstillgångs** betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa.

Värdering efter det första redovisningstillfället

- Kommentar* Enligt 4 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en anläggningstillgång efter det första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar, eventuell ackumulerad nedskrivning och eventuell ackumulerad uppskrivning.

Avskrivning

- Lagtext* **4 kap. 4 § första stycket ÅRL**
Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.
--- Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 17.12 **Avskrivning** är en systematisk periodisering av en **tillgångs avskrivningsbara belopp** över dess **nyttjandeperiod**.

- Allmänt råd* 17.13 Har en **tillgång** delats upp på olika komponenter enligt punkt 17.4 ska respektive komponent skrivas av separat över dess **nyttjandeperiod**. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden.

- Kommentar* Mark har, med några undantag, en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av. Exempel på undantag är stenbrott och grustäkt.
Avskrivningsbeloppet för varje räkenskapsår redovisas som kostnad, om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång. T.ex. inkluderas avskrivningar av produktionsanläggningar i lagrets anskaffningsvärde (se kapitel 13).

Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod

- Allmänt råd* 17.14 **Avskrivningsbart belopp** är en **tillgångs** anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat **restvärde**.

- Allmänt råd* 17.15 **Restvärde** är det belopp ett **företag** förväntas erhålla för en **tillgång** efter **nyttjandeperiodens** slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Restvärdet ska uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå.

- Kommentar* Restvärdet är ofta obetydligt och behöver då inte beaktas när det avskrivningsbara beloppet fastställs. Eftersom restvärdet är det belopp företaget förväntas erhålla vid nyttjandeperiodens slut förutsätts att företaget har för avsikt att avyttra tillgången vid nyttjandeperiodens slut.

17.16 **Nyttjandeperiod** är

Allmänt råd

- a) den period under vilken en **tillgång** förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller
- b) det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.

När nyttjandeperioden för en tillgång bestäms beaktas samtliga nedanstående faktorer:

Kommentar

- Förväntad användning av tillgången, t.ex. utifrån tillgångens förväntade kapacitet eller produktion.
- Förväntat slitage beroende på olika driftsfaktorer, t.ex. antal skift som tillgången ska användas, företagets principer för reparationer och underhåll samt tillgångens skötsel och underhåll när den inte används.
- Legala eller liknande begränsningar avseende tillgångens användande, t.ex. avtalstid för hyresavtal.

När nyttjandeperioden för en tillgång bestäms beaktas också om tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern på grund av produktionsändringar eller teknikförändringar eller på grund av ändrad efterfrågan på produkten eller tjänsten som framställs på anläggningen.

17.17 **Nyttjandeperioden** för en **materiell anläggningstillgång** ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.

Allmänt råd

Faktorer som kan indikera att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med föregående balansdag är t.ex. förändrad användning, oväntat slitage som är betydande, tekniska förbättringar och att företaget gjort en nedskrivningsprövning. En förändring av nyttjandeperioden kan medföra att restvärdet enligt punkt 17.15 behöver omprövas. Även det omprövade restvärdet ska uppskattas till prisnivån vid anskaffningstillfället. En ändring av nyttjandeperioden är en **ändrad uppskattning och bedömning**, se kapitel 10.

Kommentar

K3

17.18 **Avskrivning** av en **materiell anläggningstillgång** ska påbörjas när tillgången tas i bruk.

Allmänt råd

En tillgång kan tas i bruk när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som var företagsledningens avsikt.

Kommentar

17.19 **Avskrivningen** av en **materiell anläggningstillgång** ska upphöra när tillgången tas bort från balansräkningen.

Allmänt råd

Avskrivningen får inte upphöra för en tillgång som tillfälligt inte används eller har tagits ur bruk, om inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll under den period det inte sker någon produktion.

Avskrivningsmetod

Allmänt råd 17.20 **Företaget** ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den **materiella anläggningstillgångens** framtida ekonomiska fördelar.

Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.

Kommentar Exempel på avskrivningsmetoder är linjär, degressiv eller produktionsberoende avskrivningsmetod.

En ändring av avskrivningsmetoden är en ändrad uppskattning och bedömning, se kapitel 10.

Nedskrivningar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, 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 enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Kommentar Nedskrivning behandlas i kapitel 27.

Ersättning vid värdenedgång

Kommentar De händelser som uppkommer i samband med förluster av eller skador på tillgångar och som föranleder ersättning från försäkringsbolag och eventuella investeringar ska ses som separata händelser. Detta innebär

- att en skada på t.ex. en materiell anläggningstillgång medför att en nedskrivningsprövning ska göras (se kapitel 27), och
- att försäkringsersättningen (såväl likvida medel som ersättningstillgång) ska redovisas som intäkt när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Uppskrivningar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

4 kap. 8 § första stycket första meningen och andra stycket ÅRL

Lagtext

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

Kommentar

Materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning

Enligt kapitel 27 är en planerad avyttring av en tillgång i förtid en sådan indikation som medför att tillgångens **återvinningsvärde** ska beräknas för att bedöma om det föreligger ett nedskrivningsbehov.

Kommentar

Borttagande från balansräkningen

17.21 Ett **företag** ska inte längre redovisa en **materiell anläggningstillgång** eller en komponent av en materiell anläggningstillgång i balansräkningen

Allmänt råd

K3

- a) vid utrangering eller avyttring, eller
- b) när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången eller komponenten.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång eller komponent ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas.

17.21A 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.

Allmänt råd

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. (BFNAR 2016:9)

17.22 Den vinst eller förlust som uppkommer när en **materiell anläggningstillgång** eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens **redovisade värde**.

Allmänt råd

Den **realisationsvinst** eller **realisationsförlust** som uppkommer när en materiell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen

Kommentar

redovisas i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt eller övrig rörelsekostnad. Resultatet ska redovisas när tillgången tas bort från balansräkningen, om inte annat sägs i kapitel 20 om så kallade sale-and-lease-back-transaktioner.

Noter

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och hur mycket av det som kvarstår oavskrivet.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 25 § ÅRL

Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Större företag ska för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna upplysningar om:

1. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
3. ackumulerade uppskrivningar, och
4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Om ett större företag har skrivit av, skrivit ned eller skrivit upp en anläggningstillgång uteslutande av skatteskäl, ska företaget lämna en upplysning om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 17.23 De upplysningar som ett **företag** ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad **nyttjandeperiod** eller avskrivningsprocent. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 5 kap. 14 och 46 §§ ÅRL och punkt 8.6A ska upplysning lämnas om det redovisade värdet på tillgångar som lämnats som säkerhet (t.ex. äganderättsförbehåll).

I förvaltningsberättelsen ska upplysning lämnas om viktiga förändringar av verksamheten (se punkt 3.7). Det innebär att upplysning kan behöva lämnas om avtalsenliga åtaganden att förvärva en materiell anläggningstillgång.

Är en anläggningstillgång en förvaltningsfastighet ska ytterligare upplysningar lämnas av större företag, se punkt 16.4.

Redovisning i juridisk person

- 17.24 I juridisk person får utgifter för en **materiell anläggningstillgång** som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år redovisas som **kostnad** vid det första redovisningstillfället, om företaget gör motsvarande avdrag enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och det kan antas att avdraget kommer att medges. *Allmänt råd*
- 17.25 I juridisk person får anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen. *Allmänt råd*
- 17.26 I juridisk person behöver inte beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats räknas in i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång**. *Allmänt råd*

Anledningen till att beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats inte behöver räknas in i anskaffningsvärdet i juridisk person är att detta kan utgöra ett hinder för skattemässig avdragsrätt. För denna typ av utgifter kan det däremot bli aktuellt att redovisa en avsättning (se kapitel 21). *Kommentar*

Noter

Upplysningskravet för större företag avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL kan uppfyllas genom att ackumulerade överavskrivningar redovisas som en obeskattad reserv och förändringen som en bokslutsdisposition. *Kommentar*

K3

Kapitel 18 – Immateriella tillgångar utom goodwill

Tillämpningsområde

- 18.1 Detta kapitel ska tillämpas på identifierbara **immateriella tillgångar** med undantag av
- a) immateriella tillgångar som innehas för försäljning i **företagets** normala verksamhet (se kapitel 13 och 23), och
 - b) mineralrättigheter och mineralreserver som olja, naturgas och liknande ej förnyelsebara naturtillgångar.
- I punkterna 18.29 och 18.30 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2012:5) *Allmänt råd*
- 18.2 En **immateriell tillgång** är en icke-monetär tillgång utan fysisk form. **Finansiella tillgångar** är inte immateriella tillgångar. *Allmänt råd*
- 18.3 En **tillgång** är identifierbar om den
- a) är avskiljbar, dvs. det går att avskilja eller dela av den från **företaget** och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med tillhörande avtal, tillgång eller **skuld**, eller

- b) uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

Kommentar

Immateriella tillgångar kan vara anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4.

Goodwill är en immateriell tillgång som inte är identifierbar, varför goodwill inte omfattas av kapitlets tillämpningsområde. Goodwill hanteras i kapitel 19.

Hur ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en tillgång ska redovisas framgår av kapitel 24.

Enligt 7 kap. 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 4 och 5 kap. även i koncernredovisningen. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?

Lagtext

4 kap. 2 § ÅRL

Utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgång. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 18.3A Överföring till en fond för utvecklingsutgifter enligt 4 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras även om aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har en ansamlad förlust. (BFNAR 2016:9)

Gemensamma bestämmelser

Kommentar

Enligt punkt 2.12 är en tillgång en resurs över vilken företaget har det **bestämmande inflytandet** till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.

Ett företag har bestämmande inflytande över en resurs, om det kan säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del och samtidigt begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Företagets förmåga att utöva bestämmande inflytande över de framtida ekonomiska fördelarna har normalt sin grund i legala rättigheter, som kan göras gällande i domstol.

Vad gäller ekonomiska fördelar till följd av kunskap om marknader och teknik kan företaget ha bestämmande inflytande genom att kunskaperna skyddas av legala rättigheter såsom copyrights, överenskommelser om uppdelning av marknaden (där detta är tillåtet) eller av en lagstadgad tystnadsplikt för de anställda.

- Enligt punkt 2.18 ska ett företag redovisa en tillgång endast om
- de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, och
- tillgångens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

- 18.4 Bedömningen av förväntade framtida ekonomiska fördelar ska göras med utgångspunkt i den information som är tillgänglig vid det första redovisningstillfället och utifrån rimliga och verifierbara antaganden. Bedömningen ska vara företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under **tillgångens** återstående **nyttjandeperiod**, varvid stor vikt ska ges externa faktorer.

Allmänt råd

Anskaffning genom separata förvärv

Villkoren i punkt 2.18 för att redovisa en tillgång är normalt uppfyllda för immateriella tillgångar som förvärfvas separat.

Kommentar

Är syftet med förvärvet att tillgången ska ingå som en del, i en genom eget utvecklingsarbete ny unik tillgång, ska den förvärvade tillgången redovisas i enlighet med bestämmelserna om anskaffning genom intern upparbetning i detta kapitel.

Ett förvärvat affärssystem som genom eget arbete anpassas till företagets verksamhet innebär inte att en ny unik tillgång uppstår.

Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv

Av kapitel 19 framgår att en förvärvsanalys ska upprättas vid ett **rörelseförvärv**. Av punkt 19.10 framgår hur anskaffningsvärdet för identifierbara tillgångar i den förvärvade enheten som ska redovisas separat ska fastställas. Av punkt 18.3 framgår i vilka fall en tillgång är identifierbar. Är tillgången inte identifierbar kan den inte särskiljas från goodwill.

Kommentar

K3

För att tillgången ska kunna redovisas separat ska dess verkliga värde kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Kan inte värdet beräknas på ett tillförlitligt sätt kan inte tillgången särskiljas från goodwill.

Det bästa uttrycket för verkligt värde är priser på en **aktiv marknad**. En aktiv marknad finns för t.ex. överlåtbara licenser och produktionskvoter. Finns inte priser på en aktiv marknad bestäms det verkliga värdet genom att använda en värderingsteknik. Det innefattar att dels använda information om nyligen genomförda transaktioner mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, dels beräkna värdet med hjälp av en värderingsmetod.

Vissa företag som regelbundet förvärfvar och säljer specifika immateriella tillgångar har utvecklat metoder för att indirekt beräkna verkliga värden. Sådana metoder kan vara användbara för beräkning av värdet på immateriella tillgångar vid rörelseförvärv. Det förutsätts att metoderna återspeglar aktuella transaktioner och beräkningssätt i den bransch där tillgången utnyttjas. Bland metoderna finns sådana som baseras på nyckeltal som härleds från specifika uppgifter hämtade från aktuell marknadsstatistik (t.ex. uppgifter om omsättning, marknadsandel eller lönsamhet). Andra förekommande metoder baseras på diskontering av beräknade framtida nettokassaflöden.

Om det verkliga värdet för en immateriell tillgång inte kan fastställas med hänvisning till en aktiv marknad, ska det värde som fastställs för tillgången,

enligt punkt 19.10 tredje stycket begränsas till ett belopp som innebär att **negativ goodwill** inte uppkommer eller ökar.

Anskaffning genom intern upparbetning

- Allmänt råd* 18.5 Utgifter som inte får tas upp som **tillgång** och som alltid ska redovisas som **kostnader** är utgifter för
- 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**.

- Allmänt råd* 18.6 En betalning för framtida leverans av varor eller utförande av tjänster ska normalt redovisas som en **tillgång** i balansräkningen.

Kommentar Exempel på när en interimspost normalt ska redovisas som tillgång är om det kan bli aktuellt med en återbetalning eller om tillgången går att sälja.

- Allmänt råd* 18.7 Ett **företag** ska välja att tillämpa kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen för utgifter som avser framtagande av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent och på samtliga internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar.

Kommentar När det gäller redovisning av utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar finns två **redovisningsprinciper** som kan tillämpas, kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent. I kapitel 10 behandlas byte av redovisningsprincip.

Kostnadsföringsmodellen

- Allmänt råd* 18.8 Enligt kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som **kostnader** när de uppkommer. (BFNAR 2021:2)

Aktiveringsmodellen

Kommentar Aktiveringsmodellen innebär att samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen ska kostnadsföras när de uppkommer (se punkt 18.11) och att samtliga utgifter som uppkommer under utvecklingsfasen ska aktiveras när förutsättningarna enligt punkt 18.12 är uppfyllda.

- Allmänt råd* 18.9 Ett **företag** som tillämpar aktiveringsmodellen ska dela upp arbetet med att ta fram en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång i
- en forskningsfas, och

b) en utvecklingsfas.

Kan inte forskningsfasen särskiljas från utvecklingsfasen, ska arbetet anses tillhöra enbart forskningsfasen.

- 18.10 **Forskning** är planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

Allmänt råd

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.

Exempel på forskningsverksamhet är

Kommentar

- verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap,
- sökandet efter, utvärderingen av och det slutliga urvalet av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,
- sökandet efter alternativa material, produkter, processer, system eller tjänster, och
- formulering, utformning, utvärdering och det slutliga urvalet av möjliga alternativ avseende nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Exempel på utvecklingsverksamhet är

- utformning, konstruktion samt provning av prototyper och modeller,
- formgivning av verktyg, jigggar, gjutformar och stansar för ny teknik,
- formgivning, uppförande och drift av en pilotanläggning som inte är av tillräcklig storlek ekonomiskt för kommersiell produktion, och
- utformning, konstruktion och provning av ett valt alternativ för nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

K3

Forskningsfasen

- 18.11 Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen redovisas som **kostnader** när de uppkommer.

Allmänt råd

Utvecklingsfasen

- 18.12 Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter för **utveckling**, eller i utvecklingsfasen i ett internt projekt, redovisas som en **tillgång** endast när ett **företag** kan påvisa att samtliga följande förutsättningar är uppfyllda:

Allmänt råd

- a) Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas eller säljas.
- b) Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och att använda eller sälja den.
- c) Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- d) Det är **sannolikt** att den immateriella anläggningstillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar.
- e) Det finns erforderliga och adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.

- f) Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.

För att påvisa att tillgången sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar ska företaget uppskatta tillgångens framtida ekonomiska fördelar i enlighet med hur **nyttjandevärdet** beräknas i kapitel 27. Genereras fördelarna endast i kombination med andra tillgångar ska företaget i stället tillämpa reglerna för **kassagenererande enheter** i kapitel 27.

Kommentar

Att en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar innebär att företaget bland annat kan påvisa att det finns en marknad för det som produceras med tillgången eller för tillgången som sådan eller, om tillgången är avsedd att användas internt, dess användbarhet.

Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att färdigställa, använda och dra nytta av den internt upparbetade immateriella anläggningstillgången (se punkt 18.12 e) kan framgå exempelvis av en affärsplan som visar vilka tekniska, finansiella och andra nödvändiga resurser som krävs och att företaget har förmåga att förfoga över dessa. Vidare kan företaget visa att det t.ex. har tillgång till extern finansiering genom ett lånelöfte från en finansör.

Tillförlitliga uppgifter för att beräkna utgifter som kan hänföras till den internt upparbetade immateriella anläggningstillgången (se punkt 18.12 f) kan ofta hämtas ur företagets ekonomisystem. Dessa utgifter kan vara löner och andra utgifter för upphovsrätter eller licenser eller för utveckling av programvara.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

Lagtext

4 kap. 3 § ÅRL¹⁴

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, 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 som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balansräts från tidigare år. Lag (2015:813)

¹⁴ Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL behandlar att materiella anläggningstillgångar i vissa fall får tas upp till bestämd mängd och fast värde (se kapitel 13 och 17). Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

- 18.13 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för **företaget** ska räknas in i anskaffningsvärdet för den immateriella anläggningstillgången. *Allmänt råd*

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för upparbetning eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. *Kommentar*

Anskaffning genom separata förvärv

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat utgörs av *Kommentar*

- dess inköpspris ökat med tullavgifter och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och liknande, och
- eventuella direkt hänförliga utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats i samband med ett rörelseförvärv fastställs enligt punkt 19.10. *Kommentar*

Anskaffning genom intern upparbetning

18.13A I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång ska utgifter för en förvärvad **immateriell tillgång** ingå *Allmänt råd*

om syftet vid förvärvet är att den förvärvade delen genom eget utvecklingsarbete ska utgöra en del av en ny unik tillgång. (BFNAR 2016:9) K3

- 18.14 I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte ingå *Allmänt råd*
- a) försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, om inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,
 - b) identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och
 - c) utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång utgörs av samtliga direkt hänförliga utgifter som krävs för att skapa, framställa och färdigställa tillgången för att användas på det sätt som företagsledningen avser, t.ex. *Kommentar*

- utgifter för material och tjänster,
- utgifter för **ersättningar till anställda** som uppkommit vid upparbetningen av tillgången,
- avgifter för att registrera en juridisk rättighet, och
- avskrivningar på patent och licenser som använts för att upparbeta tillgången.

Vad gäller indirekta utgifter se punkt 18.13 med kommentar.

Väljer ett företag att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet ska reglerna i kapitel 25 följas.

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgång i balansräkningen

- Allmänt råd* 18.15 Utgifter för en **immateriell tillgång** som har kostnadsförts tidigare räkenskapsår får inte därefter ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång. Första stycket ska tillämpas även vid byte av redovisningsprincip från kostnadsföringsmodellen till aktiveringsmodellen. (BFNAR 2016:9)

Förvärv genom testamente eller gåva

- Allmänt råd* 18.16 Anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens **verkliga värde**.

Byten

- Allmänt råd* 18.17 Anskaffningsvärdet för en **immateriell tillgång** som förvärvats genom byte ska, om transaktionen har kommersiell innebörd, bestämmas till **verkligt värde** på den tillgång som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska anskaffningsvärdet bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt, eller om transaktionen saknar kommersiell innebörd, ska anskaffningsvärdet bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Värdering efter det första redovisningstillfället

- Kommentar* Enligt 4 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en anläggningstillgång efter det första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar, eventuell ackumulerad nedskrivning och eventuell ackumulerad uppskrivning.

Avskrivning

Lagtext

4 kap. 4 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om goodwill.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för

utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.
 Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Avskrivning, avskrivningsbart belopp, nyttjandeperiod och restvärde definieras och kommenteras i kapitel 17.

Kommentar

Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

18.18 **Nyttjandeperioden** för en immateriell anläggningstillgång som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter får inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller de juridiska rättigheterna. Kan denna period förlängas, ska nyttjandeperioden innefatta förlängningsperioden eller förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att **företaget** kan förlänga avtalet utan betydande utgifter. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Nyttjandeperioden kan vara kortare än den period som avtalet eller rättigheterna omfattar om företaget inte avser att använda tillgången under hela avtalsperioden.

Kommentar

Vid bedömningen av nyttjandeperioden ska företaget i enlighet med 2 kap. 4 § ÅRL och punkt 2.4 i detta allmänna råd fastställa nyttjandeperioden med rimlig försiktighet. Värdet av en immateriell rättighet är i många fall osäker och kan förändras snabbt. För tillgångar som inte följer av avtal eller andra juridiska rättigheter kan nyttjandeperioden därför endast i sällsynta fall fastställas till längre tid än fem år. En längre nyttjandeperiod förutsätter att företaget kan presentera material som ger stöd för att tillgången kommer att vara av värde för företaget under hela perioden.

K3

Avskrivningsbeloppet för varje räkenskapsår ska redovisas som kostnad, om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång (lager och materiella anläggningstillgångar).

Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod

18.19 **Det avskrivningsbara beloppet** för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över **nyttjandeperioden**.

Allmänt råd

18.20 Ett **företag** ska anta att **restvärdet** för en immateriell anläggningstillgång är noll.

Allmänt råd

Första stycket gäller inte om det finns

- a) ett åtagande av tredje part att köpa tillgången vid **nyttjandeperiodens** slut, eller
- b) en **aktiv marknad** för tillgången och tillgångens restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad samt det är **sannolikt** att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.

- Allmänt råd* 18.21 **Nyttjandeperioden** för en immateriell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.
- Kommentar* Faktorer som kan indikera att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med föregående balansdag är t.ex. förändrad användning, teknisk utveckling och att företaget gjort en nedskrivningsprövning. En förändring av nyttjandeperioden kan medföra att restvärdet behöver omprövas. Även det omprövade restvärdet ska uppskattas till prisnivån vid anskaffningstillfället. En ändring av nyttjandeperioden är en **ändrad uppskattning och bedömning**, se kapitel 10.
- Allmänt råd* 18.22 **Avskrivning** av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas.
- Avskrivningsmetod*
- Allmänt råd* 18.23 **Företaget** ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den immateriella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar.
- Kan inte den förväntade förbrukningen av tillgångens framtida ekonomiska fördelar fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska företaget tillämpa en linjär avskrivningsmetod.
- Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**. (BFNAR 2012:2)
- Kommentar* En ändring av avskrivningsmetoden är en ändrad uppskattning och bedömning, se kapitel 10.

Nedskrivningar

- Lagtext* **4 kap. 5 § ÅRL**
- Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, 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 enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.
- Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)
- Lagtext* **4 kap. 8 § ÅRL**
- Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

Kommentar

18.24 Ett företag ska, utöver kraven i kapitel 27, beräkna återvinningsvärdet per balansdagen för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas på balansdagen. Detta gäller även om det inte finns några indikationer på att tillgångens värde har minskat.

Allmänt råd

Ett företag ska tillämpa kapitel 27 för att fastställa om en immateriell anläggningstillgång behöver skrivas ned. I det kapitlet anges när och hur tillgångarnas redovisade värden ska omprövas, hur återvinningsvärdet på en tillgång ska fastställas och när en nedskrivning ska redovisas eller återföras.

Kommentar

Att återvinningsvärdet ska beräknas för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas på balansdagen beror på att det fram till dess att tillgången är färdig att användas eller säljas ofta är osäkert om den kommer att kunna generera framtida ekonomiska fördelar som minst motsvarar anskaffningsvärdet.

Uppskrivningar

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Lagtext

K3

4 kap. 8 § första stycket första meningen och andra stycket ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Lagtext

Kommentar De immateriella anläggningstillgångarnas karaktär gör att det endast i undantagsfall är möjligt att skriva upp en sådan tillgång. Normalt är uppskrivning möjlig bara om den immateriella tillgången har uppkommit ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

Allmänt råd 18.25 Tillämpas kostnadsföringsmodellen enligt punkt 18.8 får en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång inte skrivas upp.

Borttagande från balansräkningen

Allmänt råd 18.26 Ett **företag** ska inte längre redovisa en immateriell anläggningstillgång i balansräkningen

- a) vid utrangering eller avyttring, eller
- b) när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas.

Allmänt råd 18.27 Den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgången **redovisade värde**.

Kommentar Den **realisationsvinst** eller **realisationsförlust** som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen redovisas i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt eller övrig rörelsekostnad.

Noter

Lagtext **5 kap. 8 § ÅRL**
För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och hur mycket av det som kvarstår oavskrivet.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext **5 kap. 25 § ÅRL**
Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Större företag ska för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna upplysningar om:

1. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
3. ackumulerade uppskrivningar, och
4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Om ett större företag har skrivit av, skrivit ned eller skrivit upp en anläggningstillgång uteslutande av skatteskäl, ska företaget lämna en upplysning om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek. Lag (2015:813)

- 18.28 De upplysningar som ett **företag** ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad **nyttjandeperiod** eller avskrivningsprocent. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Ett företag som har utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar ska upplysa om huruvida kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen har tillämpats (upplysning om redovisnings- och värderingsprinciper, se kapitel 8).

Kommentar

Enligt 5 kap. 14 och 46 §§ ÅRL och punkt 8.6A ska upplysning lämnas om det redovisade värdet på tillgångar som lämnats som säkerhet (t.ex. äganderättsförbehåll).

I förvaltningsberättelsen ska upplysning lämnas om viktiga förändringar av verksamheten (se punkt 3.7). Det innebär att upplysning kan behöva lämnas om avtalsenliga åtaganden att förvärva en immateriell anläggningstillgång.

Ett större företag ska lämna vissa upplysningar om forskning och utveckling i förvaltningsberättelsen, se punkt 3.9.

K3

Redovisning i juridisk person

- 18.29 I juridisk person får anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.
- 18.30 I juridisk person får företaget välja att tillämpa kostnadsföringsmodellen trots att aktiveringsmodellen valts i **koncernredovisningen**.

Allmänt råd

Allmänt råd

Noter

Upplysningskravet för större företag avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL uppfylls genom att redovisa överavskrivningar som en bokslutsdisposition och ackumulerade överavskrivningar som en obeskattad reserv.

Kommentar

Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill

Tillämpningsområde

- 19.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **rörelseförvärv** med undantag av
- a) rörelseförvärv mellan företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande, och

Allmänt råd

- b) rörelseförvärv i vilka separata företag eller verksamheter tillsammans bildar ett **joint venture** (se kapitel 15).

Kapitlet ska också tillämpas vid redovisning av **goodwill** både vid **förvärvstidpunkten** och senare.

Kommentar

Kapitlet innehåller regler om identifiering av förvärvare samt hur anskaffningsvärdet beräknas och fördelas på förvärvade tillgångar och övertagna skulder. Se även exempel 3–5.

Med samma bestämmande inflytande menas att samma part eller parter har ett bestämmande inflytande över företagen eller verksamheterna/rörelserna både före och efter rörelseförvärvet och inflytandet inte är tillfälligt. Parter kan vara både fysiska och juridiska personer. Storleken på innehaven före och efter rörelseförvärvet har inte någon betydelse vid fastställandet av om rörelseförvärvet inbegriper företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande.

Kapitlet ska tillämpas även om någon koncernredovisning inte upprättas, t.ex. för att koncernen är en mindre koncern (se 7 kap. 3 § ÅRL).

Enligt punkt 19.14 ska avskrivningar på goodwill göras enligt punkterna 18.18–18.23. Nedskrivning på goodwill görs enligt kapitel 27.

Allmänt råd

- 19.2 **Rörelseförvärv** är en transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare får det **bestämmande inflytandet** över en eller flera **verksamheter/rörelser** (de förvärvade enheterna).

Allmänt råd

- 19.3 **Verksamhet/rörelse** består av en integrerad mängd aktiviteter och **tillgångar** som bedrivs och styrs i syfte att ge
- a) avkastning till investerare, eller
 - b) lägre **kostnader** eller andra ekonomiska fördelar direkt till deltagare.

Kommentar

Förvärv av en tillgång eller en grupp tillgångar som inte utgör en verksamhet är inte rörelseförvärv.

Rörelseförvärv kan göras på olika sätt, t.ex. genom att förvärva andelar av ett annat företags **egget kapital**, förvärva ett annat företags samtliga nettotillgångar, överta ett annat företags skulder eller förvärva vissa nettotillgångar av ett annat företag vilka tillsammans utgör en eller flera rörelser. Detta innebär att så kallade inkrämsförvärv är rörelseförvärv.

Rörelseförvärv kan t.ex. betalas genom att förvärvaren emitterar eget kapitalinstrument, erlägger **likvida medel** eller andra tillgångar samt genom en kombination av dem.

Rörelseförvärv kan ske mellan **ägare** i företag, mellan företag eller mellan ett företag och ägare i ett annat företag. Det kan innebära bildande av ett nytt företag som styr företagen eller de överförda verksamheterna eller en omstrukturering av ett eller flera av de berörda företagen.

En verksamhet består normalt av resurser och processer som resulterar i en produktion som i sin tur genererar eller kommer att generera intäkter. Om goodwill föreligger eller uppstår i en överförd mängd av aktiviteter och tillgångar, ska det överförda antas vara en verksamhet.

Enligt punkt 29.26 andra stycket avses med rena substansförvärv förvärv av andelar i företag vars huvudsakliga identifierbara tillgångar är byggnader

eller mark och där köpeskillingen så gott som uteslutande avser byggnader eller mark med avdrag för fastighetslån och uppskjuten skatt. Vid ett rent substansförvärv kan det verkliga värdet av identifierbara nettotillgångar antas motsvara köpeskillingen varför någon goodwill inte uppstår.

Redovisning av rörelseförvärv

7 kap. 18 § ÅRL

En sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag ska göras enligt 19–23 §§. Lag (2015:813)

Lagtext

19.4 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Förvärvsmetoden

7 kap. 19 § ÅRL

I koncernbalansräkningen ska det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom att avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 20 § ÅRL

Vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir dotterföretag ska moderföretaget upprätta en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 21 § ÅRL

Om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalysen avviker från deras bokförda värden i dotterföretagets balansräkning, ska värdena i koncernbalansräkningen justeras med hänsyn till detta. Summan av dessa justeringar ska avräknas från det skillnadsbelopp som uppkommit vid avräkningen enligt 19 §. Lag (1999:1112)

Lagtext

K3

7 kap. 22 § ÅRL

Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett negativt skillnadsbelopp, ska detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med 2 kap. 2–4 §§.

Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, ska upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not. Lag (2015:813)

Lagtext

Tillämpningen av förvärvsmetoden innebär att

Kommentar

- en förvärvare ska identifieras,
- anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas, och

- anskaffningsvärdet ska fördelas på förvärvade tillgångar och övertagna skulder.

En förvärvsanalys ska upprättas även om någon koncernredovisning inte upprättas, t.ex. för att koncernen är en mindre koncern (se 7 kap. 3 § ÄRL).

- Allmänt råd* 19.5 Ett **rörelseförvärv** ska redovisas från **förvärvstidpunkten**.
Den förvärvsanalys som ska upprättas enligt 7 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas per förvärvstidpunkten.
Förvärvstidpunkten är den tidpunkt då förvärvaren får **bestämmande inflytande** över den förvärvade enheten.

Kommentar Redovisningen av rörelseförvärv bygger på enhetssynen. Det innebär att förvärvsanalysen upprättas per den tidpunkt då förvärvaren får bestämmande inflytande. Från och med denna tidpunkt ses förvärvaren och den förvärvade enheten som en redovisningsenhet. Tillämpningen av enhetssynen innebär vidare att alla tillgångar (inklusive goodwill) och skulder samt intäkter och kostnader medräknas i sin helhet även för delägda dotterföretag.

Vid förvärv av ytterligare andelar som får till följd att företaget får bestämmande inflytande, se punkt 19.23.

Identifiering av förvärvare

- Allmänt råd* 19.6 Vid rörelseförvärv ska en förvärvare identifieras. Förvärvaren är det företag som får **bestämmande inflytande** över den förvärvade enheten.

Kommentar Även om det ibland kan vara svårt att identifiera förvärvaren finns det vanligtvis omständigheter som visar att ett av företagen är förvärvare. T.ex. om

- det verkliga värdet på det ena företaget är betydligt högre än på det andra, är företaget med det högre verkliga värdet den sannolika förvärvaren,
- rörelseförvärvet skett genom att egetkapitalinstrument med rösträtt bytts mot likvida medel eller andra tillgångar, är företaget som betalar med likvida medel eller andra tillgångar den sannolika förvärvaren, eller
- rörelseförvärvet får till följd att företagsledningen i ett av företagen är dominerande när det gäller att utse ny ledning, är företaget som är dominerande den sannolika förvärvaren.

Lagtext 7 kap. 23 § ÄRL

Om ett företag har förvärvat ett annat företag genom att betala med andelar som det självt har gett ut och kontrollen över det förvärvande företaget som en följd av det har övergått till nya ägare (omvänt förvärv), ska vid tillämpningen av 19–22 §§ det förvärvade företaget anses som moderföretag och det förvärvande företaget anses som dotterföretag. Lag (2015:813)

Kommentar I enstaka fall får ett företag äganderätten till aktierna i ett annat företag men emitterar som vederlag i samband med förvärvet så många aktier med rösträtt att det bestämmande inflytandet över den nybildade koncernen går över till ägarna av det företag vars aktier förvärvats. En sådan situation kallas ett omvänt förvärv. Trots att det företag som emitterar aktierna ur legal synpunkt kan betraktas som moderföretag eller som det företag som fortsätter verk-

samheten, är det företaget vars aktieägare får det bestämmande inflytandet över den nybildade koncernen som är förvärvare. Det företag som emitterar aktierna anses ha blivit förvärvat av det andra företaget. Det senare företaget anses vara förvärvare och tillämpar förvärvsmetoden på tillgångarna och skulderna i det företag som emitterar aktierna.

Beräkning av anskaffningsvärdet

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

Lagtext

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Kommentar

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

19.7 Anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas till summan av

Allmänt råd

- a) köpeskillingen, det vill säga **verkligt värde** vid **förvärvstidpunkten** för erlagda **tillgångar** med tillägg av uppkomna och övertagna **skulder** samt emitterade **egetkapitalinstrument**,
- b) utgifter som är direkt hänförliga till **rörelseförvärvet**, och
- c) belopp enligt punkt 19.8.

Innehar företaget vid förvärvstidpunkten tidigare anskaffade egetkapitalandelar, är anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten

- a) det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten på de tidigare anskaffade andelarna, samt
- b) utgifter för de tillkommande andelarna enligt första stycket.

K3

Värdet enligt andra stycket a får baseras på anskaffningsvärdet för de tillkommande andelarna.

19.8 Är det vid **förvärvstidpunkten** sannolikt att köpeskillingen kommer att justeras vid en senare tidpunkt och kan beloppet uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska beloppet ingå i det beräknade slutliga anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.

Allmänt råd

Anskaffningsvärdet ska justeras på **balansdagen** och när den slutliga köpeskillingen har fastställts. Justering får inte göras senare än ett år efter förvärvstidpunkten. (BFNAR 2012:5)

Ett exempel på när justering av köpeskillingen kan bli aktuell är när det i avtalet om rörelseförvärvet finns villkor om att köpeskillingen ska justeras till följd av framtida **resultat** i den förvärvade enheten.

Kommentar

Justeringen av anskaffningsvärdet påverkar enbart goodwill eller negativ goodwill.

Fastställs den slutliga köpeskillingen senare än ett år efter förvärvstidpunkten ska effekterna redovisas i koncernresultaträkningen, se punkt 19.20.

- Allmänt råd* 19.9 Vid förvärv av färre än samtliga andelar av den förvärvade enheten ska värdet av minoritetens andel enligt punkt 19.19 läggas till anskaffningsvärdet.

Fördelning av anskaffningsvärde

- Allmänt råd* 19.10 I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder**, som enligt punkt 19.11 ska redovisas separat, fastställas till tillgångarnas och skuldernas **verkliga värden** vid **förvärvstidpunkten**, om inte något annat framgår av andra eller tredje styckena.

I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens

- a) pensionsförpliktelser fastställas enligt kapitel 28,
- b) **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** fastställas enligt kapitel 29, och
- c) skulder för **aktierelaterade ersättningar** fastställas enligt kapitel 26.

Om det verkliga värdet för en **immateriell tillgång** inte kan fastställas med hänvisning till en **aktiv marknad**, ska det värde som fastställs för tillgången begränsas till ett belopp som innebär att **negativ goodwill** inte uppkommer eller ökar.

- Allmänt råd* 19.11 Identifierbara **tillgångar** och **skulder** ska redovisas separat endast om de uppfyller villkoren enligt punkt 2.18.

Identifierbara tillgångar och skulder ska redovisas separat till värdena enligt förvärvsanalysen.

- Allmänt råd* 19.12 En **avsättning** som avser utgifter för omstrukturering av den förvärvade enhetens verksamhet får ingå i förvärvsanalysen endast i den utsträckning som den förvärvade enheten redan före **förvärvstidpunkten** uppfyller villkoren enligt punkt 21.7 för att redovisa en avsättning.

En **skuld** för framtida förluster eller **kostnader** som förväntas uppkomma till följd av **rörelseförvärvet** får inte ingå i förvärvsanalysen.

Kommentar Enligt punkt 18.3 är en tillgång identifierbar om den

- är avskiljbar, dvs. det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med tillhörande avtal, tillgång eller skuld, eller
- uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

Av punkt 29.21 framgår att ett företag inte får redovisa en **uppskjuten skatteskuld** för en **temporär skillnad** som härrör från den första redovisningen av goodwill. För rena substansförvärv, se punkt 29.26.

Förvärvade identifierbara tillgångar och skulder ska enligt punkt 19.10 värderas till verkligt värde. I kapitel 2 beskrivs olika värderingsgrunder. Tillgångar och skulder kan värderas enligt följande:

- **Materiella anläggningstillgångar** värderas till verkligt värde eller, om detta inte kan fastställas, till avskrivet återanskaffningsvärde.

- Immateriella tillgångar som handlas på en aktiv marknad, t.ex. överlåtbara licenser och produktionskvoter, värderas utifrån priserna på den aktiva marknaden.
- Färdigvarulager och produkter i arbete värderas till det belopp förvärvaren skulle ha erlagt vid ett direkt förvärv.
- Råvarulager värderas till beräknat återanskaffningsvärde.
- Pågående arbeten värderas enligt principen för successiv vinstavräkning.
- **Finansiella instrument** värderas till beräknat **nettoförsäljningsvärde**.
- Fordringar och skulder, som löper med ränta som avviker från marknads-mässig ränta, värderas till **nuvärde**.

En **eventualförpliktelse** i den förvärvade enheten uppfyller normalt inte kriterierna för att redovisas som skuld. Uppfylls inte villkoren enligt punkt 2.18 påverkas det belopp som redovisas som goodwill eller negativ goodwill. Ett exempel på när en eventualförpliktelse i den förvärvade enheten blir en avsättning i förvärsanalysen är ett förvärv av ett utländskt dotterföretag där den nationella normgivningen tillåter att pensionsförpliktelser redovisas som eventualförpliktelse.

Goodwill och negativ goodwill

- 19.13 **Goodwill** är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är högre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

Allmänt råd

Den förvärvade enhetens nettotillgångar är skillnaden mellan dess identifierbara tillgångar och skulder.

Kommentar

Vid förvärvstidpunkten ska förvärvaren redovisa den goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv som en tillgång i balansräkningen. Anskaffningsvärdet för goodwill är värdet enligt punkt 19.13.

K3

- 19.14 **Avskrivningar på goodwill** ska göras på det sätt som anges i punkterna 18.18–18.23.

Allmänt råd

Efter det första redovisningstillfället, ska förvärvaren värdera goodwill till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar (se kapitel 27). Avskrivningarna ska göras på det sätt som anges i punkterna 18.18–18.23. Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska **nyttjandeperioden** för goodwill anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Det innebär att goodwill endast i sällsynta fall får skrivas av under längre tid än fem år.

Kommentar

- 19.15 **Negativ goodwill** är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är lägre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

Allmänt råd

Den förvärvade enhetens nettotillgångar är skillnaden mellan dess identifierbara tillgångar och skulder.

Kommentar

Vid förvärvstidpunkten ska förvärvaren redovisa den negativa goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv som en skuld i balansräkningen. Anskaffningsvärdet för negativ goodwill är värdet enligt punkt 19.15.

- Allmänt råd* 19.16 Visar förvärvsanalysen **negativ goodwill**, ska förvärvaren göra en ny identifiering och **värdering** av den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder** samt en ny beräkning av anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.
- Negativ goodwill som återstår efter en ny identifiering och värdering enligt första stycket ska redovisas som **intäkt** för förvärvsåret. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Negativ goodwill i förvärvsanalysen kan tyda på att identifierbara tillgångar har övervärderats eller att skulder inte har tagits med eller underskattats.

Allmänt råd 19.17 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 19.18 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

- Allmänt råd* 19.19 *Värdering av minoritetens andel av tillgångar och skulder vid förvärvstidpunkten*
Per **förvärvstidpunkten** ska förvärvaren värdera minoritetens andel av den förvärvade enhetens **tillgångar** och **skulder**, inklusive **goodwill** eller **negativ goodwill**, till **verkligt värde**.

Vid värderingen av minoritetens andel får förvärvaren utgå från sitt anskaffningsvärde för andelarna vid den senaste transaktionen.

Kommentar Det verkliga värdet på minoritetens andel i punkt 19.19 första stycket kan t.ex. bestämmas utifrån det förvärvade företagets aktiekurs på en marknadsplats.

Tillämpas förenklingsregeln i punkt 19.19 andra stycket kan värdet på minoritetens andel bestämmas genom proportionering. Om t.ex. 80 % av andelarna i ett företag förvärfas för 80, får värdet på minoritetens andel således bestämmas till 20.

Justering av förvärvsanalysen

- Allmänt råd* 19.20 I det fall förutsättningarna för förvärvsanalysen är ofullständiga, ska förvärvsanalysen justeras för att bättre återspegla faktiska förhållanden vid **förvärvstidpunkten**. Justeringarna ska göras retroaktivt inom tolv månader efter förvärvstidpunkten. Justeringar senare än tolv månader efter förvärvstidpunkten ska redovisas som en **ändrad uppskattning och bedömning**. (se kapitel 10). (BFNAR 2012:5)

Kommentar Justeringar senare än tolv månader efter förvärvstidpunkten redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning och påverkar koncernresultaträkningen.

I juridisk person påverkas anskaffningsvärdet oavsett när tilläggsköpeskillingen betalas.

Koncernresultaträkning

- Allmänt råd* 19.21 Den förvärvade enhetens **intäkter** och **kostnader** efter **förvärvstidpunkten** ska ingå i koncernresultaträkningen baserade på förvärvarens

anskaffningsvärde för den förvärvade enhetens identifierade **tillgångar** och **skulder**.

Punkt 19.21 innebär t.ex. att avskrivningar på förvärvade avskrivningsbara tillgångar baseras på tillgångarnas värde i förvärvsanalysen.

Kommentar

Förändringar i innehavet

19.22 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som redan är dotterföretag får anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder** som har fastställts enligt punkt 19.10 inte ändras.

Allmänt råd

Förvärv eller avyttring av andelar i företag som är dotterföretag såväl före som efter förändringen ska anses vara en transaktion mellan **ägarna**.

Vid förvärv av ytterligare andelar i företag som redan är dotterföretag upprättas inte någon ny förvärvsanalys eftersom moderföretaget redan har bestämmande inflytande. Eftersom förändringar i innehavet i företag som är dotterföretag enbart är en transaktion mellan ägarna redovisas inte någon vinst eller förlust i resultaträkningen utan effekten av transaktionen redovisas enbart i **eget kapital**.

Kommentar

19.23 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som inte är dotterföretag så att **bestämmande inflytande** uppkommer, ska de ursprungliga andelarna i **koncernredovisningen** anses avyttrade. Vinst eller förlust, beräknad som skillnaden mellan **verkligt värde** och koncernmässigt **redovisat värde**, ska redovisas i koncernresultaträkningen.

Allmänt råd

Vid förvärv av ytterligare andelar i ett företag så att företaget blir dotterföretag ska en förvärvsanalys upprättas (se punkt 19.5).

Kommentar

K3

Punkt 19.23 innebär att de ursprungliga andelarna anses avyttrade och att andelar i ett dotterföretag har förvärvats.

Koncernmässigt redovisat värde är det värde som andelen har i koncernredovisningen. Dotterföretagets resultat, ägartransaktioner samt avskrivning på goodwill och koncernmässiga övervärden är exempel på sådant som får till följd att det koncernmässiga värdet förändras.

19.24 Avyttras andelar i ett dotterföretag så att **bestämmande inflytande** inte längre föreligger, ska samtliga andelar anses som avyttrade i **koncernredovisningen** och vinst eller förlust vid avyttringen redovisas i koncernresultaträkningen.

Allmänt råd

Första stycket ska tillämpas även om bestämmande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring.

Finns andelar kvar efter avyttringen, ska de redovisas enligt kapitel 11, 12, 14 eller 15 med det **verkliga värdet** vid försäljningstidpunkten som anskaffningsvärde. Försäljningspriset vid den senaste transaktionen får användas som verkligt värde.

Efter avyttring av andelar så att det avyttrade företaget inte längre är ett dotterföretag klassificeras eventuellt återstående innehav utifrån bestämmelserna i kapitel 11, 12, 14 och 15.

Kommentar

Ett exempel på när bestämmande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring kan vara en riktad emission till annan än moderföretaget.

Noter

Lagtext

7 kap. 15 § ÅRL

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. Detta ska ske i noter eller i en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning. Lag (2015:813)

Rörelseförvärv under räkenskapsåret

Allmänt råd

19.25 För varje väsentligt **rörelseförvärv** under räkenskapsåret ska ett större **företag** upplysning lämnas om **förvärvstidpunkten** samt namn på och beskrivning av de förvärvade enheter som ingår i rörelseförvärvet. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

19.26 Ett större **företag** ska lämna upplysning om hur minoritetens andel av det förvärvade företags **tillgångar** och **skulder**, inklusive **goodwill** eller **negativ goodwill**, har värderats i förvärvsanalysen. (BFNAR 2016:9)

Goodwill

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL

Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.27 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Företaget ska även lämna en specifikation enligt 5 kap. 8 § första stycket ÅRL. Ett större företag ska dessutom lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § första och andra stycket samma lag.

Negativ goodwill

Allmänt råd

19.28 Ett större **företag** som redovisar **negativ goodwill** enligt punkt 19.16 andra stycket ska lämna upplysning om beloppet. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Kommentar

Redovisningen av förändringar i innehavet enligt punkterna 19.22–19.24 påverkar inte det redovisade värdet på andelarna i juridisk person utan enbart värdet i koncernen (se under rubriken Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person i kapitel 9).

Kapitel 20 – Leasingavtal

Tillämpningsområde

- 20.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av samtliga **leasingavtal** med undantag av
- licensavtal (se kapitel 18), och
 - operationella leasingavtal** som är **förlustkontrakt** (se kapitel 21).

Allmänt råd

I punkt 20.29 finns särskilda regler för juridisk person.

- 20.2 Ett **leasingavtal** är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en **tillgång** i utbyte mot betalning.

Allmänt råd

Kapitlet ska tillämpas på leasingavtal enligt vilka rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet. Kapitlet tillämpas däremot inte på serviceavtal som inte överför rätten att använda en tillgång från en part till en annan.

Kommentar

Vissa avtal är inte utformade som ett hyresavtal men överlåter i praktiken rätten att använda en tillgång mot betalning. Sådana avtal ska därmed redovisas enligt detta kapitel. Det gäller t.ex. outsourcing-avtal, avtal i telekombranschen som ger rätt till kapacitet och så kallade take-or-pay-avtal (ett avtal där en köpare måste betala oavsett om den levererade tjänsten eller varan tas emot eller inte, t.ex. ett avtal där ett företag förvärvar en leverantörs hela kraftproduktion).

Exempel på licensavtal (se punkt 20.1 a) är avtal för film, videoinspelning, manuskript, patent och upphovsrätt (copyright).

K3

Klassificering av leasingavtal

- 20.3 Ett **leasingavtal** ska, redan när avtalet ingås, klassificeras som antingen ett **finansiellt leasingavtal** eller ett **operationellt leasingavtal**.

Allmänt råd

Ett **finansiellt leasingavtal** är ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en **tillgång** i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

Ett **operationellt leasingavtal** är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal.

Det beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets juridiska form om ett leasingavtal ska klassificeras som finansiellt eller operationellt. Situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att ett leasingavtal ska klassificeras som finansiellt är t.ex. att

Kommentar

- äganderätten till tillgången kommer att överföras till leasetagaren vid leasingperiodens slut,
- leasetagaren har rätt att köpa tillgången till ett pris som understiger förväntat verkligt värde med ett så stort belopp att det vid leasingavtalets ingående framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas,
- leasingperioden omfattar större delen av tillgångens ekonomiska livslängd även om äganderätten inte kommer att övergå till leasetagaren,

- nuvärdet av minimileaseavgifterna vid leasingperiodens början uppgår till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde, och
- den leasade tillgången är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda tillgången utan att väsentliga ändringar görs.

Andra situationer som enskilt eller tillsammans indikerar att ett leasingavtal ska klassificeras som ett finansiellt leasingavtal är t.ex. om

- leasetagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid men får bära de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen,
- vinster och förluster som hänför sig till förändringar av tillgångens restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften som motsvarar större delen av försäljningspriset vid leasingperiodens slut), och
- leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

Situationerna ovan är inte alltid avgörande för klassificeringen. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalet inte i allt väsentligt överför risker och fördelar som är förknippade med att äga tillgången till leasetagaren, ska avtalet klassificeras som operationellt.

- Allmänt råd* 20.4 Klassificeringen av ett **leasingavtal** får inte ändras under leasingperioden, om inte en överenskommelse har träffats om att ändra villkoren i leasingavtalet på annat sätt än genom förnyelse av avtalet. Ändras villkoren ska klassificeringen omprövas.

Leasetagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

- Allmänt råd* 20.5 En leasetagare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa rättigheter och skyldigheter enligt ett **finansiellt leasingavtal** som **tillgång** och **skuld** i balansräkningen.

Tillgången och skulden ska redovisas till det lägsta av tillgångens **verkliga värde** och **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna**, fastställda vid leasingavtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående och upplägg av **leasingavtalet** ska läggas till det belopp som redovisas som en tillgång.

Vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska **leasingavtalets implicita ränta** användas. Kan leasingavtalets implicita ränta inte bestämmas, ska leasetagarens **marginella låneränta** användas.

- Allmänt råd* 20.6 **Minimileaseavgifter** är för leasetagaren de betalningar, exklusive **variabla avgifter**, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av denne närstående företag.

- Allmänt råd* 20.7 **Leasingavtalets implicita ränta** är den diskonteringsats som för leasegivaren vid **leasingavtalets** ingående resulterar i att summan av **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna** och ej garanterat restvärde överensstämmer med summan av det **verkliga värdet** för det leasade

objektet och leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.

- 20.8 **Marginell låneränta** är den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande **leasingavtal**. *Allmänt råd*

Kan räntesatsen enligt första stycket inte fastställas, är den marginella låneräntan den räntesats som, vid leasingavtalets ingående, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

- 20.9 En leasetagare ska fördela **minimileaseavgifterna** enligt ett **finansiellt leasingavtal** på ränta och amortering av **skulden** enligt **effektivräntemetoden**. *Allmänt råd*

Ränta enligt första stycket ska fördelas över leasingperioden genom att belasta varje räkenskapsår med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive räkenskapsår redovisade skulden.

Variabla avgifter ska redovisas som **kostnad** det räkenskapsår utgifterna uppkommer.

Effektivräntemetoden beskrivs i kapitel 11. *Kommentar*

- 20.10 **Variabel avgift** är den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit. *Allmänt råd*

Exempel på andra faktorer är viss procent av försäljning, nyttjandenivå, prisindex eller marknadsränta. *Kommentar*

K3

- 20.11 En leasad **tillgång** enligt ett **finansiellt leasingavtal** ska skrivas av enligt reglerna i detta allmänna råd om **avskrivning** av tillgångar av motsvarande slag. Kan det inte med rimlig grad av säkerhet fastställas att äganderätten kommer att övergå till leasetagaren vid slutet av leasingperioden, ska tillgången skrivas av helt under leasingperioden eller **nyttjandeperioden** om den är kortare. *Allmänt råd*

En leasetagare ska också tillämpa kapitel 27 om nedskrivning. *Kommentar*

Noter

3 kap. 4 b § andra–fjärde styckena ÅRL

Lagtext

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

Första och andra styckena gäller även fordringsposter och skuldposter som har tagits in i sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2.

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 20.12 En leasetagare som är ett större företag ska lämna följande upplysningar om **finansiella leasingavtal**:
- Redovisat värde** per **balansdagen** för varje tillgångspost i balansräkningen.
 - En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Upplysningskraven enligt kapitel 17, 18 och 27 gäller också för tillgångar leasade enligt finansiella leasingavtal.

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas 3 kap. 4 b § även på **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Leasetagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

- Allmänt råd* 20.13 En leasetagare ska redovisa leasingavgifter enligt ett **operationellt leasingavtal**, inklusive första förhöjd hyra men exklusive utgifter för tjänster som försäkring och underhåll, som **kostnad** linjärt över leasingperioden.
- Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om
- det bättre återspeglar leasetagarens ekonomiska nytta under perioden och detta oavsett om avgifterna fördelas på annat sätt, eller
 - avgifterna är upplagda på ett sådant sätt att de endast ökar i takt med förväntad inflation i syfte att kompensera leasegivarens förväntade kostnadsökningar.

Noter

- Allmänt råd* 20.14 En leasetagare som är ett större företag ska lämna följande upplysningar om **operationella leasingavtal**:
- 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 räkenskapsårets kostnadsförda leasingavgifter.
 - En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,

- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Leasegivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

- 20.15 En leasegivare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa en **tillgång** enligt ett **finansiellt leasingavtal** som fordran i balansräkningen. Det redovisade beloppet ska motsvara **nettoinvesteringen i ett leasingavtal**. *Allmänt råd*

Direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås ska periodiseras över leasingperioden.

Exempel på direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås är provisioner och arvoden för juridiska tjänster. *Kommentar*

Vad som gäller för en leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare framgår under egen rubrik.

- 20.16 **Bruttoinvestering i ett leasingavtal** är summan av *Allmänt råd*
- a) de **minimileaseavgifter** som leasegivaren erhåller enligt ett **finansiellt leasingavtal**, och
 - b) eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.

Nettoinvestering i ett leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till **leasingavtalets implicita ränta**.

- 20.17 **Minimileaseavgifter** är för leasegivaren de betalningar, exklusive **variabla avgifter**, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuella restvärden som garanterats av leasetagaren eller av denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet. *Allmänt råd* K3

Leasingavtalets implicita ränta respektive marginell låneränta definieras i punkterna 20.7 och 20.8. *Kommentar*

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

- 20.18 En leasegivare ska fördela den finansiella intäkten enligt ett **finansiellt leasingavtal** så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad **nettoinvestering i ett leasingavtal**. *Allmänt råd*

Finns en indikation på att det uppskattade, ej garanterade restvärdet som använts vid beräkningen av leasegivarens **bruttoinvestering i ett leasingavtal** har minskat väsentligt, ska de finansiella intäkterna under den återstående leasingperioden ändras och effekten redovisas i resultaträkningen.

Tillverkare och återförsäljare

Kommentar En tillverkare eller en återförsäljare ger ofta kunderna möjlighet att välja mellan att köpa eller leasa tillgången i fråga. När sådana företag ingår ett finansiellt leasingavtal med en kund uppkommer följande två slag av intäkter:

- Det normala försäljningspriset med avdrag för rabatter enligt de principer som företaget tillämpar vid en försäljning.
- Finansiell intäkt som redovisas över leasingperioden.

Allmänt råd 20.19 En tillverkare eller en återförsäljare ska vid leasingperiodens början redovisa en försäljningsintäkt till följd av ett **finansiellt leasingavtal** till det lägsta av **tillgångens verkliga värde** och **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna** beräknat till marknadsränta.

Den leasade tillgångens **redovisade värde** minskat med nuvärdet av ej garanterat restvärde ska redovisas som kostnad för såld vara vid leasingperiodens början.

Kommentar Vinsten eller förlusten är skillnaden mellan försäljningsintäkten och kostnaden för sålda varor.

Allmänt råd 20.20 Används osedvanligt låg ränta ska försäljningsintäkten redovisas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.

Utgifter i samband med ingående och upplägg av ett **finansiellt leasingavtal** ska redovisas som en **kostnad** när vinsten från försäljningen redovisas.

Noter

Allmänt råd 20.21 En leasegivare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **finansiella leasingavtal**:

- a) Ej intjänade finansiella intäkter.
- b) Ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.
- c) Reservering för osäkra fordringar som avser **minimileaseavgifter**.
- d) **Variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets **resultat**.
- e) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifterna ska klassificeras som omsättningstillgång eller anläggningstillgång enligt kapitel 4.

Leasegivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

- 20.22 En leasegivare ska redovisa leasingavgifter, inklusive första förhöjd hyra men exklusive inkomster för tjänster som försäkring och underhåll, från **operationella leasingavtal** som **intäkt** linjärt över leasingperioden.

Allmänt råd

Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om det bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

- 20.23 Det **redovisade värdet** på en **tillgång** som leasas ut ska ökas med direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett **operationellt leasingavtal** ingås. Utgifterna ska kostnadsföras över leasingperioden utifrån samma grund som leasingintäkten.

Allmänt råd

Avskrivningsbara leasade tillgångar ska skrivas av enligt samma principer som leasegivaren tillämpar för liknande tillgångar.

Kommentar

En leasegivare ska också tillämpa kapitel 27 om nedskrivningar.

Tillverkare och återförsäljare

- 20.24 En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska inte redovisa en försäljning när ett **operationellt leasingavtal** ingås.

Allmänt råd

Eftersom de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång inte överförs i ett operationellt leasingavtal är det inte att jämställa med försäljning. Tillgången ska då klassificeras om från omsättningstillgång till anläggningstillgång, se punkt 4.4.

Kommentar

K3

Noter

- 20.25 En leasegivare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **operationella leasingavtal**:
- 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**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

Kommentar

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Dessutom gäller upplysningskraven enligt kapitel 17, 18 och 27 för tillgångar uthyrlade enligt operationella leasingavtal.

Sale-and-lease-back-transaktioner

Kommentar En sale-and-lease-back-transaktion är till sin form en försäljning av en tillgång och en efterföljande leasing av samma tillgång. Försäljningspriset på tillgången och villkoren i leasingavtalet är ofta beroende av varandra eftersom de avtalats tillsammans. Avgörande för hur en sale-and-lease-back-transaktion ska redovisas är om leasingtransaktionen ger upphov till ett finansiellt eller operationellt leasingavtal.

Sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett finansiellt leasingavtal

Allmänt råd 20.26 Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett **finansiellt leasingavtal** ska leasetagaren periodisera det belopp med vilket försäljningspriset överstiger **tillgångens redovisade värde** som **intäkt** över leasingperioden.

Sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett operationellt leasingavtal

Allmänt råd 20.27 Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett **operationellt leasingavtal** och som baseras på **verkligt värde**, ska leasetagaren redovisa eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen det räkenskapsår som försäljningen skett.

Även om försäljningspriset understiger verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust redovisas det räkenskapsår som försäljningen skett. I de fall en förlust kompenseras genom att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmässigt beräknade avgifter, ska skillnaden tas upp som **tillgång** och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som den leasade tillgången förväntas bli nyttjad.

Överstiger försäljningspriset verkligt värde, ska skillnaden periodiseras över den leasade tillgångens förväntade **nyttjandeperiod**.

Noter

Allmänt råd 20.28 Upplysningskraven i detta kapitel gäller även för sale-and-lease-back-transaktioner.

Kommentar Den allmänna beskrivningen kan vid sale-and-lease-back-transaktioner också innehålla information om unika eller ovanliga avtalsvillkor.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd 20.29 I juridisk person får alla **finansiella leasingavtal** redovisas som **operationella leasingavtal**.

Kommentar En juridisk person som är ett större företag och som väljer att redovisa finansiella leasingavtal som operationella ska lämna de upplysningar som krävs för operationella leasingavtal, se punkterna 20.14 och 20.25.

Kapitel 21 – Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

Tillämpningsområde

- 21.1 Detta kapitel ska tillämpas på **avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar** med undantag av avsättningar i samband med
- kontrakt som verkställs längre fram** och som inte är förlustbringande,
 - leasingavtal** (se kapitel 20),
 - entreprenadavtal** (se kapitel 23),
 - förpliktelser avseende **ersättningar till anställda** (se kapitel 28), och
 - inkomstskatt** (se kapitel 29).

Allmänt råd

Trots det som sägs i första stycket ska detta kapitel tillämpas på **operationella leasingavtal** som har blivit **förlustkontrakt**.

I punkt 21.21 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

- 21.2 Med **kontrakt som verkställs längre fram** avses kontrakt där inte någon av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.

Allmänt råd

- 21.3 Ett **förlustkontrakt** är ett kontrakt där **företagets** oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet. Med oundvikliga utgifter avses det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

Allmänt råd

K3

Avsättning, eventualförpliktelse och eventualtillgång definieras under respektive rubrik nedan.

Kommentar

Begreppet avsättning används ibland i samband med poster som innehåller **avskrivningar**, nedskrivningar och osäkra fordringar. Dessa är justeringar av tillgångars redovisade värden och således inte avsättningar. Sådana värdejusteringar behandlas därför inte i detta kapitel.

Ett exempel på när ett operationellt leasingavtal blivit ett förlustkontrakt är när ett företag som har ett operationellt leasingavtal är förpliktat att betala leasingavgifter till leasegivaren för en tillgång som det inte längre har behov av.

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. på **koncernredovisningen** och det som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Avsättningar

Vilka förpliktelser ska redovisas som avsättning?

3 kap. 9 § ÅRL

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.

Lagtext

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.
Lag (1999:1112)

Kommentar En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

- Allmänt råd* 21.4 Ett **företag** ska endast redovisa en **avsättning** om
- företaget på **balansdagen** har en befintlig **legal förpliktelse** eller **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.
- Allmänt råd* 21.5 En **legal förpliktelse** är en förpliktelse till följd av
- ett kontrakt,
 - lagstiftning, eller
 - annan laglig grund.
- Allmänt råd* 21.6 En **informell förpliktelse** är en förpliktelse till följd av att **företaget**
- på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt och aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, samt
 - däriigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

Kommentar Avsättningen ska redovisas i balansräkningen. Avsättningsbeloppet redovisas som en **kostnad** i resultaträkningen om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång, t.ex. lager eller materiella anläggningstillgångar.

Villkoret att företaget ska ha en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse innebär att företaget i praktiken inte har någon annan realistisk möjlighet än att reglera förpliktelsen. Så är fallet när en reglering av förpliktelsen kan framtvingas med stöd av lag eller när företaget har en informell förpliktelse där den inträffade händelsen har skapat välgrundade förväntningar hos externa parter om att företaget kommer att fullgöra förpliktelsen. Förpliktelser som har samband med företagets framtida handlande, dvs. den framtida driften, uppfyller inte detta villkor oavsett hur sannolikt det är att de ska inträffa eller om de följer av avtal. Ett företag kan på grund av affärsmässiga skäl eller rättsliga krav ha för avsikt eller vara tvungen att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på visst sätt i framtiden, t.ex. genom att vara tvungen att installera rökfilter i en fabrik. Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt handlande, t.ex. genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det inte någon befintlig förpliktelse för en sådan framtida utgift, och en avsättning får inte redovisas.

- Allmänt råd* 21.7 Vid omstruktureringsplan får en verksamhet få en **avsättning** endast redovisas om **företaget** måste fullfölja omstrukturen till följd av en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse**. En informell förpliktelse innebär att företaget har en fastställd och utförlig omstruktureringsplan och att de som berörs har en välgrundad uppfattning att omstrukturen kommer att genomföras.

Av omstruktureringsplanen ska minst framgå

- a) vilken verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
- b) vilka driftställen som främst berörs,
- c) det ungefärliga antalet anställda som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,
- d) de utgifter åtgärderna kommer att medföra, och
- e) när planen kommer att genomföras.

En välgrundad uppfattning enligt första stycket innebär att företaget har påbörjat genomförandet av omstruktureringsplanen eller har tillkännagett huvuddragen till dem som berörs.

En omstrukturering bygger på en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

- omfattningen av en viss verksamhet i företaget, eller
- det sätt på vilket verksamheten bedrivs.

Kommentar

21.8 Vid omstrukturering av en verksamhet får **avsättning** inte göras för utgifter som hör samman med den framtida verksamheten.

Allmänt råd

Exempel på utgifter som hör samman med den framtida verksamheten är

- omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,
- marknadsföring, eller
- investeringar i nya system och distributionsnät.

Kommentar

Dessa utgifter får inte redovisas som avsättning utan de redovisas i resultaträkningen oberoende av omstruktureringen.

Värdering vid det första redovisningstillfället

K3

4 kap. 15 a § ÅRL

En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Lag (2015:813)

Lagtext

21.9 Avsättningen ska redovisas till **nuvärdet** av de framtida betalningar som krävs för att reglera förpliktelsen, om effekten av när i tiden betalningen sker är väsentlig. Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet är den räntesats före skatt som avspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker som är förknippade med framtida betalningar till den del riskerna inte beaktats genom att justeringar gjorts vid bedömningen av de framtida betalningarna.

Allmänt råd

Vinster vid förväntade avyttringar av **tillgångar** ska inte beaktas vid **värderingen** av en avsättning. (BFNAR 2016:9)

Den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse är det som företaget rationellt sett skulle betala för att reglera den på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part.

Kommentar

Uppskattningarna av ett utfall bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, av yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av **händelser efter balansdagen** beaktas.

Osäkerhet kring det belopp som ska avsättas hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. När avsättningen avser en stor mängd poster kan alla tänkbara utfall vägas samman med deras respektive sannolikheter. Följande exempel visar hur avsättningen kan beräknas.

Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköpet. Om mindre defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 1 miljon kronor. Om större defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 4 miljoner kronor. Företagets erfarenhet och förväntningar utvisar att under det kommande året beräknas 75 procent av de sålda varorna vara felfria, 20 procent kommer att ha mindre defekter och 5 procent kommer att ha större defekter. Avsättningen beräknas som sannolikheten för ett utflöde för garantiåtagandena som en helhet. Väntevärdet för reparationsutgiften blir $(75 \% \text{ av noll}) + (20 \% \text{ av } 1 \text{ miljon}) + (5 \% \text{ av } 4 \text{ miljoner}) = 400\,000 \text{ kronor}$.

- Allmänt råd* 21.10 Om det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse förväntas helt eller delvis bli ersatt av tredje part, t.ex. genom försäkringsersättning, ska gottgörelsen redovisas som en **tillgång**, om det är så gott som säkert att **företaget** kommer att erhålla gottgörelsen när förpliktelsen regleras. Det belopp som redovisas som tillgång får inte överstiga avsättningsbeloppet.

Tillgången enligt första stycket får inte kvittas mot **avsättningen** i balansräkningen. I resultaträkningen får däremot gottgörelsen kvittas mot den **kostnad** som motsvarar avsättningen.

- Kommentar* Enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÅRL ska en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra lämnas i not.

Värdering efter det första redovisningstillfället

- Allmänt råd* 21.11 En **avsättning** får tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.

- Allmänt råd* 21.12 En **avsättning** ska omprövas varje **balansdag** och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller **materiella anläggningstillgångar**.

- Allmänt råd* 21.13 En förändring av det **redovisade värdet** på en **avsättning** till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig ska redovisas som räntekostnad.

- Kommentar* En redovisning enligt punkt 21.13 blir aktuell när en avsättning är värderad till nuvärde.

Eventualförpliktelser

21.14 En **eventualförpliktelse** är

Allmänt råd

- a) en möjlig förpliktelse till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom **företagets** kontroll, inträffar eller uteblir, eller
- b) en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser, men som inte redovisas som **skuld** eller **avsättning** eftersom det inte är **sannolikt** att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet. (BFNAR 2016:9)

Ett företag ska inte redovisa en eventualförpliktelse som skuld eller avsättning i balansräkningen. I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Noter om eventualförpliktelser).

Kommentar

Eventualförpliktelser är en sammanfattande beteckning för sådana garantier, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen.

Eventualtillgångar

21.15 En **eventualtillgång** är en möjlig **tillgång** till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom **företagets** kontroll, inträffar eller uteblir.

Allmänt råd

Ett företag ska inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen. I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Noter om eventualtillgångar).

Kommentar

K3

Noter

Noter om avsättningar

3 kap. 10 § ÅRL

Större företag ska i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen. Lag (2006:871)

Lagtext

- 21.16 Ett större **företag** ska för varje slag av **avsättning** specificera
 - a) det **redovisade värdet** vid räkenskapsårets början och slut,
 - b) de ytterligare avsättningar som gjorts under räkenskapsåret, inklusive justeringar till följd av förändring av **nuvärdet**,
 - c) belopp som tagits i anspråk under räkenskapsåret, samt
 - d) outnyttjade belopp som har återförts under räkenskapsåret.

Allmänt råd

Företaget ska även lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär. (BFNAR 2016:9)

Noter om eventalförpliktelser

Lagtext

5 kap. 15 § ÅRL

Om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventalförpliktelser), ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Allmänt råd

21.16A Upplysningarna enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse en uppskattning av förpliktelsernas finansiella effekt värderade enligt principerna i punkterna 21.9–21.13.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att lämna upplysningar enligt första stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.17 Ett större **företag** som på **balansdagen** har förpliktelser enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554), ska för varje slag av **eventalförpliktelse**, lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär, om inte sannolikheten för en reglering är ytterst liten.

Följande upplysningar ska lämnas för varje slag av eventalförpliktelse om det inte är **praktiskt ogenomförbart**:

- Beloppet enligt punkten 21.16A.
- En indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden.
- Möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

Är det praktiskt ogenomförbart att lämna en eller flera upplysningar enligt andra stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.17A Upplysningarna enligt punkterna 21.16A och 21.17 ska alltid lämnas om **företaget** har tecknat ett borgensåtagande eller liknande eller är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag även om sannolikheten för en reglering är ytterst liten. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Med eventuella förpliktelser i 5 kap. 15 § ÅRL avses till skillnad från garantier och ekonomiska åtaganden förpliktelser som företaget inte självmant har åtagit sig, t.ex. verksamhetsansvar enligt lag eller ett utomobligatoriskt skadeståndsansvar.

Upplysning enligt punkten 21.16A ska avse eventalförpliktelsernas totalbelopp. Förpliktelsernas art och form behöver inte anges.

Noter om eventaltillgångar

Allmänt råd

21.18 Ett större **företag** ska lämna en beskrivning av karaktären på **eventaltillgångar** om ett inflöde av resurser är **sannolikt**. Dessutom ska upplysning lämnas om företagets uppskattning av eventaltillgångarnas finansiella effekt, om det inte är **praktiskt ogenomförbart** och det kan göras utan oskälig **kostnad**.

Är det praktiskt ogenomförbart att lämna upplysning enligt första stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.19 Ett krav är **praktiskt ogenomförbart** om **företaget** inte kan uppfylla det trots varje rimlig ansträngning att göra det.

Noter som har skadlig inverkan

- 21.20 I ytterst sällsynta fall behöver upplysningar enligt punkterna 21.16–21.18 inte lämnas, om det har en skadlig inverkan på **företagets** förhandlingsläge i en tvist med andra parter. *Allmänt råd*

Redovisning i juridisk person

- 21.21 I juridisk person får en **avsättning** till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats redovisas successivt över **tillgångens nyttjandeperiod**. *Allmänt råd*

Kapitel 22 – Skulder och eget kapital

Tillämpningsområde

- 22.1 Detta kapitel ska tillämpas vid *klassificering* av ett företags utfärdade **finansiella instrument** som antingen **skuld** eller **eget kapital** med undantag av följande finansiella instrument:
- a) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).
 - b) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid **rörelseförvärv** (se kapitel 19).
 - c) Finansiella instrument, avtal och förpliktelser avseende **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26) med undantag av egna aktier som köps, säljs, emitteras eller sägs upp i samband med ett företags aktieoptionsprogram eller andra avtal om aktierelaterade ersättningar.
- 22.2 Detta kapitel ska även tillämpas vid *redovisning* av **eget kapitalinstrument** som utfärdas till utomstående i deras egenskap av **ägare** med undantag av redovisning av **aktierelaterade ersättningar** eller liknande i form av eget kapitalinstrument (t.ex. aktier och aktieoptioner) som lämnas som ersättning för varor eller tjänster från leverantörer och anställda, i deras roll som leverantör eller anställd (se kapitel 26). *Allmänt råd*

K3

I bilaga 1 till ÅRL och kapitel 4 anges i vilka poster skulder och eget kapital ska redovisas i balansräkningen. *Kommentar*

I kapitel 6 anges hur räkenskapsårets förändringar i eget kapital ska specificeras i den finansiella rapporten. I kapitlet anges också hur tillskott som ett företag får utan att lämna emitterade aktier eller andra eget kapitalinstrument i utbyte, inklusive koncernbidrag, ska redovisas i juridisk person. Återbetalning av sådana tillskott behandlas också i kapitel 6.

Hur minoritetens andel av tillgångar och skulder värderas vid **förvärvstidpunkten** framgår av kapitel 19. Hur **minoritetsintresset** redovisas i **koncernredovisningen** efter förvärvet framgår av kapitel 9.

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 5 kap. även i koncernredovisningen.

- 22.3 **Eget kapitalinstrument** är varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags **tillgångar** efter avdrag för alla dess **skulder**. *Allmänt råd*

Kommentar Av kapitel 2 framgår att eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder. En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. Eget kapital består framför allt av medel som tillskjutits av ägarna samt vinster och förluster efter avdrag för utdelning och återbetalning av tillskott till ägarna.

Allmänt råd 22.4 Ägare är innehavare av **finansiella instrument** som klassificerats som **eget kapital** i det ägda företags redovisning.

Klassificering

Allmänt råd 22.5 Klassificeringen av ett **företags** utfärdade **finansiella instrument** som antingen **skuld** eller **eget kapital** ska baseras på instrumentets ekonomiska innebörd om inte annat följer av punkterna 22.6 och 22.9.

Kommentar Klassificeringen baseras på instrumentets ekonomiska innebörd, vilken kan skilja sig från den juridiska formen. Ett instrument klassificeras som skuld utifrån ekonomisk innebörd, t.ex. om

- instrumentets andel av företags nettotillgångar vid en likvidation är begränsat till ett maximalt belopp (dvs. ett tak),
- innehavaren av ett inlösbart instrument har rätt till ett belopp som har värderats på annat sätt än enligt det allmänna rådet (t.ex. enligt god redovisningssed i ett annat land),
- instrumentet förpliktar företaget att betala innehavaren före en likvidation, t.ex. som en obligatorisk utdelning, eller
- instrumentet innehåller villkor som antingen förpliktigar emittenten att lösa in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en fastställd eller fastställbar tidpunkt eller ger innehavaren rätt att kräva att emittenten löser in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en viss tidpunkt eller därefter.

Vissa finansiella instrument klassificeras som eget kapital, trots att de motsvarar definitionen av en skuld, eftersom instrumenten representerar en residual rätt i företags nettotillgångar. Dessa instrument är följande två slag:

- Ett inlösbart instrument som ger innehavaren rätt att sälja tillbaka instrumentet till emittenten i utbyte mot **likvida medel** eller annan **finansiell tillgång** eller som automatiskt inlöses eller återköps av emittenten om en osäker framtida händelse inträffar eller om innehavaren av instrumentet avlider eller går i pension klassificeras som eget kapital om instrumentet har samtliga följande egenskaper och villkor:
 - Innehavaren har rätt till en proportionell andel av företags nettotillgångar om företaget träder i likvidation.
 - Instrumentet tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.
 - Alla instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser har identiska egenskaper.
 - Instrumentet medför inte några avtalsenliga förpliktelser, utöver återköp eller inlösen, att erlagga likvida medel eller annan finansiell tillgång till ett annat företag eller att byta finansiella tillgångar eller **finansiella skulder** med ett annat företag på villkor som kan vara oförmånliga för

företaget och det är inte heller fråga om ett avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument.

- De totala förväntade **kassaflödena** som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd baseras huvudsakligen på **resultatet**, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd, exklusive instrumentets eventuella effekter.
- Ett instrument, eller delar av ett instrument, som är underordnat alla andra instrumentklasser om det innebär att företaget åläggs en förpliktelse att ge ut en proportionell andel av företagets nettotillgångar till någon annan endast om företaget träder i likvidation.

- 22.6 Poster som är **eget kapital** enligt bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) får inte redovisas som **skuld**. Sådana poster ska definieras utifrån sin juridiska innebörd.

Allmänt råd

Den juridiska innebörden regleras i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Kommentar

Redovisning

Emission av aktier eller andra egetkapitalinstrument

- 22.7 Ett **företag** ska redovisa en ökning av **eget kapital** när en utomstående part är skyldig att överföra kontanter eller andra resurser till företaget i utbyte mot emitterade aktier eller andra **egetkapitalinstrument**.

Allmänt råd

En ökning av eget kapital ska också redovisas om företaget erhållit kontanter eller andra resurser innan egetkapitalinstrumentet är emitterat, och företaget inte kan krävas på återbetalning.

- 22.8 Aktier eller andra **egetkapitalinstrument** ska värderas till **verkligt värde** av de kontanter eller andra resurser som **företaget** mottagit eller har att fordra.

Allmänt råd

K3

Direkta utgifter i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas som avdragspost från **eget kapital**.

Punkterna 22.7 och 22.8 gäller även vid emission av teckningsoptioner och liknande egetkapitalinstrument.

Kommentar

Fordringsbeloppet för ej inbetalt kapital avseende aktier eller andra egetkapitalinstrument som tecknats innan företaget erhåller kontanter eller andra resurser ska enligt bilaga 1 till ÅRL redovisas som tillgång. I en ekonomisk förening redovisas de insatser som inte fullgjorts som en avdragspost inom eget kapital (se 3 kap. 6 § ÅRL).

Konvertibla skuldinstrument eller liknande sammansatta finansiella instrument

- 22.9 Vid emission av konvertibla skuldinstrument eller liknande **sammansatta finansiella instrument** som består av både en skuldkomponent och en egetkapitalkomponent ska likviden fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten. Skuldbeloppet ska fastställas till det **verkliga värdet** för en liknande **skuld** som saknar rätt till konvertering eller har en liknande egetkapitalkomponent. Fördelningen får inte ändras senare räkenskapsår.

Allmänt råd

Direkta utgifter i samband med emissionen ska fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten utifrån de relativa verkliga värdena på respektive komponent.

- Allmänt råd* 22.10 I de **finansiella rapporter** som upprättas efter det år då ett konvertibelt skuldinstrument eller ett liknande **sammansatt finansiellt instrument** emitterades ska varje skillnad mellan skuldkomponenten och det belopp som ska betalas på förfallodagen redovisas systematiskt som en tillkommande räntekostnad genom tillämpning av **effektiv-räntemetoden** (se kapitel 11).

Noter

Lagtext

5 kap. 33 § ÅRL

Om ett större företag har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning eller har gett ut liknande värdepapper, ska företaget för varje lån eller liknande rättighet lämna en upplysning om utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska det utestående lånebeloppet och räntebestämmelserna anges. Lag (2015:813)

Förvärv av egna aktier

Lagtext

4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL

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. Lag (2015:813)

Kommentar

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Företagets aktier kan däremot förvärfas och innehas av andra företag i koncernen.

Eftersom köp, försäljning, emission eller inlösen av egna aktier enligt 4 kap. 14 § ÅRL ska redovisas mot eget kapital redovisas inte någon vinst eller förlust i resultaträkningen.

Ett dotterföretags innehav av andelar i moderföretaget ska minska eget kapital i koncernbalansräkningen.

Värdeöverföring till ägare

Allmänt råd

- 22.11 En utdelning på eller återbetalning av ett **egetkapitalinstrument** ska redovisas som **skuld** när behörigt organ har fattat beslut om utdelningen eller återbetalningen.

Skulden ska värderas till det **redovisade värdet** på den **tillgång** som ska överföras.

Kommentar

Ett företag ska minska eget kapital med de belopp som överförs till ägarna. När det gäller redovisning av utdelning där företaget är skyldigt att betala ägarens skatt på utdelningen ska även skatten redovisas mot eget kapital, se punkt 29.28.

Ibland överför ett företag andra tillgångar än kontanter som utdelning till ägarna. När behörigt organ har fattat beslut om en sådan överföring, och före-

taget har en skyldighet att överföra andra tillgångar än kontanter till ägarna, ska detta redovisas som en skuld.

Hur återbetalning av tillskott som ett företag fått utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte ska redovisas framgår av kapitel 6.

Kapitel 23 – Intäkter

Tillämpningsområde

- 23.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **intäkter** från följande typer av transaktioner och händelser:
- Försäljning av varor.
 - Tjänsteuppsdrag och **entreprenadavtal**.
 - Annans användning av ett **företags tillgångar**, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

Allmänt råd

Kapitlet behandlar inte intäkter från följande transaktioner och händelser:

- Leasing (se kapitel 20).
- Utdelning på innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (se kapitel 14 och 15).
- Förändringar i det **verkliga värdet** av **finansiella tillgångar** och **finansiella skulder** eller effekter av att de avyttras (se kapitel 11 och 12).
- Offentliga bidrag** (se kapitel 24, 36 och 37).
- Erhållna gåvor (se kapitel 36 och 37).

I punkterna 23.31–23.37 finns särskilda regler för juridisk person.

K3

Värdering av intäkter

- 23.2 Det inflöde av ekonomiska fördelar som **företaget** erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning ska redovisas som **intäkt**.

Allmänt råd

Belopp som erhålls för annans räkning, såsom omsättningsskatt, varu- och tjänsteskatt och mervärdesskatt, medför inte ekonomiska fördelar för företaget och ökar inte **eget kapital** och är därför inte en intäkt. På motsvarande sätt medför inte heller inflöden av ekonomiska fördelar som erhålls för en huvudmans räkning att företagets eget kapital ökar. Företagets intäkt är erhållen provision. Belopp som erhålls för en huvudmans räkning är däremot inte en intäkt.

Kommentar

- 23.3 Ett **företag** ska värdera en **intäkt** till det **verkliga värdet** av det som erhållits eller kommer att erhållas, om inte annat följer av punkt 23.6. Avdrag ska göras för handelsrabatter, mängdrabatter och liknande prisavdrag.

Allmänt råd

Uppskjuten betalning

- 23.4 Senareläggs en betalning, och är den ekonomiska innebörden av överenskommelsen att köparen erhåller en finansiering, är det **verkliga värdet** av en **intäkt nuvärdet** av alla framtida betalningar.

Allmänt råd

Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet är den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet:

- a) Gällande ränta för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet.
- b) En ränta som diskonterar det nominella beloppet till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.

Kommentar Ett exempel på när köparen erhåller en finansiering är när ett företag erbjuder köparen en räntefri kredit eller accepterar en fordringsväxel med lägre ränta än marknadsräntan som betalning.

Skillnaden mellan ersättningsens verkliga värde och det nominella värdet ska redovisas som ränteintäkt enligt punkt 23.28 samt kapitel 11.

Byte av varor eller tjänster

Allmänt råd 23.5 En **intäkt** får inte redovisas vid byte av varor eller tjänster mot

- a) likartade varor eller tjänster, eller
- b) olikartade varor eller tjänster om transaktionen saknar kommersiell innebörd.

Allmänt råd 23.6 Vid byte av varor och tjänster mot olikartade varor eller tjänster i en transaktion som har kommersiell innebörd ska **intäkten** bestämmas till **verkligt värde** på det som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Identifiering av en transaktion

Allmänt råd 23.7 Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat sägs i andra och tredje styckena.

Om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden och om delarna och beloppen kan identifieras separat, ska en transaktion redovisas i delar.

Två eller flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås annars.

Kommentar Ett exempel på när delar kan identifieras separat är när försäljningspriset på en produkt inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll. I sådana fall periodiseras detta belopp och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs. Motsvarande gäller om försäljningspriset på en produkt eller tjänst inkluderar ett identifierbart belopp avseende ett kundlojalitetsprogram.

Ett exempel på när två eller fler transaktioner ska redovisas tillsammans är när ett företag säljer varor och samtidigt ingår en överenskommelse om att

köpa tillbaka varorna vid ett senare datum, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen.

Försäljning av varor

23.8 Ett företag ska redovisa en intäkt från försäljning av varor när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda, och

Allmänt råd

- a) företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
- b) företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
- c) de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (BFNAR 2012:5)

En intäkt får, enligt punkt 2.18, redovisas endast om

Kommentar

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Bedömningen av när ett företag har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet kräver en granskning av de omständigheter enligt vilka transaktionen genomförts. I de flesta fall sammanfaller överföringen av risker och fördelar med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. Detta gäller t.ex. vid försäljning inom detaljhandeln.

Exempel på när ett företag behåller väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet av varan är om

K3

- företaget behåller en förpliktelse avseende varans funktion som inte omfattas av normala garantiåtaganden,
- intäkten från en försäljning är beroende av att köparen säljer varan,
- en installation utgör en betydande del av avtalet och installationen inte har slutförts av företaget, eller
- köparen enligt försäljningsavtalet har rätt att häva köpet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att köpet hävs.

I de fall företaget endast behåller en oväsentlig risk av det slag som är förknippat med ägandet av varan, är transaktionen en försäljning och ska redovisas som en intäkt. T.ex. redovisas en intäkt om det säljande företaget behåller ägandet av varorna som säkerhet för en utestående kundfordran. På samma sätt ska företaget redovisa en intäkt om företaget erbjuder en kund att få pengarna tillbaka om kunden inte är nöjd. I det fallet ska företaget redovisa en avsättning för returer enligt kapitel 21.

Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal

4 kap. 10 § ÅRL

Lagtext

Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§.

- Kommentar* 4 kap. 10 § ÅRL innebär att pågående arbeten för någon annans räkning under vissa förhållanden får värderas över anskaffningsvärdet (successiv vinstavräkning).
Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på **koncernredovisningen**.
- Allmänt råd* 23.9 **Uppdrag** är ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt **entreprenadavtal**.
- Allmänt råd* 23.10 **Entreprenadavtal** är ett särskilt framförhandlat avtal om ett **uppdrag** som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.
- Allmänt råd* 23.11 **Uppdrag på löpande räkning** är ett **uppdrag** där ersättningen utslutande eller så gott som utslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.
- Allmänt råd* 23.12 **Uppdrag till fast pris** är ett **uppdrag** som inte är ett **uppdrag på löpande räkning**.
- Allmänt råd* 23.13 Reglerna i detta kapitel ska tillämpas på varje enskilt **uppdrag** om inte annat framgår av andra och tredje styckena.
Krävs det för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.
Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.14–23.16.
- Allmänt råd* 23.14 Omfattar ett avtal flera **uppdrag** ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om
a) separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,
b) varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag.
- Allmänt råd* 23.15 Flera avtal ska, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som **ett uppdrag** om
a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
c) uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.
- Allmänt råd* 23.16 Innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett **uppdrag** ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om

- a) uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
- b) överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.

Uppdrag på löpande räkning

- 23.17 Inkomst från **uppdrag på löpande räkning** ska redovisas som **intäkt** i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas.

Allmänt råd

Punkt 23.17 innebär att faktureringstidpunkten inte styr tidpunkten för intäktsredovisning.

Kommentar

Uppdrag till fast pris – successiv vinstavräkning

- 23.18 Kan det ekonomiska utfallet av ett **uppdrag till fast pris** beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som **intäkt** respektive **kostnad** med utgångspunkt från färdigställandegraden på **balansdagen**.

Allmänt råd

- Det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om
- a) uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt,
 - b) det är **sannolikt** att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla **företaget**,
 - c) färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt, och
 - d) de uppdragsutgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

- 23.19 Uppdragsinkomsten ska omfatta

Allmänt råd

K3

- a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och
- b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av **uppdraget**, anspråk och incitamentsersättningar i den utsträckning det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster som kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

- 23.20 Uppdragsutgifter ska omfatta

Allmänt råd

- a) utgifter som har direkt samband med det enskilda **uppdraget**,
- b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
- c) sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

- 23.21 Ett **företag** ska följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna varje **balansdag**.

Allmänt råd

- 23.22 Ett **företag** ska fastställa färdigställandegraden för ett **uppdrag** genom att tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet.

Allmänt råd

Beroende på typ av uppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av

Kommentar

- förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete på balansdagen och beräknade totala uppdragsutgifter,
- utfört arbete på basis av gjorda undersökningar, eller
- den fysiska färdigställandegraden för uppdraget.

Delbetalningar och förskott från beställaren motsvarar ofta inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt och kan därför normalt inte ligga till grund för att fastställa färdigställandegraden.

Allmänt råd 23.23 Kan det ekonomiska utfallet av ett **uppdrag** inte beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska en **intäkt** endast redovisas med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som **sannolikt** kommer att ersättas av beställaren.

Kommentar Uppdragsutgifterna redovisas som kostnader det räkenskapsår de uppkommer. När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av uppdraget inte längre föreligger, ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna redovisas enligt punkt 23.18.

Allmänt råd 23.24 Är det **sannolikt** att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett **uppdrag**, ska den befarade förlusten redovisas som en **kostnad** oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

Allmänt råd 23.25 Är det inte längre **sannolikt** att betalning kommer att erhållas för belopp som redan har redovisats som **intäkt**, ska det belopp som sannolikt inte kommer att erhållas redovisas som **kostnad**.

Allmänt råd 23.26 En **intäkt** från ett tjänsteuppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en bestämd tidsperiod ska redovisas linjärt över denna tidsperiod, om inte någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden.

Om en specifik aktivitet är mer väsentlig än andra aktiviteter, ska intäkten redovisas när den specifika aktiviteten har utförts.

Kvittning

Allmänt råd 23.27 Upparbetade intäkter för vart och ett av **uppdragen** ska minskas med de belopp som fakturerats. En nettopost som är en **tillgång** får inte kvittas mot en nettopost som är en **skuld** om de inte avser samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperiod.

Kommentar Enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÅRL ska en upplysning lämnas i not om de bruttobelopp som kvittas mot varandra (se lagtext i kapitel 8).

Ränta, royalty och utdelning

Allmänt råd 23.28 Ett **företag** ska redovisa ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning till följd av någon annans användning av företagets **tillgångar** som **intäkt** när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Ränta enligt första stycket ska redovisas som intäkt enligt **effektiv-räntemetoden**.

Royalty enligt första stycket ska periodiseras i enlighet med överenskommelsens ekonomiska innebörd.

Utdelning enligt första stycket ska redovisas när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts.

En intäkt får, enligt punkt 2.18, redovisas endast om

Kommentar

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Noter

23.29 Ett **företag** ska lämna följande upplysningar:

Allmänt råd

- a) De **redovisningsprinciper** som tillämpats för intäktsredovisningen.
- b) De metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden.

23.30 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om pågående **uppdrag per balansdagen**:

Allmänt råd

- a) Upparbetade **intäkter**.
- b) Fakturerade belopp.
- c) Av beställaren innehållna belopp. (BFNAR 2016:9)

Av beställaren innehållna belopp är belopp som har delfakturerats enligt fastställd plan och som beställaren innehåller enligt kontraktsvillkoren tills samtliga i kontraktet angivna villkor har uppfyllts eller fel åtgärdats.

Kommentar

Redovisning i juridisk person

Uppdrag till fast pris – färdigställandemetoden

23.31 För pågående arbeten i branscher som avses i 17 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 27 § samma lag som **intäkt** senast när arbetet väsentligen är fullgjort (färdigställandemetoden). Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som **tillgång** och fakturerade belopp som **skuld** om inte annat framgår av punkt 23.32.

Allmänt råd

K3

Första stycket gäller endast om **företaget** redovisar samtliga uppdrag som omfattas av 17 kap. 27 § inkomstskattelagen på samma sätt. (BFNAR 2012:5)

Enligt bilaga 1 till ÅRL är det tillåtet att nettoredovisa utgifterna och de fakturerade beloppen.

Kommentar

I de flesta fall är det inget problem att avgöra när ett arbete ska resultatavräknas. I en del fall kan det däremot vara problem, t.ex. när beställaren och uppdragstagaren är överens om att arbetet är klart men uppdragstagaren åtar sig en del mindre justeringar. Inom byggbranschen är det vanligt med slutbesiktningar med protokoll i vilka mindre anmärkningar kan förekomma. Resultatavräkning ska göras även om mindre justeringar kvarstår. Kostnader för de tillkommande arbetena ska redovisas som skuld.

Har företaget även uppdrag till fast pris som inte omfattas av ILs möjligheter att redovisas enligt färdigställandemetoden ska dessa uppdrag redovisas enligt punkterna 23.18–23.26.

23.32 Tillämpas färdigställandemetoden och är det **sannolikt** att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett **uppdrag**, ska den befarade förlusten redovisas som en **kostnad** oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

Allmänt råd

Uppdragsutgifter ska omfatta

- a) utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
- b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
- c) sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Uppdragsinkomsten ska omfatta

- a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och
- b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar.

Kommentar Även ett företag som tillämpar färdigställandemetoden behöver följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna under den tid uppdraget fullgörs.

Allmänt råd 23.33 Tillämpas färdigställandemetoden ska punkterna 23.31 och 23.32 tillämpas på varje enskilt **uppdrag** om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.

Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.34–23.36.

Allmänt råd 23.34 Tillämpas färdigställandemetoden och omfattar ett avtal flera **uppdrag** ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om

- a) separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,
- b) varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
- c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag.

Allmänt råd 23.35 Tillämpas färdigställandemetoden ska flera avtal, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som **ett uppdrag** om

- a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
- b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
- c) uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Allmänt råd 23.36 Tillämpas färdigställandemetoden och innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett **uppdrag**, ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om

- a) uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
- b) överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.

- 23.37 En juridisk person som tillämpar färdigställandemetoden (punkterna 23.31–23.36) får byta till successiv vinstavräkning (punkterna 23.18–23.26).

Byte från successiv vinstavräkning till färdigställandemetoden får endast göras, om det finns särskilda skäl. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Ett exempel på särskilda skäl är att en ny ägare tillämpar färdigställandemetoden. Ett annat exempel är att verksamheten minskat i betydande omfattning och de administrativa resurserna till följd av detta har minskat i sådan omfattning att kraven enligt punkt 23.18 inte längre kan uppfyllas.

Kommentar

Kapitel 24 – Offentliga bidrag

Tillämpningsområde

- 24.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av och upplysningar om erhållna **offentliga bidrag**.

I punkt 24.9 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

- 24.2 **Offentliga bidrag** är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.

Allmänt råd

Ett exempel på formellt fristående organ som bildats av EU, staten och kommuner är regionala utvecklingsfonder.

Kommentar

Offentliga bidrag inkluderar inte andra former av offentliga stöd där ett värde inte rimligtvis kan fastställas och inte heller transaktioner med staten eller offentliga organ vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner.

K3

Redovisning av offentliga bidrag

- 24.3 Ett **offentligt bidrag** som inte är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som **intäkt** när villkoren för att få bidraget uppfyllts.

Allmänt råd

- 24.4 Ett **offentligt bidrag** som är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som **intäkt** när prestationen utförs.

Allmänt råd

Har bidraget tagits emot innan villkoren för att redovisa det som intäkt har uppfyllts, ska bidraget redovisas som **skuld**.

Av punkt 2.18 framgår att en intäkt endast får redovisas om

Kommentar

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen **sannolikt** kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

- 24.5 Ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång ska minska **tillgångens** anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetalad **intäkt**.

Allmänt råd

Ett bidrag som minskar tillgångens anskaffningsvärde kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens **nyttjandeperiod** i form av lägre **avskriv-**

Kommentar

ningar. Ett bidrag som redovisas som en förutbetalad intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

- Allmänt råd* 24.6 Ett **offentligt bidrag** ska värderas till det **verkliga värdet** av den **tillgång** som **företaget** fått eller kommer att få.

Noter

- Allmänt råd* 24.7 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om
- a) karaktären på och omfattningen av **offentliga bidrag** som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
 - b) villkor som inte uppfyllts avseende offentliga bidrag som har redovisats som **skuld**, samt
 - c) **eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** som är förknippade med offentliga bidrag. (BFNAR 2016:9)

Lagtext

5 kap. 8 § första stycket 1 ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
--- Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 24.8 Har anläggningstillgångar anskaffats med **offentligt bidrag**, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse **tillgångarnas** redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2016:9)
- Allmänt råd* 24.8A Har anläggningstillgångar i ett större **företag** anskaffats med **offentligt bidrag**, ska upplysning lämnas om bidragets storlek samtliga år som företaget nyttjar **tillgången**. (BFNAR 2016:9)

- Kommentar* Enligt 7 kap. 14 § första stycket ÅRL tillämpas 5 kap. 8 § även på **koncernredovisningen** och det som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.
- Upplysningen ska ange anskaffningsvärdet efter avdrag för bidraget om bidraget har minskat anskaffningsvärdet.

Redovisning i juridisk person

- Allmänt råd* 24.9 I juridisk person får ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en omsättningstillgång minska **tillgångens** anskaffningsvärde.

Kapitel 25 – Låneutgifter

Tillämpningsområde

- Allmänt råd* 25.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **låneutgifter**.
I punkt 25.7 finns särskilda regler för juridisk person.
- Allmänt råd* 25.2 **Låneutgifter** är ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital.

Med ränta på kapital enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554) avses låneutgifter enligt första stycket.

Låneutgifter kan t.ex. innefatta

Kommentar

- räntekostnader beräknade enligt **effektivräntemetoden**,
- räntedelen i finansiella leasingavtal, och
- valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i **utländsk valuta** till den del valutakursdifferansen kan anses utgöra en justering av räntekostnad.

Utgifter för pantbrev är inte låneutgifter enligt definitionen i punkt 25.2.

Redovisning

- 25.3 **Låneutgifter** ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till, om inte företaget väljer att räkna in låneutgifterna i anskaffningsvärdet enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554).

Allmänt råd

4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL

Lagtext

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

--- Lag (2015:813)

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Kommentar

K3

Låneutgifter som får räknas in i anskaffningsvärdet

- 25.4 Har ett **företag** valt att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet, ska endast sådana låneutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av en **tillgång** som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas.

Allmänt råd

Lånas kapital upp specifikt i syfte att tillverka en tillgång, får företaget endast räkna in låneutgifter för kapital som använts för investeringen. Lånas däremot kapital upp generellt, bestäms de låneutgifter som får räknas in i anskaffningsvärdet genom att en räntesats fastställs och multipliceras med tillgångens investeringsbelopp. Räntesatsen ska motsvara det vägda genomsnittet av företagets **kostnader** för utestående lån under tillverkningsperioden, exklusive låneutgifter relaterade till lån som tagits upp specifikt för tillgången. Summan av de låneutgifter som räknas in i anskaffningsvärdet under en period får inte överstiga summan av de verkliga låneutgifter som uppkommit under samma period.

Kommentar

Tidpunkt från vilken låneutgifter ska räknas in i anskaffningsvärdet

- 25.5 Har ett **företag** valt att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet, ska låneutgifterna räknas in från den tidpunkt då
- a) utgifter som ingår i **tillgångens** anskaffningsvärde har uppkommit,
 - b) låneutgifter har uppkommit, och

Allmänt råd

- c) aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången så att den kan användas eller säljas, har påbörjats.

Låneutgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet

Allmänt råd

- 25.6 Följande **låneutgifter** får inte räknas in i **tillgångens** anskaffningsvärde:
- a) Låneutgifter som uppkommer då tillverkningen av tillgången är avbruten under en längre period.
 - b) Låneutgifter som uppkommer efter det att i huvudsak alla aktiviteter är slutförda som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång innan den kan användas eller säljas.

Kommentar

Låneutgifter som uppkommer under en temporär fördröjning får däremot räknas in i tillgångens anskaffningsvärde om fördröjningen är en nödvändig del av processen för att tillgången ska kunna användas eller säljas. Det gäller t.ex. den tid som behövs för att ett lager av ost eller vin ska mogna eller om högt vattenstånd försenar byggandet av en bro och detta är vanligt under byggnadsperioden i det aktuella geografiska området.

Noter

Lagtext

5 kap. 25 § första stycket ÅRL

Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Lag (2015:813)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

- 25.7 I juridisk person får **låneutgifter** redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till även om företaget i **koncernredovisningen** väljer att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet.

Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar

Tillämpningsområde och definitioner

Allmänt råd

- 26.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **aktierelaterade ersättningar** med undantag av ersättning för nettotillgångar som förvärvats i samband med ett **rörelseförvärv**.

Kapitlet ska även tillämpas på sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till aktierelaterade ersättningar.

Allmänt råd

- 26.2 **Aktierelaterade ersättningar** är ersättningar till parter, inklusive anställda, som levererat varor eller tjänster till **företaget** där ersättningen regleras antingen med företagets **eget kapitalinstrument** eller med kontanter (eller andra tillgångar) till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets eget kapitalinstrument.

Allmänt råd

- 26.3 **Aktierelaterade ersättningar som regleras med eget kapitalinstrument** är ersättningar genom vilka **företaget** förvärvar varor eller tjänster som ersättning för företagets **eget kapitalinstrument**.

- 26.4 **Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** är ersättningar genom vilka **företaget** förvärvar varor eller tjänster genom att ådra sig **skulder** till leverantören av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets **eget kapital-instrument**. *Allmänt råd*

Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter inkluderar så kallade syntetiska optioner. Ett företag kan t.ex. som en del av **ersättningar till anställda** tilldela syntetiska optioner som ger rätt till en framtida kontant-ersättning baserad på ökningen av företagets aktiekurs under en given tidsperiod. *Kommentar*

Redovisning

- 26.5 Ett **företag** ska redovisa varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar** när varorna eller tjänsterna erhålls. Företaget ska redovisa en motsvarande ökning av
- a) **eget kapital** om varorna eller tjänsterna förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med eget kapitalinstrument**, eller
 - b) **skuld** om varorna eller tjänsterna förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter**. *Allmänt råd*

Om varorna eller tjänsterna inte uppfyller villkoren för att redovisas som **tillgångar** (se punkt 2.18), ska de redovisas som kostnad. *Kommentar*

Ökningen av eget kapital redovisas i posten Övrigt tillskjutet kapital i **koncernredovisningen**. I juridisk person redovisas ökningen som balanserad vinst.

K3

- 26.6 **Aktierelaterad ersättning** intjänas direkt om den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, inte behöver fullgöra en viss tjänstgöringsperiod innan denne har en ovillkorad rätt till ersättningen. Om det inte finns belägg för motsatsen, ska tjänsten anses ha utförts och redovisas i sin helhet vid **tilldelningstidpunkten**. Även motsvarande ökning av **eget kapital** eller **skuld** ska redovisas i dess helhet. *Allmänt råd*

- 26.7 Intjänas **aktierelaterad ersättning** först när den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, fullgjort en viss tjänstgöringsperiod ska företaget anta att tjänsten kommer att utföras under intjänandeperioden. I det fallet ska tjänsten, samt motsvarande ökning av **eget kapital** eller **skuld**, redovisas när tjänsten utförs. *Allmänt råd*

Värdering

Aktierelaterade ersättningar som regleras med eget kapitalinstrument

- 26.8 Ett **företag** ska värdera varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med eget kapital-instrument** till varornas eller tjänsternas **verkliga värde**, om inte annat följer av andra eller tredje stycket. *Allmänt råd*

Kan det verkliga värdet inte uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska varornas eller tjänsternas värde beräknas till de tilldelade **egetkapitalinstrumentens** verkliga värde.

Har tjänster utförts av anställda, eller andra personer som utför liknande tjänster, ska tjänsternas värde beräknas till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde.

- Allmänt råd* 26.9 Det **verkliga värdet** på tilldelade **egetkapitalinstrument** ska bestämmas per **tilldelningstidpunkten** om tjänsten utförts av anställda eller andra personer som utför liknande tjänster. För övriga fall är värderingstidpunkten den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls.
- Allmänt råd* 26.10 **Tilldelningstidpunkt** är den tidpunkt då ett företag ingår ett avtal om **aktierelaterade ersättningar**.
Är ett avtal om aktierelaterade ersättningar beroende av ett godkännande, t.ex. av aktieägarna, är tilldelningstidpunkten den tidpunkt då avtalet godkännts.
- Allmänt råd* 26.11 Vid den initiala värderingen av de tilldelade **egetkapitalinstrumenten** ska hänsyn tas till marknadsvillkor (t.ex. en viss ökning av företagets aktiekurs) och villkor som inte är intjäningsvillkor (t.ex. ett aktiesparprogram där villkoret är att köpa och behålla aktier en viss tid). De tilldelade egetkapitalinstrumenten får inte omvärderas, oavsett utfallet av dessa villkor.
Vid uppskattningen av det antal egetkapitalinstrument som förväntas tjäna in ska hänsyn tas till tjänstevillkor (t.ex. anställning en viss tid) och prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor (t.ex. viss vinstökning). Antalet ska justeras varje **balansdag** och vid intjäningsperiodens slut.

Kommentar Villkoren delas in enligt följande:

- Intjäningsvillkor.
 - Tjänstevillkor (t.ex. anställning en viss tid).
 - Prestationsvillkor.
 - Marknadsvillkor (t.ex. en viss ökning av företagets aktiekurs).
 - Prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor (t.ex. en viss vinstökning).
- Villkor som inte är intjäningsvillkor (t.ex. aktiesparprogram).

Marknadsvillkor och villkor som inte är intjäningsvillkor påverkar inte antalet egetkapitalinstrument som förväntas eller slutligt tjäna in.

Tjänstevillkor och prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor påverkar inte värderingen av ett egetkapitalinstrument.

Aktier

- Allmänt råd* 26.12 Det **verkliga värdet** för tilldelade aktier ska bestämmas enligt följande:
- a) Finns ett observerbart marknadspris, ska det användas.
 - b) Finns inte något observerbart marknadspris, ska observerbar företagsspecifik marknadsinformation användas, t.ex.
 - a. en nyligen genomförd transaktion med företagets aktier, eller
 - b. en nyligen genomförd oberoende värdering av företaget eller dess huvudsakliga tillgångar.

- c) Finns inte något observerbart marknadspris och är det **praktiskt ogenomförbart** att bestämma det verkliga värdet enligt b på ett tillförlitligt sätt, ska det verkliga värdet bestämmas med hjälp av en värderingsteknik som baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt. En tillämpning av värderingstekniken ska ge en uppskattning av vad priset på aktierna skulle ha varit vid **tilldelningstidpunkten** vid en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att affären genomförs. Används en värderingsteknik för att bestämma verkligt värde ska den värderingsteknik användas som bäst lämpar sig för att bestämma det verkliga värdet och som är i överensstämmelse med generellt accepterade värderingstekniker.

Aktieoptioner och liknande egetkapitalreglerade instrument

26.13 Det **verkliga värdet** för tilldelade aktieoptioner och liknande egetkapitalreglerade instrument ska bestämmas enligt följande:

Allmänt råd

- Finns ett observerbart marknadspris, ska det användas.
- Finns inte något observerbart marknadspris, ska observerbar företagsspecifik marknadsinformation användas t.ex. en nyligen genomförd transaktion med optionen.
- Finns inte något observerbart marknadspris och är det **praktiskt ogenomförbart** att med observerbar företagsspecifik marknadsinformation bestämma det verkliga värdet på ett tillförlitligt sätt, ska det verkliga värdet bestämmas med en optionsvärderingsmodell som baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt.

Tillämpas punkt 26.13 c ska de faktorer som används i modellen (t.ex. vägt genomsnittligt pris per aktie, lösenpris, förväntad volatilitet, optionens löptid, förväntad utdelning och den riskfria räntan) baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt. Av punkt 26.12 framgår hur det verkliga värdet ska bestämmas för aktier som används vid bestämmandet av det genomsnittliga priset per aktie. Uppskattningen av den förväntade volatiliteten ska vara konsekvent med den värderingsmetod och de antaganden som användes för att bestämma det verkliga värdet på aktierna.

Kommentar

K3

Ändrade intjäningsvillkor

26.14 Ändras intjäningsvillkoren så att det gynnar den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, ska hänsyn till detta tas vid redovisningen av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**.

Allmänt råd

Om det **verkliga värdet** på tilldelade **egetkapitalinstrument** ökar (eller antalet tilldelade egetkapitalinstrument ökar) enligt en värdering före respektive efter ändringen, ska det tillkommande verkliga värdet innefattas i värderingen av de tjänster som erhålls som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Det tillkommande verkliga värdet utgörs av skillnaden mellan det verkliga värdet på instrumenten efter ändringen och de ursprungliga instrumenten, båda värderade per ändringstidpunkten.

Kommentar Exempel på ändrade intjäningsvillkor är sänkt lösenpris på en option, förkortad intjänandeperiod eller ändrade eller borttagna prestationsvillkor.

Förkortad intjänandeperiod och förändringar av prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor påverkar inte värderingen av egetkapitalinstrumentet utan antalet instrument som förväntas tjänas in (se punkt 26.11) eller periodiseringen.

Allmänt råd 26.15 Ett **företag** som ändrar intjäningsvillkoren så att det sammanlagda **verkliga värdet** på de tilldelade **egetkapitalinstrumenten** minskar eller på annat sätt uppenbarligen inte gynnar den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, ska fortsätta att redovisa de erhållna tjänsterna som om ändringen inte hade inträffat.

Indragning eller reglering

Allmänt råd 26.16 Ett **företag** ska redovisa en indragning eller reglering av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** som en förkortning av intjänandeperioden genom att redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter

Allmänt råd 26.17 Ett **företag** ska värdera varor och tjänster som förvärfvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter till skuldens verkliga värde**. Företaget ska fram till dess skulden är reglerad omvärdera skulden per varje **balansdag** och per likviddagen samt redovisa varje förändring i resultaträkningen.

Aktierelaterade ersättningar med kontantreglering som alternativ

Allmänt råd 26.18 Ger ett avtal om **aktierelaterade ersättningar** ett **företag** eller dess motpart rätt att avgöra om transaktionen ska regleras med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom att emittera **egetkapitalinstrument**, ska företaget redovisa transaktionen som **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter**, om inte annat anges i andra stycket.

Ett företag ska redovisa transaktioner till följd av sådana avtal som anges i första stycket som **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**, om

- a) företaget brukar reglera avtal om aktierelaterade ersättningar genom att emittera egetkapitalinstrument, eller
- b) rätten att välja inte är affärsmässigt motiverad därför att det belopp som ska regleras med kontanter inte står i relation till och sannolikt är lägre än det **verkliga värdet** för egetkapitalinstrumentet.

Koncernplaner

Allmänt råd 26.19 Ett dotterföretag, vars moderföretag tilldelar **aktierelaterade ersättningar** till anställda i dotterföretaget eller till andra personer som utför liknande tjänster, får redovisa och värdera ersättningarna och därtill relaterade kapitaltillskott från moderföretaget utifrån en rimlig fördelning av hela koncernens **kostnad**, om moderföretaget upprättar

koncernredovisning enligt detta allmänna råd eller är ett IFRS-företag.

Sociala avgifter

- 26.20 Sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till **aktierelaterade ersättningar** ska periodiseras på samma sätt som **kostnaden** för de tjänster som erhålls (se punkterna 26.6 och 26.7). *Allmänt råd*
- Avsättningen för utgifterna enligt första stycket ska, till skillnad från tilldelade **egetkapitalinstrument**, omvärderas varje **balansdag**.
Samma värderingsmodell som har använts vid värdering enligt punkt 26.12 eller punkt 26.13 ska användas när kostnaden beräknas.

Noter

- 26.21 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av avtal om **aktierelaterade ersättningar** som företaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av avtal, inklusive allmänna villkor och bestämmelser. Ett företag med i allt väsentligt liknande slag av avtal om aktierelaterade ersättningar kan lämna informationen sammanslagen. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

Exempel på allmänna villkor och bestämmelser är intjäningskrav, längsta löptid för tilldelade optioner samt regleringsmetod. *Kommentar*

- 26.22 Ett större **företag** ska lämna upplysning om antalet samt vägda genomsnittliga lösenpriser för aktieoptioner som är *Allmänt råd*
- a) utestående vid periodens början,
 - b) tilldelade under perioden,
 - c) förverkade under perioden,
 - d) inlösta under perioden,
 - e) förfallna under perioden,
 - f) utestående vid periodens slut, och
 - g) inlösningsbara vid periodens slut. (BFNAR 2016:9)

K3

- 26.23 För **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** ska större **företag** lämna upplysning om hur företaget har fastställt det **verkliga värdet** av de varor och tjänster som förvärvats eller värdet av de **egetkapitalinstrument** som tilldelats. Om en värderingsteknik har använts, ska företaget upplysa om vilken teknik som använts. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

- 26.24 För **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** ska större **företag** lämna upplysning om hur **skulden** har beräknats. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

- 26.25 Har ett avtal om **aktierelaterade ersättningar** ändrats under räkenskapsåret, ska större **företag** beskriva ändringarna. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

- 26.26 Tillämpar ett större **företag** punkt 26.19, ska upplysning lämnas om detta och om basen för fördelningen. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

- Allmänt råd* 26.27 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om effekten av **aktierelaterade ersättningar** på företagets **finansiella ställning och resultat**:
- a) Den sammanlagda **kostnaden**, inklusive kostnaden enligt punkt 26.20, som redovisats i resultaträkningen.
 - b) Det sammanlagda **redovisade värdet** på **balansdagen** för **skulder** till följd av aktierelaterade ersättningar. (BFNAR 2016:9)

Kapitel 27 – Nedskrivningar

Tillämpningsområde

- Allmänt råd* 27.1 Detta kapitel ska tillämpas vid nedskrivningar av anläggningstillgångar med undantag av
- a) **uppskjutna skattefordringar** (se kapitel 29),
 - b) **tillgångar** som uppkommer i samband med **ersättningar till anställda** (se kapitel 28), och
 - c) finansiella anläggningstillgångar som inte är andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 11 och 12).

Vid nedskrivning av anläggningstillgångar som används i verksamhet som omfattas av självkostnadsprincipen i 2 kap. 6 § kommunallagen (2017:725) eller motsvarande bestämmelser i annan lag, får i stället för detta kapitel punkterna 37.23–37.27 tillämpas. För tillgångar som endast delvis används i sådan verksamhet gäller detta endast till den del de används i den verksamheten. (BFNAR 2024:3)

- Kommentar* Ett företag som använder en tillgång såväl i sådan verksamhet som omfattas av den kommunala självkostnadsprincipen som i sådan verksamhet som inte gör det, måste vid en tillämpning av andra stycket fastställa i vilken utsträckning tillgången använts inom respektive verksamhetsområde. Endast till den del tillgången används i verksamhet som omfattas av självkostnadsprincipen får andra stycket tillämpas. Den fördelningsgrund som bäst speglar användningen i verksamheten ska tillämpas. Fördelningsgrunden kan vara t.ex. graden av nyttjande i respektive verksamhet såsom den använda ytan i en byggnad.
- Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på **koncernredovisningen**.

Nedskrivning

Generella principer

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, 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 enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

- 27.2 Ett företag ska skriva ned en tillgång endast om återvinningsvärdet är lägre än tillgångens redovisade värde. I det fallet ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet.

Allmänt råd

Enligt punkt 27.2 ska en tillgång skrivas ned om tillgångens redovisade värde överstiger återvinningsvärdet. Återvinningsvärdet återspeglar en bedömning av de kassaflöden som tillgången genererar under hela sin återstående nyttjandeperiod (se punkt 27.5). Det innebär att det finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Kommentar

Indikation på nedskrivningsbehov

- 27.3 Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att en tillgångs värde är lägre än dess redovisade värde. Finns det en sådan indikation, ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.

Allmänt råd

Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde ska återvinningsvärdet beräknas för hela den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

- 27.4 En kassagenererande enhet är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

Allmänt råd

Vid beräkning av återvinningsvärdet prognostiseras framtida kassaflöden. I många fall ger en enskild tillgång inte upphov till inbetalningar som är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar. I sådana fall beräknas återvinningsvärdet för hela den kassagenererande enheten.

Kommentar

K3

Vid bedömningen av om det finns en indikation på ett nedskrivningsbehov beaktas såväl extern som intern information.

Åtminstone följande externa information beaktas:

- Tillgångens marknadsvärde har under räkenskapsåret minskat betydligt av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användning.
- Betydande förändringar har inträffat under räkenskapsåret eller väntas inträffa som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar eller ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad för vilken tillgången är avsedd.
- Marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har under räkenskapsåret stigit på ett sätt som kan väntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och därmed minska tillgångens återvinningsvärde.
- Företagets redovisade eget kapital överstiger det bedömda verkliga värdet på hela företaget (en sådan bedömning kan t.ex. ha gjorts inför en potentiell men inte realiserad försäljning av delar av eller hela företaget).

Åtminstone följande interna information beaktas:

- Tillgången är tekniskt föråldrad eller skadad.

- Betydande förändringar har ägt rum under räkenskapsåret eller väntas äga rum inom en snar framtid vilket på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål, t.ex. att
 - tillgången inte för närvarande nyttjas,
 - företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör, eller
 - företaget planerar att avyttra tillgången i förtid.
- Den interna rapporteringen tyder på att tillgångens avkastning är lägre eller kommer att bli lägre än vad som tidigare antagits. I detta sammanhang avses med tillgångens avkastning dess rörelseresultat eller kassaflöde.

En indikation på nedskrivningsbehov för aktier och andelar är information om att betydande förändringar har inträffat, eller väntas inträffa, som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar, ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad emittenten verkar. Har företaget lämnat aktieägartillskott, är detta också en indikation på nedskrivningsbehov, särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Om det finns en indikation på att en tillgång har minskat i värde, kan företaget behöva ompröva nyttjandeperioden, metoden för avskrivning eller **restvärdet** (se kapitel 17 och 18), oberoende av om företaget har gjort en nedskrivning eller inte.

Återvinningsvärde

Allmänt råd

27.5 Återvinningsvärdet är för en tillgång eller en kassagenererande enhet det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet.

Kommentar

Det som i fortsättningen anges om beräkning av en tillgångs verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärde tillämpas även på en kassagenererande enhet.

Det är inte alltid nödvändigt att beräkna både verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärde. Om något av värdena överstiger tillgångens redovisade värde, får tillgången inte skrivas ned varför det andra värdet inte behöver beräknas.

En tillgångs verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader kan användas som återvinningsvärde, om det inte finns någon anledning att anta att nyttjandevärdet väsentligt överstiger detta. Så är ofta fallet när en tillgång ska säljas.

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader

Allmänt råd

27.6 Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader är det pris som ett företag beräknar kunna erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen.

Kommentar

Det bästa uttrycket för verkligt värde är antingen det pris som finns i ett bindande avtal mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs eller tillgångens marknadspris på en **aktiv marknad**.

Många gånger saknas såväl ett bindande avtal om försäljning som en aktiv marknad. I sådana fall är verkligt värde det pris som företaget beräknar kunna erhålla vid en försäljning av tillgången mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. När detta belopp fastställs ska företaget beakta utfallet av nyligen genomförda transaktioner med liknande tillgångar inom samma bransch.

Nyttjandevärde

- 27.7 Nyttjandevärdet är **nuvärdet** av framtida **kassaflöden** som en **tillgång** eller en **kassagenererande enhet** väntas ge upphov till. *Allmänt råd*
- 27.8 Vid fastställandet av **nyttjandevärdet** beräknas **nuvärdet** genom att
a) uppskatta de framtida **kassaflöden** som **tillgång** eller den **kassagenererande enheten** ger upphov till i den löpande verksamheten samt när den avyttras eller utträngs, och
b) diskontera de framtida kassaflödena.
In- och utbetalningar av **inkomstskatter** får inte ingå i nyttjandevärdet. *Allmänt råd*
- 27.9 Vid uppskattningen av framtida **kassaflöden** enligt punkt 27.8 a ska uppskattningen för de första fem åren, om en längre period inte kan motiveras, baseras på de senaste fastställda budgeterna eller prognoserna. Uppskattningen av kassaflödena bortom denna period ska baseras på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, om inte en ökande tillväxttakt kan motiveras. Tillväxttakten får inte överskrida den långsiktiga tillväxttakt som gäller för **företagets** produkter eller för den bransch eller det land eller de länder där företaget är verksam, eller för den marknad för vilken **tillgången** är avsedd. Kan en högre tillväxttakt motiveras får den dock användas. *Allmänt råd*
- Uppskattningen ska baseras på rimliga och verifierbara antaganden som utgör företagets bästa uppskattningar av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående **nyttjandeperiod**, varvid stor vikt ska ges externa faktorer.
- 27.10 Vid uppskattningen av framtida **kassaflöden** enligt punkt 27.8 a är utgångspunkten **tillgångens** eller tillgångarnas befintliga skick. Uppskattningen får inte omfatta betalningar hänförliga till
a) en framtida omstrukturering som **företaget** ännu inte är förpliktigat att genomföra, eller
b) framtida förbättringar av tillgångens eller tillgångarnas prestanda. *Allmänt råd*
- 27.11 Vid beräkningen av **nuvärdet** enligt punkt 27.8 b ska den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används vara före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av
a) pengars tidsvärde, och
b) de risker som särskilt avser den **tillgång** eller den **kassagenererande enhet** för vilken uppskattningen av de framtida **kassaflödena** inte har justerats. *Allmänt råd*

Följande delar återspeglas i beräkningen av en tillgångs nyttjandevärde:

Kommentar

- Företagets uppskattning av de framtida kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.
- Företagets förväntningar om möjliga variationer i de framtida kassaflödenas storlek och tidpunkt.
- Pengars tidsvärde i form av aktuell riskfri ränta.
- Priset för att bära den osäkerhet som finns i tillgången.
- Andra faktorer, t.ex. en svag likviditet, som marknadsaktörer skulle ta hänsyn till vid prissättning av de framtida kassaflöden företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.

Företagets uppskattning av framtida kassaflöden innefattar

- prognostiserade inbetalningar som ett fortlöpande utnyttjande av tillgången ger upphov till,
- prognostiserade utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången ska färdigställas för användning) och som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till tillgången, och
- eventuella betalningar som erhålls eller erläggs när tillgången avyttras eller utträngs i slutet av nyttjandeperioden mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Företagets uppskattning av framtida kassaflöden får inte innefatta

- in- och utbetalningar från **finansieringsverksamhet**, eller
- in- och utbetalningar av inkomstskatter.

För att undvika dubbelräkning av risk får inte den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används återspegla risker för vilka uppskattningen av de framtida kassaflödena har justerats.

Redovisning och värdering av nedskrivning i en kassagenererande enhet

Kommentar

Ett företag ska redovisa en nedskrivning i en kassagenererande enhet endast om återvinningsvärdet för enheten är lägre än det redovisade värdet för enheten.

Allmänt råd

- 27.12 Vid en nedskrivning i en **kassagenererande enhet** ska det **redovisade värdet på tillgångarna** i enheten minskas genom att nedskrivningsbeloppet fördelas i följande ordning:
- a) Det redovisade värdet på **goodwill** som hänförs till den kassagenererande enheten.
 - b) Det redovisade värdet på övriga tillgångar i proportion till det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.

Allmänt råd

- 27.13 Det **redovisade värdet** på en **tillgång** i den **kassagenererande enheten** får inte skrivas ned till ett värde som understiger det högsta av
- a) tillgångens **verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader**,
 - b) tillgångens **nyttjandevärde**, och
 - c) noll.

Det nedskrivningsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång ska fördelas på övriga tillgångar i enheten i proportion till deras redovisade värden.

Återföring av en nedskrivning

- 27.14 Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

Allmänt råd

En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av återvinningsvärdet vid den senaste nedskrivningen, har förändrats.

Hur återföringen ska göras beror på om den tidigare nedskrivningen baserades på

Kommentar

- återvinningsvärdet för en enskild tillgång, eller
- återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en enskild tillgång

- 27.15 Om en tidigare nedskrivning baserades på återvinningsvärdet för en enskild tillgång ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde på balansdagen.

Allmänt råd

En återföring får inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter avskrivningar, om den inte hade skrivits ned.

Överstiger tillgångens återvinningsvärde det redovisade värdet, ska företaget öka det redovisade värdet till återvinningsvärdet. Ökningen är återföring av en nedskrivning som enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska redovisas i resultaträkningen.

Kommentar

När en nedskrivning har återförts, ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

K3

Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en kassagenererande enhet

- 27.16 Om en tidigare nedskrivning baserades på återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet till vilken tillgången hör, ska företaget beräkna den kassagenererande enhetens återvinningsvärde på balansdagen.

Allmänt råd

- 27.17 En återföring ska fördelas proportionellt på tillgångarna i den kassagenererande enheten med undantag av goodwill.

Allmänt råd

Fördelningen av återföringen får inte öka det redovisade värdet på en tillgång mer än till det lägsta av

- återvinningsvärdet, och
- det redovisade värde som företaget skulle ha redovisat, efter avskrivningar, om tillgången inte hade skrivits ned.

Det återföringsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång enligt andra stycket ska fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten med undantag av goodwill.

Kommentar Överstiger den kassagenererande enhetens återvinningsvärde det redovisade värdet, ska företaget återföra nedskrivningen med det överstigande beloppet. En återföring ska enligt 4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL redovisas i resultaträkningen.

När en nedskrivning har återförts ska, i förekommande fall, framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet på tillgångarna i den kassagenererande enheten, efter avdrag för eventuellt restvärde, fördelas över deras återstående nyttjandeperiod.

Särskilt om goodwill

Allmänt råd 27.18 Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska **goodwill** fördelas på var och en av de **kassagenererande enheter** som väntas bli gynnade av förvärvet.

Allmänt råd 27.19 I det fall **goodwill** inte kan fördelas på **kassagenererande enheter** ska **företaget** separera goodwill hänförlig till verksamheter som integrerats och till verksamheter som inte integrerats.

Är goodwillposten hänförlig till en verksamhet som integrerats ska **återvinningsvärdet** beräknas för hela gruppen av integrerade verksamheter. Är goodwillposten hänförlig till en förvärvad verksamhet som inte integrerats ska återvinningsvärdet i sin helhet beräknas för den förvärvade verksamheten.

Allmänt råd 27.20 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Goodwill kan inte avyttras separat och den genererar inte heller kassaflöden som är oberoende av kassaflöden från andra tillgångar. En konsekvens av detta är att verkligt värde för goodwill inte kan mätas direkt. Det verkliga värdet på goodwill måste därför härledas från verkligt värde på den kassagenererande enhet, eller grupper av kassagenererande enheter, till vilken den hör.

Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska goodwill fördelas på var och en av de kassagenererande enheter som väntas bli gynnade av förvärvet oavsett om andra tillgångar eller **skulder** i den förvärvade verksamheten tilldelats dessa enheter eller inte.

Vid bedömningen av om en verksamhet integrerats eller inte (se punkt 27.19) anses en förvärvad verksamhet som har blivit omstrukturerad eller inkorporerad i det rapporterade företaget eller andra dotterföretag vara integrerad.

Reglerna om kassagenererande enheter tillämpas vid beräkningen av återvinningsvärdet samt fördelningen av nedskrivningar och återföringar till tillgångar som hör till den förvärvade verksamheten eller hela gruppen av verksamheter.

Av 4 kap. 5 § tredje stycket följer att en nedskrivning av goodwill inte får återföras även om nedskrivningen inte längre är motiverad.

Noter

Kommentar Ett företag ska enligt 5 kap. 8 § ÅRL lämna upplysningar om belopp avseende de nedskrivningar som redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret samt vilka poster i resultaträkningen som påverkats för följande tillgångsslag:

- Materiella anläggningstillgångar.

- Goodwill.
- Andra immateriella tillgångar än goodwill.
- Finansiella anläggningstillgångar som inte värderats till verkligt värde.

Ett större företag ska enligt 5 kap. 25 § ÅRL även lämna upplysning om återförda nedskrivningar.

Kapitel 28 – Ersättningar till anställda

Tillämpningsområde och definition

- 28.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **ersättningar till anställda** med undantag av **aktierelaterade ersättningar**. *Allmänt råd*

I punkterna 28.31 och 28.32 finns särskilda regler för juridisk person.

- 28.2 **Ersättningar till anställda** är alla former av ersättningar som ett **företag** lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda. *Allmänt råd*

Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av följande ersättningar till anställda: *Kommentar*

- Kortfristiga ersättningar.
- Ersättningar efter avslutad anställning.
- Övriga långfristiga ersättningar.
- Ersättningar vid uppsägning.

Kapitlet behandlar inte aktierelaterade ersättningar (se kapitel 26) och inte heller de tilläggsupplysningar om löner, ersättningar, pensioner m.m. som ska lämnas enligt ÅRL (se kapitel 8).

Ersättningar till anställda inkluderar ersättning till företagsledningen.

K3

Kortfristiga ersättningar

- 28.3 **Kortfristiga ersättningar** är **ersättningar till anställda** som förfaller till betalning inom tolv månader efter **balansdagen** det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**. *Allmänt råd*

Kortfristiga ersättningar omfattar t.ex. *Kommentar*

- löner, sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter,
- betald korttidsfrånvaro såsom betald semester och betald sjukfrånvaro,
- vinstandelar och bonus, och
- icke-monetära ersättningar såsom sjukvård, bostad och bil samt subventionerade varor eller tjänster till nuvarande anställda.

Utgifter för ersättningar till anställda ska redovisas som en kostnad, om inte utgiften enligt det allmänna rådet ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en **tillgång**, t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier.

Ersättningar till anställda som inte har betalats ska redovisas som en skuld.

Redovisning – betald korttidsfrånvaro

- Allmänt råd* 28.4 **Kortfristiga ersättningar** för betald frånvaro som kan sparas ska redovisas som **kostnad** och kortfristig **skuld** när de anställda utfört de tjänster som ger rätt till framtida betald frånvaro.
- Kortfristiga ersättningar för betald frånvaro som inte kan sparas ska redovisas som kostnad när frånvaron inträffar.

Kommentar Ett exempel på betald frånvaro som kan sparas är intjänad semester. Ett exempel på betald frånvaro som inte kan sparas är sjukfrånvaro.

Redovisning – vinstandelsplaner och bonusplaner

- Allmänt råd* 28.5 Den förväntade kostnaden för vinstdelning och bonus ska redovisas endast om
- a) **företaget** har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** på grund av tidigare händelser, och
 - b) förpliktelsens storlek kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Kommentar Att företaget har en legal eller informell förpliktelse på grund av tidigare händelser innebär att företaget inte har något realistiskt alternativ till att betala.

Ersättningar efter avslutad anställning

- Allmänt råd* 28.6 **Ersättningar efter avslutad anställning** är **ersättningar till anställda** som utgår efter avslutad anställning med undantag av **ersättningar vid uppsägning**.

Kommentar Ersättningar efter avslutad anställning baseras på antingen en avgiftsbestämd plan eller en förmånsbestämd plan. Planerna är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning till en eller flera anställda. Ersättningen omfattar t.ex. pensioner, livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning. En plan kan även omfatta förmåner under pågående anställning, t.ex. sjukförsäkring, försäkring vid arbetsskada och livförsäkring för dödsfall (TGL). Sådana förmåner är inte ersättningar efter avslutad anställning.

Kapitel 28 ska tillämpas oavsett om planen innefattar bildandet av ett annat företag som tar emot avgifter och betalar ersättningar eller inte.

Klassificering som avgiftsbestämd eller förmånsbestämd plan

- Allmänt råd* 28.7 Ett **företag** ska 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. (BFNAR 2016:9)

- Allmänt råd* 28.8 **Avgiftsbestämda planer** är planer för **ersättningar efter avslutad anställning** enligt vilka ett **företag** betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.

Vid avgiftsbestämda planer betalar företaget fastställda avgifter till ett annat företag, normalt ett försäkringsföretag, och har inte längre någon förpliktelse till den anställda när avgiften är betald. Storleken på den anställdes ersättningar efter avslutad anställning är beroende av de avgifter företaget har betalat och den kapitalavkastning som avgifterna ger.

Kommentar

28.9 Förmånsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer.

Allmänt råd

Vid förmånsbestämda planer har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda. Företaget bär i allt väsentligt dels risken att ersättningarna kommer att kosta mer än förväntat (aktuariell risk), dels risken att avkastningen på tillgångarna avviker från förväntningarna (investeringsrisk). Investeringsrisk föreligger även om tillgångarna är överförda till ett annat företag.

Kommentar

28.10 Förvaltningstillgångar är tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse eller liknande.

Allmänt råd

Försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående till **företaget** är också förvaltningstillgång om ersättningen enligt försäkringsbrevet

- a) endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar enligt en **förmånsbestämd plan**, och
- b) inte är tillgänglig för företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och kan återföras till företaget endast om ersättningen
 - a. är större än vad som behövs för att täcka företagets samtliga relaterade förpliktelser, eller
 - b. återförs till företaget för att ersätta detta för redan betalda **ersättningar efter avslutad anställning**.

K3

Kännetecknande för en pensionsstiftelse är att den är rättsligt skild från det rapporterande företaget, att dess tillgångar inte är tillgängliga för det rapporterande företagets egna fordringsägare och att tillgångarna endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar till anställda. Även tillgångar som innehas av andra associationsformer med motsvarande kännetecken som en stiftelse kan vara förvaltningstillgångar, t.ex. tillgångar i utländska pensionsfonder och trustar.

Kommentar

Planer som omfattar flera arbetsgivare

28.11 En plan som omfattar flera arbetsgivare och som klassificeras som en förmånsbestämd plan ska redovisas som en avgiftsbestämd plan om det inte finns tillräcklig information för att redovisa planen som förmånsbestämd.

Allmänt råd

I en plan som omfattar flera arbetsgivare sammanförs tillgångar från olika företag som inte står under **gemensamt bestämmande inflytande**. Tillgångarna används sedan för att lämna ersättningar till företagens anställda utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna är anställda.

Kommentar

Försäkrade ersättningar

- Allmänt råd* 28.12 Ett **företag** kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för **ersättningar efter avslutad anställning**. En sådan plan ska klassificeras som en **avgiftsbestämd plan** om inte företaget har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att antingen
- 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.

Redovisning av planer för pensionsförpliktelser

Redovisning av pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång

- Allmänt råd* 28.12A En pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd **tillgång** ska redovisas som **avsättning** till tillgångens **redovisade värde**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Av 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och punkt 2.5 följer att pensionsförpliktelserna och tillgången i punkt 28.12A inte får kvittas mot varandra.

Redovisning av avgiftsbestämda planer

- Allmänt råd* 28.13 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 avgifterna enligt detta allmänna råd inte ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier.

Redovisning av förmånsbestämda planer

- Allmänt råd* 28.14 **Förmånsbestämda planer** ska redovisas enligt
- punkterna 57–131 i den internationella redovisningsstandarden IAS 19 Ersättningar till anställda som antagits genom EU-kommissionens förordning (EU) nr 475/2012 av den 5 juni 2012, eller
 - förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22. (BFNAR 2016:9)

Kommentar När det gäller redovisning av förmånsbestämda planer finns två redovisningsprinciper som kan tillämpas, antingen IAS 19 eller förenklingsreglerna i det allmänna rådet. Den valda principen ska tillämpas konsekvent. I kapitel 10 behandlas byte av redovisningsprincip.

Förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22 avser redovisning av

- planer i de fall en pensionspremie betalas,
- pensionsförpliktelser som är tryggade genom överföring av medel till en pensionsstiftelse,
- planer som finansieras i egen regi, och
- pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag.

- 28.15 Avkastningsskatt får inte ingå i pensionsskulden avseende **förmånsbestämda planer**. *Allmänt råd*
- 28.16 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska redovisa sådana belopp som enligt IAS 19 ska redovisas i övrigt totalresultat mot eget kapital. *Allmänt råd*
- 28.17 Har upphävts. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

Förenklingsregel för planer i de fall en pensionspremie betalas

- 28.18 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b ska redovisa en **förmånsbestämd plan** som en **avgiftsbestämd plan**, om en pensionspremie betalas. *Allmänt råd*

Avtal mellan arbetsgivare och arbetstagare kan vara både individuella eller baseras på kollektivavtal. Avtalen kan omfatta en individ, ett kollektiv eller en grupp av anställda.

Kommentar

Säkerställer inte företaget pensionsförpliktelsen med pensionsförsäkringar finansieras förpliktelsen istället i egen regi. Ett exempel på en part som administrerar planer som finansieras i egen regi är Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt.

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser som är tryggade genom överföring av medel till en pensionsstiftelse

- 28.19 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som har tryggt pensionsförpliktelser genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska redovisa en **avsättning** endast om stiftelsens förmögenhet värderad till marknadsvärde understiger förpliktelsen. *Allmänt råd*
- Överstiger stiftelsens förmögenhet förpliktelsen får inte någon **tillgång** redovisas. K3

- 28.20 Har upphävts. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser som är tryggade genom avsättning i balansräkningen

- 28.21 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som tryggar en **förmånsbestämd plan** genom avsättning i balansräkningen samt erhåller en beloppsuppgift om pensionsskuldens storlek från ett oberoende företag, ska redovisa pensionsförpliktelsen enligt den erhållna uppgiften. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag

7 kap. 12 § ÅRL

Lagtext

Koncernredovisningen och årsredovisningen ska upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelser.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och

skulder än de principer som tillämpas i koncernbalansräkningen, ska dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelser göras från andra stycket. En upplysning om skälen för avvikelserna ska anges i en not. Lag (2015:813)

Allmänt råd 28.22 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b får i koncernredovisningen redovisa pensionsförpliktelser i ett utländskt dotterföretag på samma sätt som pensionsförpliktelserna redovisas i dotterföretaget. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Punkt 28.22 reglerar när 7 kap. 12 § tredje stycket får tillämpas av företaget.

Övriga långfristiga ersättningar

Allmänt råd 28.23 **Övriga långfristiga ersättningar** är ersättningar till anställda som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.

Kommentar Övriga långfristiga ersättningar omfattar t.ex.

- långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda lång tid och tjänstledighet,
- ersättningar till dem som varit anställda under lång tid,
- långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga,
- vinstandelar och bonus, samt
- senarelagd ersättning som betalas senare än tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket den intjänades.

Redovisning

Allmänt råd 28.24 Ett **företag** ska redovisa en **skuld** avseende **övriga långfristiga ersättningar** till **nuvärdet** av förpliktelsen på balansdagen.

Ersättningar vid uppsägning

28.25 **Ersättningar vid uppsägning** är **ersättningar till anställda** som lämnas på grund av

- a) **företagets** beslut att avsluta en anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
- b) en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.

Redovisning

Allmänt råd 28.26 **Ersättningar vid uppsägning** ska, i den omfattning ersättningen inte ger **företaget** några framtida ekonomiska fördelar, endast redovisas som en **skuld** och en **kostnad** när företaget har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att antingen

- a) avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
- b) lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång.

Ersättning vid uppsägning ska endast redovisas när företaget har en detaljerad plan (jämför punkt 21.9) för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen.

Kommentar

Redovisar företaget ersättningar vid uppsägning, kan detta medföra att andra ersättningar till dessa anställda ska redovisas till ett lägre belopp.

Värdering

28.27 Ett **företag** ska värdera **ersättningar vid uppsägning** till den bästa uppskattningen av den ersättning som skulle krävas för att reglera förpliktelsen per **balansdagen**. Vid erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång ska beräkningen baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.

Allmänt råd

När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning senare än tolv månader efter balansdagen ska de nuvärdeberäknas.

Koncernplaner

28.28 Ett dotterföretag, vars moderföretag tillhandahåller en plan i vilken ingår **ersättningar till anställda** i dotterföretag, får redovisa och värdera utgifter för ersättningen utifrån en rimlig fördelning av hela koncernens **kostnad**, om moderföretaget upprättat en **koncernredovisning** enligt detta allmänna råd eller är ett IFRS-företag.

Allmänt råd

Noter

Enligt ÅRL ska tilläggsupplysningar lämnas avseende löner, ersättningar, pensioner m.m. (se kapitel 8).

Kommentar

Ersättning efter avslutad anställning

K3

Det allmänna rådet lämnar i vissa fall alternativa möjligheter att redovisa pensionsförpliktelser. Tillämpade principer ska beskrivas. Har företaget t.ex. valt att redovisa förmånsbestämda planer enligt IAS 19, ska företaget upplysa om detta. Företaget behöver däremot inte upplysa om effekterna av sina val.

Kommentar

28.29 Ett större **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska lämna följande upplysningar:

Allmänt råd

- En allmän beskrivning av planen.
- En beskrivning av de viktigaste aktuariella antagandena såsom diskonteringsränta och förväntad löneökningstakt.
- Vad som har redovisats som pensionskostnad och räntekostnad.
- Aktuariella **intäkter** och **kostnader** samt andra poster som har redovisats direkt mot **eget kapital**. (BFNAR 2016:9)

Ett större företag som valt att tillämpa IAS 19, ska lämna upplysningar enligt punkt 28.29 i stället för upplysningar enligt IAS 19, utöver tilläggsupplysningarna enligt ÅRL (se kapitel 8).

Kommentar

Exempel på upplysningar enligt a är antalet anställda som omfattas av planen, intjäningskrav och om förpliktelserna är antastbara.

28.30 Ett större **företag** som tillämpar punkt 28.22 ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av de **förmånsbestämda planer**

Allmänt råd

dotterföretaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av plan.

Upplysning ska även lämnas om

- a) tillämpade **redovisningsprinciper**, och
- b) hur aktuariella vinster och förluster har redovisats. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Exempel på upplysningar enligt första stycket är antalet anställda som omfattas av planen, intjäningskrav och om förpliktelserna är antastbara.

En upplysning enligt andra stycket är en upplysning om att en pensionsförpliktelse i ett utländskt dotterföretag inte har räknats om, utan redovisas till samma belopp som i dotterföretaget.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd 28.31 I juridisk person ska en **avsättning** som avser pensionsförpliktelser enligt en **förmånsbestämd plan** endast återföras om återföringen inte står i strid med lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Kommentar En avsättning omprövas varje år men får endast återföras om återföringen inte står i strid med tryggandelagen.

Allmänt råd 28.32 Vid redovisning i juridisk person får punkterna 28.18–28.21 tillämpas även om punkt 28.14 a tillämpas i **koncernredovisningen**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Tillämpning av tryggandelagens bestämmelser är en förutsättning för skattemässig avdragsrätt. I juridisk person får därför förmånsbestämda planer redovisas enligt förenklingsreglerna även om IAS 19 tillämpas i koncernredovisningen.

Kapitel 29 – Inkomstskatter

Tillämpningsområde

Allmänt råd 29.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **inkomstskatter**. I punkt 29.37 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar Alla företag ska redovisa aktuella och uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser.

Allmänt råd 29.2 Med **inkomstskatter** avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på **företagets skattepliktiga resultat** samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller **gemensamt styrt företag** vid utdelning till det rapporterande företaget.

Kommentar Avkastningsskatt och särskild löneskatt är exempel på skatter som inte är inkomstskatter.

Allmänt råd 29.3 **Skattekostnad** eller **skatteintäkt** är summan av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt**.

Aktuell skatt

- 29.4 **Aktuell skatt** är **inkomstskatt** för innevarande räkenskapsår som avser årets **skattepliktiga resultat** och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats. *Allmänt råd*
- 29.5 **Skattepliktigt resultat** är det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av **aktuell skatt** enligt gällande skatteregler. *Allmänt råd*

Redovisning

- 29.6 Den del av **aktuell skatt** som inte har betalats per **balansdagen** ska redovisas som **skuld**. Överstiger det som har betalats den beräknade skatten för innevarande och tidigare räkenskapsår, ska det överskjutande beloppet redovisas som **tillgång** i egen post. *Allmänt råd*

Skulden för aktuell skatt består av obetald skatt för både innevarande och tidigare räkenskapsår. *Kommentar*

- 29.7 Medför ett skattemässigt underskottsavdrag rätt till återbetalning av **aktuell skatt** hänförlig till tidigare räkenskapsår ska en fordran avseende aktuell skatt redovisas. *Allmänt råd*

Sådan rätt till återbetalning kan komma ifråga vid så kallade carry back-system som kan finnas i andra länder. *Kommentar*

- 29.8 Ett **företag** ska redovisa **aktuell skatt** i resultaträkningen, om inte skatten är hänförlig till en transaktion eller händelse som redovisas direkt mot eget kapital. *Allmänt råd*

K3

Värdering

- 29.9 **Aktuell skatt** ska värderas till det **sannolika** beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per **balansdagen**. Beloppet får inte nuvärdeberäknas. *Allmänt råd*
- 29.10 Är skattesatsen olika för kvarhållna och utdelade vinstmedel ska **aktuell skatt** värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som **skuld**. *Allmänt råd*

I vissa jurisdiktioner ändras skattesatsen om företagets ägare erhåller utdelning. Vid den tidpunkt företaget redovisar utdelningen som skuld ska den aktuella skatteskulden (eller skattefordran) och den därtill hörande skattekostnaden (eller skatteintäkten) justeras. *Kommentar*

Uppskjuten skatt

- 29.11 **Uppskjuten skatt** är **inkomstskatt** för **skattepliktigt resultat** avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser. *Allmänt råd*
- 29.12 **Uppskjuten skattefordran** representerar en reduktion av framtida **inkomstskatt** som hänför sig till *Allmänt råd*

- a) avdragsgilla **temporära skillnader**,
- b) skattemässiga underskottsavdrag, och
- c) andra outnyttjade skatteavdrag.

Allmänt råd 29.13 **Uppskjuten skatteskuld** är **inkomstskatt** som hänför sig till skattepliktiga **temporära skillnader** och som ska regleras i framtiden.

Kommentar Uppskjuten skatt (uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld) uppkommer från temporära skillnader samt från skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Uppskjuten skatt är generellt ett resultat av att företaget kommer att återvinna tillgångar eller reglera skulder till nuvarande redovisade belopp vilka skiljer sig från deras skattemässiga värden. Förväntar sig företaget att återvinna en tillgång eller reglera en skuld till **redovisat värde** utan att det skattepliktiga resultatet påverkas finns inte någon uppskjuten skatt som avser den tillgången eller skulden. Det innebär att reglerna om uppskjuten skatt endast är tillämpliga på tillgångar och skulder för vilka företaget förväntar sig att det framtida skattepliktiga resultatet vid en återvinning av tillgången eller en reglering av skulden kommer att skilja sig från det redovisade resultatet.

Allmänt råd 29.14 **Temporär skillnad** är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en **tillgång** eller en **skuld**.

Kommentar En temporär skillnad är antingen skattepliktig eller avdragsgill. En skattepliktig temporär skillnad leder till skattepliktiga belopp när framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras. En avdragsgill temporär skillnad leder till avdragsgilla belopp när framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras.

Sambandet mellan redovisat värde, skattemässigt värde och skattepliktiga respektive avdragsgilla temporära skillnader kan illustreras enligt följande:

Tillgångar

Slag av temporär skillnad

Redovisat värde > skattemässigt värde

Skattepliktig temporär skillnad

Redovisat värde < skattemässigt värde

Avdragsgill temporär skillnad

Skulder

Redovisat värde > skattemässigt värde

Avdragsgill temporär skillnad

Redovisat värde < skattemässigt värde

Skattepliktig temporär skillnad

Allmänt råd 29.15 Det skattemässiga värdet för en **tillgång**, **skuld** eller annat bestäms enligt gällande skatteregler.

Kommentar En del poster har ett skattemässigt värde även om de inte redovisas som tillgång eller skuld. Till exempel redovisas en periodiseringsfond inte som skuld i **koncernredovisningen** men avsättningen är skattemässigt avdragsgill. När periodiseringsfonden återförs kommer det skattepliktiga resultatet att öka. Det innebär att en del av periodiseringsfonden är en uppskjuten skatteskuld.

- 29.16 Upprättar ett **företag** separata inkomstdeklarationer för olika verksamheter bestäms skattemässiga värden enligt de skatteregler som gäller för respektive inkomstdeklaration. *Allmänt råd*
- 29.17 En **tillgångs** skattemässiga värde är det belopp som kommer att bli avdragsgillt vid beräkningen av det **skattepliktiga resultatet**, fastställt med utgångspunkt i hur **företaget** per **balansdagen** avser att återvinna tillgången. Är intäkterna från återvinningen inte skattepliktiga är tillgångens skattemässiga värde lika med dess **redovisade värde**. *Allmänt råd*
- 29.18 En **skulds** skattemässiga värde är det **redovisade värdet** minskat eller ökat med belopp som är avdragsgilla respektive skattepliktiga vid beräkningen av det **skattepliktiga resultatet** per **balansdagen**, om skulden då hade reglerats till sitt redovisade värde.
Det skattemässiga värdet på en förutbetalad intäkt är det redovisade värdet minskat med belopp som i framtiden inte kommer att bli skattepliktiga. *Allmänt råd*

Redovisning

- 29.19 Ett **företag** ska, om inte annat anges i punkterna 29.20 och 29.21, redovisa *Allmänt råd*
- a) en **uppskjuten skatteskuld** för alla skattepliktiga **temporära skillnader**,
 - b) en **uppskjuten skattefordran** för alla avdragsgilla temporära skillnader, och
 - c) en uppskjuten skattefordran för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran ska redovisas i egna poster i balansräkningen.

- 29.20 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 *Allmänt råd*
- a) företaget kan styra tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna, och
 - b) det inte är uppenbart att den temporära skillnaden kommer att återföras inom en överskådlig framtid. (BFNAR 2012:5)
- 29.21 Ett **företag** får inte redovisa en **uppskjuten skatteskuld** för en **temporär skillnad** som härrör från den första redovisningen av **goodwill**. *Allmänt råd*
- 29.22 Förändringar i **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** ska redovisas i resultaträkningen om inte förändringen är hänförlig till en post som redovisas i **eget kapital**. *Allmänt råd*
- 29.23 Är ett **företag** som lämnar utdelning till **ägare** skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot **eget kapital**. *Allmänt råd*

Punkt 29.23 innebär att skatten redovisas på samma sätt som utdelningen.

Kommentar

Värdering

- Allmänt råd* 29.24 Värderingen av en **uppskjuten skatteskuld** och **uppskjuten skattefordran** ska baseras på hur **företaget**, per **balansdagen**, förväntar sig att återvinna det **redovisade värdet** för motsvarande **tillgång** eller reglera det redovisade värdet för motsvarande **skuld**.
- Kommentar* Om t.ex. den temporära skillnaden härrör från en tillgångspost som förväntas bli beskattad som en kapitalvinst ska den uppskjutna skatten värderas enligt gällande skattesats för kapitalvinster.
- Allmänt råd* 29.25 Ett **företag** ska värdera en **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** till det **sannolika** beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade före **balansdagen**. Beloppet får inte nuvärdeberäknas om inte annat anges i punkt 29.26.
- Kommentar* Anledningen till att uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran som huvudregel inte får nuvärdeberäknas är att beräkningen är så komplex. En tillförlitlig beräkning skulle kräva detaljerade uppgifter om när enskilda temporära skillnader påverkar beskattningen.
- Allmänt råd* 29.26 Vid rena substansförvärv får den **uppskjutna skatteskulden** som uppstår vid förvärvet nuvärdeberäknas. Detta gäller dock endast om värdet på den uppskjutna skatteskulden är en väsentlig del av affärsuppgörelsen och det finns ett dokumenterat samband mellan köpeskillingen och köparens värdering av den uppskjutna skatteskulden.
- Med rena substansförvärv avses förvärv av andelar i företag vars huvudsakliga identifierbara **tillgångar** är byggnader eller mark och där köpeskillingen så gott som uteslutande avser byggnader eller mark med avdrag för fastighetslån och **uppskjuten skatt**.
- Kommentar* Anledningen till att en uppskjuten skatteskuld får nuvärdeberäknas vid rena substansförvärv är att det i annat fall skulle uppkomma en goodwillpost som skulle behöva nedskrivningsprövas i nära anslutning till **förvärvstidpunkten**.
- Vid ett rent substansförvärv kan det verkliga värdet av identifierbara netto-tillgångar antas motsvara köpeskillingen varför någon goodwill inte uppstår.
- I takt med att tidpunkten för betalning av den uppskjutna skatteskulden närmar sig ökar värdet på den redovisade uppskjutna skatten med ränteeffekten.
- Allmänt råd* 29.27 Gäller olika skattesatser för skilda beloppsnivåer på det **skattepliktiga resultatet**, ska **uppskjuten skatt** och den därtill relaterade **uppskjutna skatteskulden** eller **uppskjutna skattefordran** värderas utifrån genomsnittet av de skattesatser som gäller per **balansdagen**.
- Allmänt råd* 29.28 Ändras **inkomstskatten** till följd av utdelning till **ägare** ska **uppskjuten skatt** värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som **skuld**.
- Kommentar* I vissa jurisdiktioner ändras inkomstskatten om företagets ägare får utdelning. I sådana fall ska uppskjuten skatteskuld (eller skattefordran) värderas enligt

den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel till dess företaget redovisar en skuld avseende utdelningen. När företaget redovisar en sådan skuld ska den uppskjutna skatteskulden (eller skattefordran) och den därtill hörande skattekostnaden (eller skatteintäkten) justeras.

- 29.29 En **uppskjuten skattefordran** får värderas till högst det belopp som **sannolikt** kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida **skattepliktiga resultat**.

Allmänt råd

Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag är desamma som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som avser avdragsgilla temporära skillnader. Förekomsten av underskottsavdrag kan vara en indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år redovisar förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas (se punkt 2.18).

Kommentar

- 29.30 Värderingen av en **uppskjuten skattefordran** ska omprövas varje **balansdag** så att den återspeglar aktuell bedömning av framtida **skattepliktigt resultat**.

Allmänt råd

En värdeförändring till följd av en omprövning ska redovisas i resultaträkningen om förändringen inte är hänförlig till en post som redovisas i **eget kapital**.

Presentation

Klassificering

K3

- 29.31 En **uppskjuten skattefordran** eller **uppskjuten skatteskuld** ska klassificeras som finansiell anläggningstillgång respektive **avsättning**.

Allmänt råd

Kvittning

- 29.32 Fordran och **skuld** som avser **aktuell skatt** samt **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** ska nettoredovisas endast om **företaget** har legal rätt till kvittning.

Allmänt råd

Legal kvittningsrätt föreligger normalt när aktuella skatter för en viss period (dvs. ett räkenskapsår) debiteras av en och samma skattemyndighet och skatterna kan betalas med ett nettobelopp. Det förekommer i vissa länder att aktuell skatt för en viss period betalas till olika myndigheter. Vidare förekommer det att den aktuella skatten avseende olika slag av skattepliktiga resultat, såsom **realisationsvinster** och rörelseförluster, betalas eller återbetalas oberoende av varandra.

Kommentar

För att slippa bedöma under vilka framtida perioder varje temporär skillnad kommer att återföras nettoredovisas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i de fall legal kvittningsrätt föreligger avseende aktuell skatt.

Noter

Lagtext

5 kap. 36 § ÅRL

Om ett större företag i balansräkningen har tagit upp en fordrings- eller skuldpost avseende uppskjuten skatt, ska det lämna en upplysning om beloppet av den uppskjutna skatten och om förändringar i detta belopp sedan föregående balansdag. Lag (2015:813)

Allmänt råd

29.33 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysningskravet i 5 kap. 36 § ÅRL innebär att upplysning ska lämnas om i balansräkningen redovisade belopp på balansdagen och föregående balansdag.

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 36 § även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större företag ska i stället avse större koncerner.

Allmänt råd

29.34 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. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Ett exempel är en upplysning om att det finns underskott som endast kan nyttjas mot vissa slag av framtida vinster.

Allmänt råd

29.35 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om **väsentliga temporära skillnader**, skattemässiga underskottsavdrag och andra utnyttjade skatteavdrag, inklusive belopp som påverkar den **uppskjutna skatte-skulden** eller **uppskjutna skattefordran**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

29.36 Ett större **företag** ska presentera en avstämning av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan räkenskapsårets **skattekostnad** eller **skatteintäkt** och redovisat **resultat** före skatt. Av avstämningen ska framgå hur skattesatserna beräknats.

Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:

- En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt.
- En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genom-snittliga effektiva skattesatsen. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

29.37 I juridisk person ska den **uppskjutna skatteskuld** som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobeloppet i balansräkningen.

Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen.

Kommentar

De belopp som avsatts till obeskattade reserver utgör skattepliktiga temporära skillnader. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning ska uppskjuten skatteskuld hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas i

juridisk person. Obeskattade reserver redovisas således med bruttobeloppet i balansräkningen.

Upplysning enligt 5 kap. 36 § ÅRL behöver inte lämnas för uppskjutna skatteförpliktelser som är hänförliga till obeskattade reserver.

Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser

Tillämpningsområde

- 30.1 Detta kapitel ska tillämpas vid omräkning av
- a) poster i **utländsk valuta**,
 - b) nettoinvesteringar i **utlandsverksamhet**, och
 - c) **tillgångar** och **skulder** samt **intäkter** och **kostnader** i svenska dotterföretag och utlandsverksamheter som rapporterar i utländsk valuta.

Allmänt råd

Kapitlet ska inte tillämpas på poster som säkringsredovisas (se kapitel 11 och 12).

I punkterna 30.14 och 30.15 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Affärshändelser ska enligt BFL kunna presenteras i redovisningsvalutan. Detta innebär att transaktioner i utländsk valuta måste räknas om till redovisningsvalutan. Omräkningen ska göras första gången en affärshändelse bokförs och enligt avistakursen per dagen för affärshändelsen. Även en approximation av faktiska kurser får användas om den inte ger en för stor avvikelse från en omräkning till avistakurs.

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

- 30.2 **Utländsk valuta** är annan valuta än **företagets redovisningsvaluta**.

Allmänt råd

K3

Redovisningsvaluta är den valuta i vilken företaget upprättar sin **finansiella rapport**.

Kommentar

Omräkning av poster i utländsk valuta

4 kap. 13 § ÅRL

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2000:34)

Lagtext

- 30.3 **Monetära poster i utländsk valuta** ska räknas om till **balansdagens kurs**.

Allmänt råd

Poster som är säkrade mot valutakursförändringar, t.ex. av en motpost i utländsk valuta eller ett terminskontrakt, ska redovisas enligt kapitel 11 eller 12.

Kommentar

- 30.4 Icke-monetära poster som värderas till **verkligt värde i utländsk valuta** ska räknas om till valutakursen den dag då det verkliga värdet fastställs. Andra icke-monetära poster räknas inte om.

Allmänt råd

- Kommentar* Icke-monetära poster som inte räknas om redovisas till kursen per dagen för affärshändelsen (anskaffningstidpunkten).
- Allmänt råd* 30.5 **Monetära poster** är kassamedel samt **tillgångar** och **skulder** som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.
- Kommentar* Exempel på monetära poster är banktillgodohavanden, kundfordringar, leverantörsskulder samt upplupna intäkter och kostnader. Även pensionsavsättningar samt **uppskjuten skatteskuld** och **uppskjuten skattefordran** är normalt monetära poster.
- Icke-monetära tillgångs- och skuldposter är t.ex.
- aktier,
 - varulager,
 - förskott från kunder (ej att förväxla med återbetalningsbara depositioner),
 - förutbetalda kostnader, t.ex. försäkringsavgifter och hyror,
 - fastigheter, maskiner och inventarier,
 - patent, varumärken, licenser, **goodwill** och andra **immateriella tillgångar**, samt
 - förutbetalda intäkter.
- Allmänt råd* 30.6 Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av **monetära poster** ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer. För omräkning av poster som ingår i företagets nettoinvestering i **utlandsverksamhet** gäller i stället punkterna 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554).
- Allmänt råd* 30.7 Valutakursdifferensen ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshändelsen.
- Allmänt råd* 30.8 Den del av en realisations- eller omräkningsvinst (eller -förlust) från en icke-monetär post som är hänförlig till valutakursförändringar ska redovisas på samma sätt som vinsten eller förlusten.
- Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet*
- Allmänt råd* 30.9 En **monetär post** som är en fordran på eller **skuld** till en **utlandsverksamhet** ska anses som en del av företagets nettoinvestering i utlandsverksamheten, om en reglering inte är planerad eller troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid.
- Allmänt råd* 30.10 En **utlandsverksamhet** är ett dotterföretag, intresseföretag, **joint venture** eller filial där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet.
- Kommentar* Exempel på monetära poster som är en del av företagets nettoinvestering i utlandsverksamheten är långfristiga fordringar eller lån men inte kundfordringar eller leverantörsskulder.
- Allmänt råd* 30.11 En valutakursdifferens avseende en **monetär post** som utgör en del av nettoinvesteringen i en **utlandsverksamhet** och som är värderad utifrån anskaffningsvärde ska

- a) i juridisk person redovisas i resultaträkningen i det företag där differensen uppstår, och
- b) i **koncernredovisningen** redovisas som en separat komponent direkt i **egget kapital**.

Avyttras en nettoinvestering i en utlandsverksamhet ska valutakursdifferenser enligt första stycket b redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

I juridisk person ska valutakursdifferensen redovisas i resultaträkningen antingen i det rapporterande företaget eller i utlandsverksamheten beroende på var differensen uppstår. Är den monetära posten säkrad, t.ex. genom ett lån i samma valuta, ska i stället reglerna om säkringsredovisning tillämpas.

Kommentar

4 kap. 14 d § första stycket och andra stycket 2 ÅRL

Om värdering sker enligt 14 a §, ska värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen ska redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

--- Lag (2004:1173)

Lagtext

Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet

30.12 Rapporterar ett svenskt dotterföretag eller en **utlandsverksamhet i utländsk valuta** ska **intäkter och kostnader** samt **tillgångar och skulder** räknas om till **redovisningsvalutan** på följande sätt:

Allmänt råd

K3

- a) Tillgångar och skulder, inklusive jämförelsetal, till respektive balansdagskurs.
- b) Intäkter och kostnader, inklusive jämförelsetal, till avistakursen per varje dag för affärshändelserna, om inte företaget använder en kurs som utgör en approximation av den faktiska kursen.

Valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkningen ska redovisas direkt mot **egget kapital**. Avyttras det svenska dotterföretaget eller utlandsverksamheten ska de ackumulerade valutakursdifferenserna redovisas i resultaträkningen.

Härrör valutakursdifferenserna från ett delägt svenskt dotterföretag eller en delägd utlandsverksamhet som omfattas av **koncernredovisningen**, ska de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkningen och som är hänförliga till minoritetsandelarna fördelas på och redovisas som en del av **minoritetsintresset** i koncernbalansräkningen. (BFNAR 2012:5)

Består t.ex. en koncern av enskilda företag med olika valutor, ska intäkterna och kostnaderna samt tillgångar och skulder för vart och ett av företagen räknas om till företagets redovisningsvaluta så att koncernredovisning kan upprättas.

Kommentar

En genomsnittlig kurs är ett exempel på en kurs som utgör en approximation av den faktiska kursen.

Redovisade värden på tillgångar och skulder som uppkommit i samband med att en förvärvsanalys upprättas, t.ex. goodwill och över- eller undervärden, ska räknas om till balansdagens kurs.

- Allmänt råd* 30.13 Rapporterar ett dotterföretag eller en **utlandsverksamhet** i en valuta i ett höginflationsland, ska intäkter och kostnader samt **tillgångar** och **skulder** räknas om enligt den av EU-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarden IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer.

Noter

- Kommentar* Vissa företag ska lämna upplysning om storleken på de valutakursdifferenser som uppkommit under räkenskapsåret och som redovisats som en separat komponent i eget kapital per balansdagen (se kapitel 6, 36 och 37).

Redovisning i juridisk person

- Allmänt råd* 30.14 I juridisk person får utländska filialers **tillgångar** och **skulder** räknas om enligt punkterna 30.3 och 30.4. (BFNAR 2016:9)

Noter

- Allmänt råd* 30.15 Tillämpar ett **företag** punkt 30.14, ska upplysning lämnas om att utländska filialers **tillgångar** och **skulder** har räknats om i enlighet med punkterna 30.3 och 30.4. (BFNAR 2016:9)

Kapitel 31 – Höginflationsländer

- Kommentar* Eftersom svenska kronor och euro inte är höginflationsvalutor finns inte några regler i det allmänna rådet om hur en **finansiell rapport** i ett svenskt **företag** ska upprättas vid hög inflation.

Vid omräkning av en **utlandsverksamhet** i ett höginflationsland, se punkt 30.13.

Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen

Tillämpningsområde

- Allmänt råd* 32.1 Detta kapitel ska tillämpas på **händelser efter balansdagen**.
- Allmänt råd* 32.2 Med **händelser efter balansdagen** avses såväl gynnsamma som ogynnsamma händelser, vilka inträffat mellan **balansdagen** och den dag då den **finansiella rapporten** är upprättad. (BFNAR 2021:3)

- Kommentar* Kapitlet behandlar hur händelser efter balansdagen ska redovisas och vilka upplysningar som ska lämnas.

Händelser efter balansdagen är av följande två slag:

- Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.
- Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen.

Händelser efter balansdagen innefattar alla händelser som inträffat fram till den dag då den finansiella rapporten är upprättad, även om de inträffat efter det att **resultatet** eller annan utvald finansiell information har tillkännagivits. Den finansiella rapporten är upprättad den är beslutad och färdig för underskrift.

Enligt 7 kap. 7 § ÅRL tillämpas 2 kap. 4 § även på **koncernredovisningen**.

Redovisning

Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen

2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iakttas:

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

b) hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

c) hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

- 32.3 Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på **balansdagen** men som inträffat efter balansdagen och innan den **finansiella rapporten** är upprättad ska beaktas genom att justera beloppen eller att redovisa inte tidigare medtagna poster. (BFNAR 2021:3)

Allmänt råd

K3

Den finansiella rapporten är upprättad när den är beslutad och färdig för underskrift.

Kommentar

Följande är exempel på händelser efter balansdagen som ska beaktas:

- Ett domstolsavgörande efter balansdagen som bekräftar att ett företag hade en befintlig förpliktelse på balansdagen. Har företaget redovisat en **avsättning** kan beloppet behöva justeras. I annat fall ska kapitel 21 tillämpas för att bedöma om en avsättning eller **eventualförpliktelse** ska redovisas.
- Information som erhålls efter balansdagen som visar att en **tillgång** redan på balansdagen hade minskat i värde eller att en tidigare gjord nedskrivning av en tillgång ska justeras, t.ex. information om
 - att en av företagets kunder gått i konkurs efter balansdagen vilket normalt bekräftar att företaget redan på balansdagen hade en förlust på en kundfordran som därför måste skrivas ned, och
 - varuförsäljning efter balansdagen som visar vilket **nettoförsäljningsvärde** dessa varor hade på balansdagen.
- Fastställande efter balansdagen av utgiften eller inkomsten för tillgångar som köpts respektive sålts före balansdagen.

- Fastställande efter balansdagen av det belopp som avser t.ex. vinstdelning eller bonus, om företaget på balansdagen hade en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att utge sådana belopp som en följd av händelser före balansdagen.
- Upptäckt efter balansdagen av bedrägeri eller **fel** som gör att den finansiella rapporten är felaktig.

Sådana händelser som indikerar att vissa förhållanden har uppstått efter balansdagen får inte beaktas vid upprättandet av balansräkningen och resultaträkningen.

Ett exempel på en händelse efter balansdagen som inte får beaktas är en nedgång i marknadsvärdet på företagets placeringar mellan balansdagen och den dag den finansiella rapporten är upprättad. En sådan värdenedgång hänförs normalt inte till placeringarnas värde på balansdagen utan återspeglar omständigheter som har uppstått efter balansdagen. Ett företag får därför inte redovisa värdenedgången eller uppdatera upplysningarna om placeringarna per balansdagen. Dock kan företaget behöva lämna upplysningar enligt punkt 32.4.

Ett annat exempel är när företaget har fått en fordran enligt ett domstolsavgörande efter balansdagen men innan den finansiella rapporten är upprättad. En sådan fordran är en **eventualtillgång** på balansdagen som inte får redovisas (se kapitel 21). Enligt punkt 21.18 kan upplysning behöva lämnas. Fastställs beloppet för ett överenskommet skadestånd innan den finansiella rapporten är upprättad ska dock en justering göras om skadeståndet inte har redovisats tidigare på grund av att beloppet inte kunde mätas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 2.10).

Punkt 22.11 innebär att utdelning till **ägare** som fastställts efter balansdagen inte ska redovisas som skuld per balansdagen.

Noter

Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen

Lagtext

5 kap. 22 § ÅRL

Om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen, ska företaget lämna upplysningar om dessa. Upplysningarna ska omfatta arten och den ekonomiska effekten av händelserna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 32.4 Kan den ekonomiska effekten av de händelser som **företaget** ska lämna upplysningar om enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte uppskattas, ska uppgift lämnas om detta förhållande. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen ska inte beaktas i balansräkningen och resultaträkningen. Nedan ges exempel på händelser efter balansdagen som inte beaktas men som normalt leder till att upplysning ska lämnas. Upplysningen ska spegla information som blir känd efter balansdagen men innan den finansiella rapporten är upprättad.

- Ett betydande **rörelseförvärv** eller en avyttring av ett viktigare dotterföretag.

- Offentliggörande av en plan att avveckla en verksamhet.
- Betydande inköp av tillgångar, avyttringar eller planerade avyttringar av tillgångar eller expropriation av betydande tillgångar.
- En viktig produktionsanläggning förstörs.
- En omfattande omstrukturering meddelas, eller påbörjas.
- Emission eller återköp av företagets **skulder** eller **eget kapitalinstrument**.
- Onormalt stora förändringar av priset på tillgångar eller i valutakurser.
- Förändringar i skattesatser eller skattelagar som är beslutade eller i praktiken beslutade och som har betydande inverkan på **aktuell skatt** eller **uppskjuten skatt**.
- Betydande åtaganden ingås, t.ex. genom att utfästa betydande garantier.
- Betydande rättstvist som påbörjas enbart på grund av händelser som inträffat efter balansdagen.

Kapitel 33 – Noter om närstående

Tillämpningsområde

- 33.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om närstående vad gäller
- a) ställda säkerheter, garantiåtaganden och andra ekonomiska åtaganden,
 - b) lån till ledande befattningshavare, samt
 - c) transaktioner med närstående fysiska eller juridiska personer.

Allmänt råd

Kapitlet ska även tillämpas vad gäller upplysningar i juridisk person om moderföretag samt dotterföretag och vissa andra företag. (BFNAR 2016:9)

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 16, 18, 23, 24 och 32 §§ även på **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Kommentar

K3

Ställda säkerheter, garantiåtaganden och andra ekonomiska åtaganden

5 kap. 16 ÅRL

Om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska det lämna särskilda upplysningar om detta. Lag (2015:813)

Lagtext

Bestämmelsen kompletterar kraven 5 kap. 14 och 15 §§ ÅRL. Upplysningarna ska därför lämnas på samma sätt som enligt dessa paragrafer, se kapitel 8 och 21.

Kommentar

Lån till ledande befattningshavare

5 kap. 18 § ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag, ska det lämna de upplysningar om lånet som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter

Lagtext

eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av ställda säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplýsning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget befattningshavaren har. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplýsning lämnas om detta. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 32 § ÅRL

Större företag ska lämna sådana upplýsningar som anges i 18 § andra stycket om

1. lån som har lämnats till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i ett annat koncernföretag,
2. panter, andra säkerheter eller garantiåtaganden som har ställts eller andra ekonomiska åtaganden som har gjorts till förmån för en sådan befattningshavare, och
3. lån till eller säkerhet som har ställts till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551). Lag (2015:813)

Kommentar

Med motsvarande befattningshavare enligt 5 kap. 18 och 32 §§ ÅRL avses t.ex. en person som ingår i ledningen för ett handelsbolag.

Med avstått från att kräva in ett lån avses i 5 kap. 18 § inte bara att företaget slutgiltigt och uttryckligen har eftergett en fordran, utan även att företaget formlost har underlåtit att kräva betalning.

Transaktioner med närstående

Lagtext

1 kap. 8 § ÅRL

En juridisk person anses i denna lag som närstående till ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning (rapporterande företag) om

1. den ingår i samma koncern som det rapporterande företaget,
2. den är ett intresseföretag till det rapporterande företaget eller till ett företag i en koncern som det rapporterande företaget ingår i,
3. det rapporterande företaget är ett intresseföretag till den juridiska personen, eller till ett företag i en koncern som den juridiska personen ingår i,
4. den är ett gemensamt styrt företag som samägs av det rapporterande företaget eller av ett företag i en koncern som det rapporterande företaget ingår i,
5. det rapporterande företaget är ett gemensamt styrt företag som samägs av den juridiska personen, eller av ett företag i en koncern som den juridiska personen ingår i,
6. den och det rapporterande företaget båda är gemensamt styrda företag som samägs av samma tredje företag,

7. den eller det rapporterande företaget är ett gemensamt styrt företag som samägs av ett tredje företag, och den andra av dem är ett intresseföretag till det tredje företaget,

8. den är ett dotterföretag till en juridisk person som avses i 2, 4, 6 eller 7,

9. den har som huvudsaklig verksamhet att förvalta tillgångar som det rapporterande företaget har avsatt för ersättningar till personer som har avslutat sin anställning antingen i det rapporterande företaget eller i en juridisk person som är närstående till det rapporterande företaget,

10. den har avsatt tillgångar till förvaltning av ett rapporterande företag som är en sådan juridisk person som avses i 9,

11. den står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som är närstående enligt 9 §,

12. den annars står under betydande inflytande av en person som avses i 9 § 1 eller 4–6,

13. den eller dess moderföretag har en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare som är en person som avses i 9 § 1, eller

14. den eller ett företag i en koncern som den ingår i tillhandahåller tjänster för företagsledning åt det rapporterande företaget eller åt dess moderföretag.

Vid tillämpningen av första stycket ska

– med koncern jämföras en företagsgrupp som kontrolleras av ett företag eller ett annat rättssubjekt som inte är ett moderföretag i denna lags mening, och

– med intresseföretag jämföras det företag som endast uppfyller det krav på betydande inflytande som anges i 5 §. Lag (2015:813)

1 kap. 9 § ÅRL

En fysisk person anses i denna lag som närstående till ett rapporterande företag om han eller hon

1. själv eller gemensamt med någon annan utövar ett bestämmande inflytande över företaget,

2. annars har ett betydande inflytande över företaget,

3. är en styrelseledamot, den verkställande direktören eller någon annan ledande befattningshavare i företaget eller dess moderföretag,

4. är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till en person som avses i 1–3,

5. är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av en person som avses i 1–3 eller av hans eller hennes make eller sambo, eller

6. annars ingår i samma familj som en person som avses i 1–3 och kan förväntas påverka den personen i hans eller hennes kontakter med företaget eller påverkas av honom eller henne i sina egna kontakter med företaget. Lag (2015:813)

5 kap. 23 § ÅRL

Om ett större företag transaktioner på andra än marknadsmässiga villkor med närstående enligt 1 kap. 8 eller 9 §, ska det lämna upplysningar om transaktionerna.

Upplysningar behöver dock inte lämnas om transaktioner

K3

Lagtext

Lagtext

1. mellan ett moderföretag och dess helägda dotterföretag, eller
2. mellan två eller flera dotterföretag, om samtliga aktier eller andelar ägs av andra företag inom samma koncern.

Skyldigheten att lämna upplysningar gäller även ett mindre företag, om det är ett publikt aktiebolag och transaktionerna har genomförts med någon som har ett betydande aktieinnehav eller är styrelseledamot i bolaget. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 24 § ÅRL

Upplysningar enligt 23 § ska omfatta

1. uppgift om transaktionernas art och det totala belopp som transaktionerna omfattar,
2. uppgift om vilket slag av närståendeförhållande som det är fråga om, och
3. andra uppgifter om transaktionerna som är nödvändiga för att bedöma företagets ställning.

Uppgifter om flera transaktioner får lämnas i samlad form, om de avser samma typ av transaktioner och uppgifter om de enskilda transaktionerna inte är nödvändiga för att bedöma vilken inverkan de har på företagets ställning. Lag (2015:813)

Redovisning i juridisk person

Uppgifter om moderföretag

Lagtext

5 kap. 21 § ÅRL

Ett företag som är dotterföretag ska lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 45 § ÅRL

Större företag ska lämna sådana upplysningar som anges i 21 § även i fråga om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Om ett moderföretag som avses i första stycket eller 21 § är utländskt, ska en upplysning också lämnas om var det går att få tillgång till företagets koncernredovisning. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 33.2 Ett större **företag** som är dotterföretag ska alltid lämna de uppgifter om moderföretaget som anges i 5 kap. 21 och 45 §§ årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Punkt 33.2 innebär att uppgifter om moderföretaget ska lämnas oavsett om moderföretaget upprättar koncernredovisning eller inte.

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om:

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats,
3. företags ägarandel i det andra företaget och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företags balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företags rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,

2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och

3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget eller

2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Lagtext

Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar

K3

Tillämpningsområde

- 34.1 Kapitlet behandlar **jord- och skogsbruksverksamhet** samt utvinning av mineraltillgångar.

Allmänt råd

- 34.2 **Jord- och skogsbruksverksamhet** består av ett företags biologiska omvandling och skörd av **biologiska tillgångar** för försäljning eller för omvandling till **jord- och skogsbruksprodukter** eller till nya biologiska tillgångar.

Allmänt råd

Biologiska tillgångar är levande djur och levande växter.

Jord- och skogsbruksprodukter är de skördade produkterna av företagets biologiska tillgångar.

Redovisning

- 34.3 **Tillgångar** anskaffade för att användas vid prospektering och utvinning av mineraltillgångar ska redovisas enligt kapitel 17 eller kapitel 18. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Vad gäller jord- och skogsbruksverksamhet får biologiska tillgångar inte värderas till **verkligt värde** enligt ÅRL. Sådana tillgångar redovisas därmed enligt allmänna regler för omsättnings- respektive anläggningstillgångar (se t.ex. kapitel 13 och 17). Jord- och skogsbruksprodukter redovisas enligt kapitel 13.

Kommentar

En skyldighet att återställa utvinningsplatsen ska redovisas enligt kapitel 21.

Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas

Tillämpning

- Allmänt råd* 35.1 Detta kapitel ska endast tillämpas första gången en **finansiell rapport** upprättas enligt detta allmänna råd.
- Väljer ett **företag** att, efter en period då annan normgivning tillämpats, åter tillämpa detta allmänna råd, får inte kapitel 35 tillämpas ytterligare en gång.
- I punkt 35.34 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar Kapitlet ska tillämpas oavsett vilken normgivning företaget tidigare tillämpat. Ett företag som åter tillämpar det allmänna rådet efter att ha tillämpat annan normgivning ska tillämpa reglerna om byte av redovisningsprincip (se kapitel 10).

Jämförelsetal

Lagtext

3 kap. 5 § ÅRL

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse göras från andra stycket.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 35.2 En **förstagångstillämpare** ska vid **tidpunkten för övergång** räkna om posterna i balansräkningen, resultaträkningen, **kassaflödesanalysen** och noterna enligt detta kapitel. (BFNAR 2012:5)
- Allmänt råd* 35.3 En **förstagångstillämpare** är ett **företag** som första gången tillämpar detta allmänna råd vid upprättandet av en **finansiell rapport**.
- Allmänt råd* 35.3A En **förstagångstillämpare** som räknar om uppgifter i en flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen ska upplysa om detta förhållande i förvaltningsberättelsen. (BFNAR 2016:9)
- Kommentar* Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas 3 kap. 5 § även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncern.

Noter avseende förvaltningsfastigheter

- Allmänt råd* 35.4 Jämförelsetal avseende upplysningar av **verkligt värde** på **förvaltningsfastigheter** behöver inte lämnas första gången detta allmänna råd tillämpas.

Ingångsbalansräkning

- 35.5 En **förstagångstillämpare** ska upprätta en **ingångsbalansräkning**. *Allmänt råd*
- 35.6 En **ingångsbalansräkning** är en balansräkning per **tidpunkten för övergång**. *Allmänt råd*
- 35.7 **Tidpunkten för övergång** är första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett **företag** upprättar fullständig jämförande information enligt detta allmänna råd. *Allmänt råd*
- För ett mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket årsredovisningslagen (1995:1554) inte räknar om jämförelsetalen, är tidpunkten för övergång i stället första dagen på det räkenskapsår som detta allmänna råd tillämpas. (BFNAR 2012:5)

För ett företag som upprättar en finansiell rapport första gången enligt det allmänna rådet avseende ett räkenskapsår som omfattar kalenderåret 2014 är tidpunkten för övergång den 1 januari 2013, om jämförelsetal lämnas för ett räkenskapsår. Är företaget ett mindre företag som med stöd av lätttnadsregeln i ÅRL inte räknar om jämförelsetalen är tidpunkten för övergång i stället den 1 januari 2014. *Kommentar*

Vid tidpunkten för övergång ska en **förstagångstillämpare** upprätta en ingångsbalansräkning i vilken det allmänna rådets redovisnings- och värderingsprinciper tillämpas retroaktivt. I vissa fall är det dock inte tillåtet med retroaktiv tillämpning (se punkterna 35.12–35.20) och det finns även frivilliga undantag (se punkterna 35.21–35.29).

Retroaktiv tillämpning

- 35.8 Posterna i **ingångsbalansräkningen** ska redovisas med **retroaktiv tillämpning** av **redovisningsprinciper** och värderingsregler i detta allmänna råd om inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30. *Allmänt råd* K3

Retroaktiv tillämpning är tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats (se kapitel 10). *Kommentar*

- 35.9 Ett **företag** ska, om inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30, i **ingångsbalansräkningen**
- a) redovisa alla **tillgångar** och **skulder** som ska redovisas enligt detta allmänna råd,
 - b) omklassificera poster som enligt tidigare tillämpade **redovisningsprinciper** har redovisats som ett visst slag av tillgång, skuld eller komponent i **eget kapital** men som enligt detta allmänna råd utgör ett annat slag av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital, samt
 - c) värdera alla tillgångar och skulder enligt detta allmänna råd.
- 35.10 Ett **företag** får inte redovisa poster i **ingångsbalansräkningen** som **tillgång** eller **skuld**, om de inte uppfyller kriterierna i punkt 2.18 såvida inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30. *Allmänt råd*
- 35.11 Finns det skillnader mellan de **redovisningsprinciper** som ett **företag** tidigare har tillämpat och principerna enligt detta allmänna råd, ska *Allmänt råd*

de skillnadsbelopp som uppkommer redovisas direkt mot **eget kapital** i **ingångsbalansräkningen**.

Ej tillåten retroaktiv tillämpning

Borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder

- Allmänt råd* 35.12 **Finansiella tillgångar och finansiella skulder** som enligt tidigare tillämpade **redovisningsprinciper** har tagits bort från balansräkningen får inte redovisas i **ingångsbalansräkningen**, om det är fråga om transaktioner som skett före **tidpunkten för övergång**.

Säkringsredovisning och värdering av finansiella instrument

- Allmänt råd* 35.13 Säkringsredovisning avseende säkringsförhållanden som inte längre föreligger vid **tidpunkten för övergång** får inte ändras.

- Allmänt råd* 35.14 Föreligger ett säkringsförhållande vid **tidpunkten för övergång**, ska detta fortsätta redovisas till dess säkringsförhållandet upphör.

Uppskattningar och bedömningar

- Allmänt råd* 35.15 Uppskattningar och bedömningar som gjorts före **tidpunkten för övergång** får inte ändras.

Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar

- Allmänt råd* 35.16 Utgifter som avser en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som **tillgång** om utgifterna har kostnadsförts i tidigare **finansiella rapporter**.

Avskrivning på goodwill

- Allmänt råd* 35.17 **Avskrivning** på **goodwill** som gjorts före **tidpunkten för övergång** får inte räknas om.
Första stycket gäller inte om **företaget** tillämpar punkt 35.24 andra stycket. I det fallet får avskrivning på goodwill räknas om. (BFNAR 2016:9)

Materiella anläggningstillgångar

- Allmänt råd* 35.18 **Materiella anläggningstillgångar**, som enligt punkt 17.4 ska delas upp på komponenter, får inte räknas om retroaktivt. Det **redovisade värdet** för dessa tillgångar ska, per **tidpunkten för övergång**, delas upp på betydande komponenter.

- Allmänt råd* 35.19 Har ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång inte redovisats som en minskning av **tillgångens** anskaffningsvärde före **tidpunkten för övergång** får det **redovisade värdet** inte räknas om.

- Kommentar* Se punkterna 25.4, 36.16 och 37.18.

- Allmänt råd* 35.20 **Låneutgifter** får inte räknas in i anskaffningsvärdet för en **tillgång** om utgifterna har kostnadsförts i tidigare **finansiella rapporter**.

Frivilliga undantag från retroaktiv tillämpning

Finansiella tillgångar och finansiella skulder

- 35.21 **Finansiella tillgångar och finansiella skulder**, som enligt tidigare tillämpade **redovisningsprinciper** har redovisats i balansräkningen och som enligt detta allmänna råd skulle ha tagits bort från balansräkningen, får fortsätta att redovisas fram till avyttring eller reglering om de avser transaktioner före **tidpunkten för övergång**. *Allmänt råd*

Koncernbidrag

- 35.22 Koncernbidrag som inte redovisats som bokslutsdisposition före **tidpunkten för övergång** behöver inte klassificeras om. *Allmänt råd*

Indirekta tillverkningskostnader

- 35.23 Indirekta tillverkningskostnader som inte räknats in i anskaffningsvärdet för en **tillgång** före **tidpunkten för övergång** behöver inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången. *Allmänt råd*

Rörelseförvärv

- 35.24 Kapitel 19 behöver inte tillämpas på **rörelseförvärv** som gjorts före **tidpunkten för övergång**. *Allmänt råd*

Väljer ett **företag** att räkna om ett rörelseförvärv, ska alla rörelseförvärv som gjorts efter det omräknade rörelseförvärvet räknas om enligt kapitel 19.

Detsamma gäller förvärv som avser intresseföretag och **joint venture**.

Räknas ett rörelseförvärv om påverkas även koncernredovisningen.

Kommentar

K3

Aktierelaterade ersättningar

- 35.25 Kapitel 26 behöver inte tillämpas på **eget kapitalinstrument** som **företaget** tilldelat före **tidpunkten för övergång**. *Allmänt råd*

Akkumulerade omräkningsdifferenser

- 35.26 Vid omräkning av nettoinvesteringar i en **utlandsverksamhet** får ett **företag** bestämma att alla ackumulerade valutakursdifferenser vid **tidpunkten för övergång** är noll. *Allmänt råd*

Enligt kapitel 30 ska ett företag redovisa vissa effekter av ändrade valutakurser på nettoinvesteringar i utlandsverksamhet som en del i eget kapital i koncernredovisningen. Ett företag får välja att redovisa enligt kapitel 30 eller att bestämma att alla ackumulerade valutakursdifferenser (omräkningsdifferenser) är noll vid tidpunkten för övergång.

Kommentar

Uppskjuten skatt

- 35.27 En **uppskjuten skatteskuld** eller en **uppskjuten skattefordran** som hänför sig till **temporära skillnader** mellan skattemässigt värde och **redovisat värde** på **tillgångar** respektive **skulder** behöver inte redovisas i **ingångsbalansräkningen**, om uppgifterna inte kan tas fram utan oskälig kostnad. *Allmänt råd*

Kommentar Enligt kapitel 29 ska ett företag redovisa uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran som hänför sig till temporära skillnader mellan skattemässigt värde och redovisat värde på skulder respektive tillgångar.

Leasing

Allmänt råd 35.28 **Finansiella leasingavtal**, som före **tidpunkten för övergång** har redovisats som **operationella leasingavtal**, får i **ingångsbalansräkningen** värderas till det återstående värde de har enligt leasingavtalet vid **tidpunkten för övergång** i stället för att räknas om.

Materiella anläggningstillgångar

Allmänt råd 35.29 Utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats som enligt punkt 17.7 ingår i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** får beräknas vid **tidpunkten för övergång** i stället för den dag då förpliktelsen uppkom.

Praktiskt ogenomförbart att räkna om poster

Allmänt råd 35.30 Är det **praktiskt ogenomförbart** att räkna om en eller flera poster i **ingångsbalansräkningen**, ska omräkningen göras vid ingången av räkenskapsåret.

Tillämpas första stycket, ska upplysning lämnas om vilka poster som inte räknats om i ingångsbalansräkningen. (BFNAR 2016:9)

Noter

Allmänt råd 35.31 En **förstagångstillämpare** ska lämna upplysning om att det är första gången detta allmänna råd tillämpas. Upplysning ska även lämnas om vilka lätttnadsregler enligt punkterna 35.21–35.30 som har tillämpats.

Allmänt råd 35.32 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Enligt punkt 35.30 ska upplysning även lämnas om en eller flera poster i ingångsbalansräkningen inte räknats om.

Allmänt råd 35.33 En **förstagångstillämpare** ska i not upplysa om vilka **redovisningsprinciper** som har ändrats. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 35.33A Ett större **företag** ska vid tillämpningen av punkten 35.33 presentera en avstämning genom att specificera förändringar vilka har redovisats direkt mot **eget kapital** i **ingångsbalansräkningen** med varje korrigering på egen rad.

Avstämningen ska innefatta förändringen i eget kapital enligt fastställd balansräkning från året före **tidpunkten för övergång** till utgående omräknad balansräkning för jämförelseåret. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd 35.34 Värdet på andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** får i **ingångsbalansräkningen** bestämmas till det **redovisade värdet** i den **årsredovisning** som omfattar perioden som avslutas närmast före **tidpunkten för övergång**.

Punkt 35.34 innebär t.ex. att ett företag som har minskat anskaffningsvärdet med utdelningar som är hänförliga till förvärvade vinstmedel inte behöver räkna om det redovisade värdet i ingångsbalansräkningen.

Kommentar

Kapitel 36 – Särskilda regler för stiftelser och företag som drivs under stiftelseliknande former

Tillämpningsområde

36.1 Detta kapitel ska tillämpas av **företag** som är stiftelser eller som drivs under stiftelseliknande former. Dessa företag benämns i detta kapitel stiftelse.

Allmänt råd

En stiftelse ska även tillämpa kapitel 1–35 om inte annat framgår av detta kapitel.

I punkterna 36.34–36.39 finns särskilda regler för juridisk person.

Förvaltningsberättelse

6 kap. 4 § ÅRL

Stiftelser ska i förvaltningsberättelsen även lämna uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret. Lag (1999:1112)

Lagtext

Enligt 7 kap. 31 § ÅRL tillämpas 6 kap. 4 § även på **koncernredovisningen**.

Kommentar

Balansräkning

36.2 Utöver de rubriker och poster som anges i uppställningsformen i bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) och kapitel 4 i detta allmänna råd ska en stiftelse redovisa beslutade men ännu ej utbetalda bidrag som **skuld** under särskild rubrik i balansräkningen.

Allmänt råd

K3

36.3 Ändamålsbestämda medel ska redovisas i egen post i **eget kapital**.

Allmänt råd

Därutöver framgår av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 4 vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en stiftelse ska eller får göra.

Kommentar

Resultaträkning

När resultaträkningen upprättas, ska uppställningsformen i bilaga 2 eller 3 till ÅRL användas och kapitel 5 tillämpas. Av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 5 framgår vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en stiftelse ska eller får göra.

Kommentar

Förändring i eget kapital

| 36.3A Har upphävts. (BFNAR 2024:3)

Allmänt råd

Eftersom ändamålsbestämda medel redovisas som egen post i eget kapital, ska förändringen av posten specificeras enligt punkt 6.3. Förändringen av ändamålsbestämda medel redovisas som en omföring mellan posterna Ändamålsbestämda medel och Årets resultat med tillförda och använda medel specificerat.

Kommentar

Kassaflödesanalys

- Allmänt råd* 36.4 Räkenskapsårets **kassaflöden** får, utöver vad som anges i punkt 7.2, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.
- Allmänt råd* 36.5 **Kassaflöden** från bidragsverksamheten utgörs av sådana bidrag som avses i punkt 36.17 och som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Gåvor och erhållna bidrag

- Allmänt råd* 36.6 Endast det inflöde av ekonomiska fördelar som en stiftelse erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning får redovisas som **intäkt**.
- Kommentar* Om ett bidrag endast vidareförmedlas, uppfyller inbetalningen i normalfallet inte kriteriet i punkt 2.18 a och får därför inte redovisas som intäkt.
Enligt punkt 2.18 a får en intäkt endast redovisas om de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen **sannolikt** kommer att tillfalla företaget i framtiden.
- Allmänt råd* 36.7 En transaktion i vilken en stiftelse tar emot en **tillgång** eller en tjänst som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är en gåva eller ett erhållt bidrag.
Om tillgången eller tjänsten erhålls därför att stiftelsen uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor och om stiftelsen har en **skuld** till motparten om villkoren inte uppfylls, är det ett erhållt bidrag.
- Kommentar* Punkt 36.7 andra stycket innebär att om det som tagits emot inte får redovisas som ett erhållt bidrag, är det en gåva. En gåva kan bestå av kontanta medel, varor eller andra tillgångar och tjänster. Förvärv genom testamente behandlas som gåva.
- Allmänt råd* 36.8 Ett **offentligt bidrag** som en stiftelse erhåller ska redovisas som ett erhållt bidrag enligt detta kapitel.

Redovisning av gåvor

- Allmänt råd* 36.9 En gåva i form av en tjänst får inte redovisas som **intäkt**.
- Kommentar* En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysning om gåvor som inte redovisas i balansräkningen och resultaträkningen, se punkt 36.30.
- Allmänt råd* 36.10 En stiftelse ska redovisa en gåva till det **verkliga värdet** när gåvan erhålls.
- Kommentar* Hur verkligt värde beräknas framgår av kapitel 2.
- Allmänt råd* 36.11 Är en gåva av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), får en stiftelse uppskatta det **verkliga värdet** utifrån en sammanvägd bedömning av det verkliga värdet på de erhållna gåvorna.
Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska värderingen endast omfatta de gåvor som finns kvar på **balansdagen**.

I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Av prop. 2005/06:116 s. 158 f. framgår att detta typiskt sett gäller vid insamling av begagnade kläder, möbler, husgeråd och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Kommentar

36.12 En gåva ska redovisas som **intäkt** när den erhålls. Detta gäller inte för gåvor som avses i andra stycket eller i punkt 36.13.

Allmänt råd

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts men som finns kvar i stiftelsen på **balansdagen** ska redovisas som intäkt per balansdagen.

En gåva som intäktsförts redovisas antingen som en tillgång eller en kostnad beroende på om gåvan förbrukas direkt eller inte. Om även en ersättning lämnas, motsvarar intäkten gåvans verkliga värde minskat med ersättningen. Om gåvan används i tillverkningen av en tillgång ska gåvans värde ingå i utgiften för tillgången.

Kommentar

36.13 I en avkastningsstiftelse får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som **intäkt**. En sådan gåva ska redovisas direkt mot **eget kapital** när gåvan erhålls.

Allmänt råd

En gåva enligt första stycket ska värderas enligt punkt 36.10.

En avkastningsstiftelse främjar sitt ändamål genom att till en eller flera fysiska eller juridiska personer lämna anslag eller bidrag från avkastningen på sin förmögenhet.

Kommentar

K3

Redovisning av erhållna bidrag

36.14 Ett erhållet bidrag ska värderas till det **verkliga värdet** av den **tillgång** som stiftelsen fått eller kommer att få.

Allmänt råd

36.15 Ett erhållet bidrag får redovisas som **intäkt**, när villkoren för att erhålla bidraget har uppfyllts.

Allmänt råd

Intäkten får redovisas samma räkenskapsår som stiftelsen redovisar den **kostnad** bidraget är avsett att täcka.

Bidrag som inte redovisas som intäkt ska redovisas som **skuld**.

36.16 Ett erhållet bidrag som hänför sig till en anläggningstillgång ska reducera **tillgångens** anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetalad **intäkt**.

Allmänt råd

Ett bidrag som reducerar tillgångens anskaffningsvärde, kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens **nyttjandeperiod** i form av lägre avskrivningar. Ett bidrag som redovisas som en förutbetalad intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Kommentar

Lämnade bidrag och anslag

- Allmänt råd* 36.17 Med lämnade bidrag avses i detta kapitel en transaktion i vilken en stiftelse lämnar en **tillgång** utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte. Med lämnade bidrag avses även lämnade anslag.

Redovisning av lämnade bidrag

- Allmänt råd* 36.18 Ett lämnat bidrag ska redovisas som **skuld** när beslut om bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en **eventualförpliktelse**. (BFNAR 2016:9).

- Kommentar* En utfästelse är endast bindande om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom en **informell förpliktelse**.

- Allmänt råd* 36.19 I en avkastningsstiftelse ska ett lämnat bidrag redovisas som en minskning av **eget kapital**.

Pensionsstiftelse

- Allmänt råd* 36.20 Lämnad gottgörelse från en pensionsstiftelse till en arbetsgivare för **kostnader** avseende pensionsändamål ska redovisas direkt mot **eget kapital**.

En inbetalning från en arbetsgivare till en pensionsstiftelse ska också redovisas direkt mot eget kapital.

Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet

- Allmänt råd* 36.21 En fysisk **tillgång** som en stiftelse innehar för stiftelseändamålet är en materiell anläggningstillgång även om kriterierna i punkt 17.2 inte är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

- Kommentar* Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4. Med tillgångar som innehas för stiftelseändamålet avses tillgångar som inte i första hand innehas för att generera kassaflöden.

Avskrivning och nedskrivning

- Kommentar* Materiella och immateriella anläggningstillgångar som en stiftelse innehar för stiftelseändamålet ska skrivas av enligt kapitel 17 och 18.

- Allmänt råd* 36.22 Vid prövning av nedskrivningsbehov av materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet ska punkterna 36.23–36.27 tillämpas i stället för kapitel 27. Detta gäller inte för **tillgångar** som förväntas generera **kassaflöden**. (BFNAR 2012:5)

- Allmänt råd* 36.23 En stiftelse ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en anläggningstillgång kan ha minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska stiftelsen beräkna **tillgångens** förlustvärde.

Förlustvärdet för en tillgång är det lägsta av återanskaffningsvärdet och återvinningsvärdet.

36.24 När **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** ska fastställas ska alla restriktioner för att nyttja **tillgången** beaktas. Försäljningskostnader omfattar även **kostnaden** för att upphäva restriktionerna om detta är nödvändigt för att tillgången ska kunna säljas. *Allmänt råd*

36.25 Förlustvärdet för en **tillgång** får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde. *Allmänt råd*

Tillgångens försäkringsvärde är det högsta värde en försäkringsgivare skulle ersätta tillgången med, oberoende av vilket värde tillgången faktiskt försäkrats för.

Punkt 36.25 är en förenklingsregel. *Kommentar*

36.26 En **tillgång** ska endast skrivas ned om förlustvärdet är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet minskas till förlustvärdet. *Allmänt råd*

36.27 En stiftelse ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad. *Allmänt råd*

En tidigare nedskrivning ska endast återföras om de skäl som låg till grund för beräkningen av en **tillgångs** förlustvärde när den senast skrevs ned har förändrats.

En återföring får inte leda till att det **redovisade värdet** överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter **avskrivningar**, om den inte hade skrivits ned.

K3

Noter

Tillgångar som inte redovisats i balansräkningen

36.28 En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om **tillgångar** som enligt punkt 2.18 inte får redovisats i balansräkningen. Upplysningen ska avse vad för slag av tillgångar som inte har redovisats och skälen till detta. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

Gåvor och erhållna bidrag

36.29 En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om *Allmänt råd*

- a) karaktären på och omfattningen av gåvor och erhållna bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
- b) villkor som inte uppfyllts avseende **offentliga bidrag** som har redovisats som **skuld**, samt
- c) **eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** som är förknippade med erhållna bidrag som inte har redovisats som **intäkt**. (BFNAR 2016:9)

36.30 En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysning om gåvor som inte har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen. Detta gäller dock inte de gåvor som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts. *Allmänt råd*

Består gåvan av en tjänst i form av ideellt arbete, ska omfattningen av ideellt arbete framgå. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Gåvor som inte redovisats i balansräkningen och resultaträkningen kan t.ex. vara frivilliga arbetsinsatser eller reklamtjänster.

Allmänt råd 36.31 Om en stiftelse som är ett större **företag** erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan, ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag. (BFNAR 2016:9)

Lagtext **5 kap. 8 § första stycket 1 ÅRL**
För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
--- Lag (2015:813)

Allmänt råd 36.32 Har **tillgångar** anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 36.32A En stiftelse som är ett större **företag** och som lämnar uppgift enligt punkt 36.32 ska även lämna uppgift om bidragets storlek. Uppgiften ska lämnas samtliga år som stiftelsen nyttjar **tillgångar**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 8 § även på koncernredovisningen och det som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.
Upplysningen ska ange anskaffningsvärdet efter avdrag för bidraget om bidraget har reducerat anskaffningsvärdet.

Medelantalet anställda

Allmänt råd 36.33 Vid tillämpningen av punkt 8.9 ska med verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare anses sådan anställd i en stiftelse som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag.

Kommentar Enligt punkt 8.6B ska medelantalet anställda beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden.

Redovisning i juridisk person

Eget kapital

Allmänt råd 36.34 I juridisk person ska en stiftelse, om det följer av stiftelseförordnandet eller andra villkor, dela in **eget kapital** i bundet respektive fritt eget kapital.

Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet. (BFNAR 2016:9)

- 36.35 En avkastningsstiftelse ska i juridisk person redovisa lämnade bidrag mot fritt **eget kapital**. *Allmänt råd*
- 36.36 I juridisk person ska den specifikation av förändringar i **eget kapital** som avses i 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) visa följande uppgifter:
- a) Under räkenskapsåret erhållna gåvor som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.
 - b) I förekommande fall omföringar av realisationsresultat till bundet eget kapital.
 - c) Kapitalisering.
 - d) Beslutade anslag.
- Beloppen ska, i förekommande fall, delas upp på bundet respektive fritt eget kapital. (BFNAR 2024:3)

I juridisk person ska eget kapital redovisas enligt bilaga 1 till ÅRL. Förändringar i eget kapital ska därutöver specificeras enligt punkterna 6.3 och 36.36, men kan behöva delas in ytterligare enligt stiftelseförordnandet.

Kommentar

Gemensam bokföring

- 36.37 En stiftelse som med stöd av 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) har en gemensam bokföring med andra stiftelser, ska redovisa sin andel enligt punkt 15.7.
- En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysning om den sammanlagda gemensamma förmögenheten och avkastningen av den. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

Förvärv genom gåva

- 36.38 I juridisk person får i en skattepliktig verksamhet anskaffningsvärdet för en **tillgång** som förvärvats genom gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.
- 36.39 I juridisk person får ett **offentligt bidrag** som avser förvärv av en omsättningstillgång minska **tillgångens** anskaffningsvärde.

Allmänt råd

Allmänt råd

Kapitel 37 – Särskilda regler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar

Tillämpningsområde

- 37.1 Detta kapitel ska tillämpas av **företag** som är ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar. Dessa företag benämns i detta kapitel förening.
- En förening ska även tillämpa kapitel 1–35 om inte annat framgår av detta kapitel.
- I punkterna 37.34–37.36 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

Förvaltningsberättelse

- 37.2 En förening ska i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om hur föreningens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

Allmänt råd

- Kommentar* Ett exempel är att föreningen beskriver den ideella verksamheten och dess effekter eftersom detta generellt sett inte återspeglas i resultaträkningen.
- Enligt punkt 3.7 ska förvaltningsberättelsen bland annat innehålla upplysning om viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och **resultat** samt speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. Exempel på en sådan faktor eller speciell omständighet är att föreningen förvaltar stiftelser. I det fallet ska antalet förvaltade stiftelser och deras totala egna kapital anges.

Balansräkning

- Allmänt råd* 37.3 Utöver de rubriker och poster som anges i uppställningsformen i bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) och kapitel 4 i detta allmänna råd ska en förening redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i **eget kapital**.
- Kommentar* Därutöver framgår av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 4 vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en förening ska eller får göra.

Resultaträkning

- Allmänt råd* 37.4 En förening ska i resultaträkningen särredovisa intäktsposterna Medlemsavgifter, Gåvor, Bidrag, Nettoomsättning och Övriga intäkter.
- Kommentar* När resultaträkningen upprättas ska uppställningsformen i bilaga 2 eller 3 till ÅRL användas och kapitel 5 tillämpas. Av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 5 framgår vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en förening ska eller får göra.

Förändring i eget kapital

- Allmänt råd* | 37.4A Har upphävts. (BFNAR 2024:3)
- Kommentar* Eftersom ändamålsbestämda medel redovisas som egen post i eget kapital ska förändringen av posten specificeras enligt punkt 6.3. Förändringen av ändamålsbestämda medel redovisas som en omföring mellan posterna Ändamålsbestämda medel och Årets resultat med tillförda och använda medel specificerat.

Kassaflödesanalys

- Allmänt råd* 37.5 Räkenskapsårets **kassaflöden** får, utöver vad som anges i punkt 7.2, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.
- Allmänt råd* 37.6 **Kassaflöden** från bidragsverksamheten utgörs av sådana bidrag som avses i punkt 37.19 och som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Medlemsavgifter, gåvor och erhållna bidrag

- Allmänt råd* 37.7 Endast det inflöde av ekonomiska fördelar som en förening erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning får redovisas som **intäkt**.

Om ett bidrag endast vidareförmedlas, uppfyller inbetalningen i normalfallet inte kriteriet i punkt 2.18 a och får därför inte redovisas som intäkt.

Kommentar

Enligt punkt 2.18 a får en intäkt endast redovisas om de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen **sannolikt** kommer att tillfalla företaget i framtiden.

37.8 Med medlemsavgift avses avgift till den allmänna föreningsverksamheten.

Allmänt råd

Medlemsavgift innefattar inte avgift för en specifik verksamhet t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift och inte heller försäljning till medlemmarna.

Kommentar

37.9 En transaktion i vilken en förening tar emot en **tillgång** eller en tjänst som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är en gåva eller ett erhållet bidrag.

Allmänt råd

Om tillgången eller tjänsten erhålls därför att föreningen uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor och om föreningen har en **skuld** till motparten om villkoren inte uppfylls, är det ett erhållet bidrag.

Punkt 37.9 andra stycket innebär att om det som tagits emot inte får redovisas som ett erhållet bidrag är det en gåva. En gåva kan bestå av kontanta medel, varor eller andra tillgångar och tjänster. Förvärv genom testamente behandlas som gåva.

Kommentar

37.10 Ett **offentligt bidrag** som en förening erhåller ska redovisas som ett erhållet bidrag enligt detta kapitel.

Allmänt råd

K3

Redovisning av medlemsavgifter

37.11 En förening ska redovisa en medlemsavgift som **intäkt** det räkenskapsår den avser.

Allmänt råd

Redovisning av gåvor

37.12 En gåva i form av en tjänst får inte redovisas som **intäkt**.

Allmänt råd

En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysning om gåvor som inte redovisas i balansräkningen och resultaträkningen, se punkt 37.30.

Kommentar

37.13 En förening ska redovisa en gåva till det **verkliga värdet** när gåvan erhålls.

Allmänt råd

Hur verkligt värde beräknas framgår av kapitel 2.

Kommentar

37.14 Är en gåva av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), får en förening uppskatta det **verkliga värdet** utifrån en sammanvägd bedömning av verkliga värdet på de erhållna gåvorna.

Allmänt råd

Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska värderingen endast omfatta de gåvor som finns kvar på **balansdagen**.

Kommentar I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Av prop. 2005/06:116 s. 158 f. framgår att detta typiskt sett gäller vid insamling av begagnade kläder, möbler, husgeråd och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Allmänt råd 37.15 En gåva ska redovisas som **intäkt** när den erhålls. Detta gäller inte för gåvor som avses i andra stycket.
En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts men som finns kvar i föreningen på **balansdagen** ska redovisas som intäkt per balansdagen.

Kommentar En gåva som intäktsförts redovisas antingen som en tillgång eller en kostnad beroende på om gåvan förbrukas direkt eller inte. Om även en ersättning lämnas, motsvarar intäkten gåvans verkliga värde minskat med ersättningen. Om gåvan används i tillverkningen av en tillgång ska gåvans värde ingå i utgiften för tillgången.

Redovisning av erhållna bidrag

Allmänt råd 37.16 Ett erhållit bidrag ska värderas till det **verkliga värdet** av den **tillgång** som föreningen fått eller kommer att få.

Allmänt råd 37.17 Ett erhållit bidrag får redovisas som **intäkt** när villkoren för att erhålla bidraget har uppfyllts.
Intäkten får redovisas samma räkenskapsår som föreningen redovisar den **kostnad** bidraget är avsett att täcka.
Bidrag som inte redovisas som intäkt ska redovisas som **skuld**.

Allmänt råd 37.18 Ett erhållit bidrag som hänför sig till en anläggningstillgång ska reducera **tillgångens** anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetalad **intäkt**.

Kommentar Ett bidrag som reducerar tillgångens anskaffningsvärde kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens **nyttjandeperiod** i form av lägre avskrivningar. Ett bidrag som redovisas som en förutbetalad intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Lämnade bidrag

Allmänt råd 37.19 Med lämnade bidrag avses i detta kapitel en transaktion i vilken en förening lämnar en **tillgång** utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte.

Redovisning av lämnade bidrag

Allmänt råd 37.20 Ett lämnat bidrag ska redovisas som **skuld** när beslut om bidraget har fattats.
En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en **eventualförpliktelse**. (BFNAR 2016:9)

En utfästelse är endast bindande om föreningen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom en **informell förpliktelse**.

Kommentar

Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för det ideella ändamålet

37.21 En fysisk **tillgång** som en förening innehar för det ideella ändamålet är en materiell anläggningstillgång även om kriterierna i punkt 17.2 inte är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4. Med tillgångar som innehas för det ideella ändamålet avses tillgångar som inte i första hand innehas för att generera kassaflöden.

Kommentar

Avskrivning och nedskrivning

Materiella och immateriella anläggningstillgångar som en förening innehar för det ideella ändamålet ska skrivas av enligt kapitel 17 och 18.

Kommentar

37.22 Vid prövning av nedskrivningsbehov av materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för föreningens ideella ändamål ska punkterna 37.23–37.27 tillämpas i stället för kapitel 27. Detta gäller inte för **tillgångar** som förväntas generera **kassaflöden**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

37.23 En förening ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en anläggningstillgång kan ha minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska föreningen beräkna **tillgångens** förlustvärde. Förlustvärdet för en tillgång är det lägsta av återanskaffningsvärdet och **återvinningsvärdet**.

Allmänt råd

K3

37.24 När **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** ska fastställas ska alla restriktioner för att nyttja **tillgången** beaktas. Försäljningskostnader omfattar även **kostnaden** för att upphäva restriktionerna om detta är nödvändigt för att tillgången ska kunna säljas.

Allmänt råd

37.25 Förlustvärdet för en **tillgång** får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde.

Allmänt råd

Tillgångens försäkringsvärde är det högsta värde en försäkringsgivare skulle ersätta tillgången med, oberoende av vilket värde tillgången faktiskt försäkrats för.

Punkt 37.25 är en förenklingsregel.

Kommentar

37.26 En **tillgång** ska endast skrivas ned om förlustvärdet är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet minskas till förlustvärdet.

Allmänt råd

37.27 En förening ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

Allmänt råd

En tidigare nedskrivning ska endast återföras om de skäl som låg till grund för beräkningen av en **tillgångs** förlustvärde när den senast skrevs ned har förändrats.

En återföring får inte leda till att det **redovisade värdet** överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter **avskrivningar**, om den inte hade skrivits ned.

Noter

Tillgångar som inte redovisats i balansräkningen

- Allmänt råd* 37.28 En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om **tillgångar** som enligt punkt 2.18 inte får redovisats i balansräkningen. Upplysningen ska avse vad för slag av tillgångar som inte har redovisats och skälen till detta. (BFNAR 2016:9)

Gåvor och erhållna bidrag

- Allmänt råd* 37.29 En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om
- a) karaktären på och omfattningen av gåvor och erhållna bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
 - b) villkor som inte uppfyllts avseende **offentliga bidrag** som har redovisats som **skuld**, samt
 - c) **eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** som är förknippade med erhållna bidrag som inte har redovisats som **intäkt**. (BFNAR 2016:9)
- Allmänt råd* 37.30 En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om gåvor som inte har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen. Detta gäller dock inte de gåvor som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts.
- Består gåvan av en tjänst i form av ideellt arbete, ska omfattningen av ideellt arbete framgå. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Gåvor som inte redovisats i balansräkningen och resultaträkningen kan t.ex. vara frivilliga arbetsinsatser eller reklamtjänster.

- Allmänt råd* 37.31 Om en förening som är ett större **företag** erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan, ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag. (BFNAR 2016:9)

Lagtext

5 kap. 8 § första stycket 1 ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
- Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 37.32 Har **tillgångar** anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2016:9)

- 37.32A En förening som är ett större **företag** och som lämnar uppgift enligt punkt 37.32 ska även lämna uppgift om bidragets storlek. Uppgiften ska lämnas samtliga år som föreningen nyttjar tillgången. (BFNAR 2016:9) *Allmänt råd*

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 8 § även på koncernredovisningen och det som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner. *Kommentar*

Upplysningen ska ange anskaffningsvärdet efter avdrag för bidraget om bidraget har reducerat anskaffningsvärdet.

Medelantalet anställda

- 37.33 Vid tillämpningen av punkt 8.9 ska med verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare anses sådan anställd i en förening som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag. *Allmänt råd*

Enligt punkt 8.7 ska medelantalet anställda beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden. Av det allmänna rådet framgår att sådana anställda som under året uppburit högst ett halvt prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (nu socialförsäkringsbalken) inte ska räknas med. *Kommentar*

Redovisning i juridisk person

Gemensam bokföring

- 37.34 En förening som med stöd av 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) har en gemensam bokföring med andra föreningar ska redovisa sin andel enligt punkt 15.7. *Allmänt råd*

K3

Förvärv genom gåva

- 37.35 I juridisk person får i en skattepliktig verksamhet anskaffningsvärdet för en **tillgång** som förvärvats genom gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen. *Allmänt råd*
- 37.36 I juridisk person får ett **offentligt bidrag** som avser förvärv av en omsättningstillgång minska **tillgångens** anskaffningsvärde. *Allmänt råd*

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

BFNAR 2012:1

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2013 och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare.

Kapitel 11 och 12 upphör att gälla den 6 december 2012. (BFNAR 2012:5)

BFNAR 2012:5

Detta allmänna råd gäller från och med den 6 december 2012.

BFNAR 2014:1

Detta allmänna råd gäller från och med den 17 november 2014.

BFNAR 2016:9

Detta allmänna råd gäller från och med den 29 november 2016 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Bestämmelserna i punkt 1.3 i den nya lydelsen får tillämpas av ett mindre företag som har en annan associationsform än aktiebolag eller ekonomisk förening, första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

BFNAR 2017:2

Detta allmänna råd gäller från och med den 12 juni 2017.

BFNAR 2020:2

Detta allmänna råd gäller från och med den 17 juni 2020 och får tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 mars 2020 eller senare.

BFNAR 2020:6

1. Detta allmänna råd gäller från och med den 11 december 2020.
2. Punkt 1.7 första stycket gäller enligt den tidigare lydelsen om företaget har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) om fusion av helägt aktiebolag eller Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:2) om redovisning av fusion i enlighet med övergångsbestämmelserna till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion.

BFNAR 2021:2

Detta allmänna råd gäller från och med den 19 oktober 2021 och ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2021 eller senare.

BFNAR 2021:3

Detta allmänna råd gäller från och med den 12 november 2021 och ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2021 eller senare.

BFNAR 2023:3

Detta allmänna råd gäller från och med den 12 december 2023 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2022.

BFNAR 2024:3

Detta allmänna råd gäller från och med den 13 december 2024 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2024.

Exempel

Exempel 1 Kassaflödesanalys (indirekt metod)

Förutsättningar Koncernens likvida medel består av:

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

	År 2	År 1
Kassa och bank	830	325
Kortfristiga placeringar	<u>1 370</u>	<u>425</u>
Belopp vid årets slut	2 200	750

Alla kortfristiga placeringar i balansräkningen är inte likvida medel. För att vara likvida medel ska de lätt kunna omvandlas till ett känt belopp och vara utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Ett dotterföretag har under året förvärvats för 600. Värdet av förvärvade tillgångar och skulder, enligt den förvärvsanalys som upprättats vid förvärvet, framgår av nedanstående specifikation:

Materiella anläggningstillgångar	610
Varulager	110
Kundfordringar	130
Likvida medel	50
Långfristiga skulder	-175
Leverantörsskulder	<u>- 125</u>
Erlagd köpeskilling	<u>600</u>

Koncernens likvida medel påverkas med 550 (erlagd köpeskilling minskad med likvida medel i det förvärvade företaget).

Vid slutet av perioden ingår räntefordringar om 120 i posten Upplupna intäkter.

Årets räntekostnader uppgår till 480 som i sin helhet betalats under året. Under året har dessutom betalats 368 avseende föregående års räntekostnader, vilka ingick i posten Upplupna kostnader.

Under året har materiella anläggningstillgångar förvärvats för 1 310 varav 950 finansierats genom ett finansiellt leasingavtal. Resterande 360 betalades vid förvärvstillfället. Under året amorteras skulden enligt leasingavtalet med 65.

Inventarier har sålts för 60. Anskaffningsvärdet för dessa uppgick till 90 och ackumulerade avskrivningar till 50 vilket innebär att reavinsten är 20.

Under året har ett nytt långfristigt lån på 275 tagits upp.

Under året har moderföretaget lämnat 1 020 i utdelning.

Moderföretaget har under året tillförts 300 genom en nyemission.

Koncernens resultaträkning för år 2 (funktionsindelat)

Nettoomsättning	35 000
Kostnad för sålda varor	<u>- 32 500</u>
Bruttoresultat	2 500

Försäljningskostnader	- 750
Administrationskostnader	- 550
Övriga rörelseintäkter	<u>20</u>
Rörelseresultat	1 220

K3

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Resultat från finansiella poster

Resultat från övriga värdepapper som är anläggningstillgångar	650
Räntekostnader	<u>- 480</u>
Resultat efter finansiella poster	1 390

Skatt på årets resultat	<u>- 367</u>
Årets resultat	1 023

Koncernens resultaträkning för år 2 (kostnadsslagsindelat)

Nettoomsättning	35 000
Övriga rörelseintäkter	20

Rörelsens kostnader

Handelsvaror	- 28 000
Övriga externa kostnader	- 3 150
Personalkostnader	- 2 300
Avskrivningar	<u>- 350</u>
Rörelseresultat	1 220

Resultat från finansiella poster

Resultat från övriga värdepapper som är anläggningstillgångar	650
Räntekostnader	<u>- 480</u>
Resultat efter finansiella poster	1 390

Skatt på årets resultat	<u>- 367</u>
Årets resultat	1 023

Koncernens balansräkning per den 31 december

TILLGÅNGAR	År 2	År 1
<i>Anläggningstillgångar</i>		
Materiella anläggningstillgångar		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 700	650
Inventarier, verktyg och installationer	<u>780</u>	<u>300</u>
	2 480	950
Finansiella anläggningstillgångar		
Andra långfristiga värdepappersinnehav	<u>1 800</u>	<u>1 800</u>
	1 800	1 800
<i>Omsättningstillgångar</i>		
Varulager		
Färdiga varor och handelsvaror	<u>2 000</u>	<u>4 500</u>
	2 000	4 500
Kortfristiga fordringar		
Kundfordringar	3 280	1 800
Upplupna intäkter	<u>120</u>	<u>0</u>
	3 400	1 800
Kortfristiga placeringar	1 570	625
Kassa och bank	<u>830</u>	<u>325</u>
SUMMA TILLGÅNGAR	12 080	10 000

EGET KAPITAL OCH SKULDER*Eget kapital*

Aktiekapital	1 300	1 000
Annat eget kapital inklusive årets resultat	<u>1 703</u>	<u>1 700</u>
	3 003	2 700

*Skulder***Långfristiga skulder**

Skulder till kreditinstitut	2 500	2 500
Övriga skulder	<u>1 735</u>	<u>400</u>
	4 235	2 900

Kortfristiga skulder

Leverantörsskulder	3 000	1 640
Skatteskulder	50	600
Upplupna kostnader	<u>1 792</u>	<u>2 160</u>
	4 842	4 400

SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER	12 080	10 000

*Härledning av vissa poster i kassaflödesanalysen:**Tänk så här***Erhållen ränta**

Finansiell intäkt enligt RR	650
Ökning av räntefordran (i upplupna intäkter)	<u>- 120</u>
	530

Erlagd ränta

Räntekostnad enligt RR	- 480
Minskning av ränteskulder (i upplupna kostnader)	<u>- 368</u>
	- 848

Betald inkomstskatt

Skattekostnad enligt RR	- 367
Minskning av skatteskulder	<u>- 550</u>
	- 917

Förvärv av materiella anläggningstillgångar

Ökning av posten enligt BR	- 1 530
Redovisat värde på sålda inventarier	- 40
Årets avskrivningar	- 350
Materiella anläggningstillgångar enligt förvärvsanalys	
avseende förvärvat dotterföretag	610
Anskaffning som finansierats genom finansiellt leasingavtal	<u>950</u>
	- 360

Minskning av varulager

Minskning av posten enligt balansräkningen	2 500
Varulager i förvärvat dotterföretag	<u>110</u>
	2 610

Upptagna lån

Ökning av posten enligt balansräkningen	1 335
Andel av ökning hänförligt till finansiellt leasingavtal	- 950
Skulder enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	- 175
Amortering av finansiellt leasingåtagande	<u>65</u>
	275

K3

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Kassaflödesanalys

Redovisa så här
i den finansiella
rapporten

Den löpande verksamheten

	År 2
Rörelseresultat	1 220
Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet	
Avskrivningar	350
Realisationsvinst	<u>- 20</u>
	1 550
Erhållen ränta	530
Erlagd ränta	- 848
Betald inkomstskatt	<u>- 917</u>

Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapital

	315
Kassaflöde från förändringar i rörelsekapital	
Minskning av varulager	2 610
Ökning av rörelsefordringar	- 1 350
Ökning av rörelseskulder	<u>1 235</u>
Kassaflöde från den löpande verksamheten	<u>2 810</u>

Investeringsverksamheten

Förvärv av dotterföretag	- 550
Förvärv av materiella anläggningstillgångar	- 360
Försäljning av inventarier	<u>60</u>
Kassaflöde från investeringsverksamheten	<u>- 850</u>

Finansieringsverksamheten

Nyemission	300
Upptagna lån	275
Amortering av skuld	- 65
Utbetald utdelning	<u>- 1 020</u>
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	<u>- 510</u>

Årets kassaflöde 1 450

Likvida medel vid årets början, not 1 750

Likvida medel vid årets slut, not 1 **2 200**

Noter

Not 1. Likvida medel

	År 2	År 1
Kassa och bank	830	325
Kortfristiga placeringar	<u>1 370</u>	<u>425</u>
Belopp vid årets slut	2 200	750

Kortfristiga placeringar i balansräkningen vid årets slut uppgick till 1 570 (625) varav 1 370 (425) utgjordes av finansiella instrument (fordringar) med en löptid på upp till tre månader.

Exempel 2 Kassaflödesanalys (direkt metod)

Samma förutsättningar som i exempel 1.

Förutsättningar

Härledning av vissa poster i kassaflödesanalysen:

Tänk så här

Inbetalningar från kunder

Nettoomsättning enligt resultaträkningen	35 000
Ökning av kundfordringar	– 1 480
Kundfordringar enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	<u>130</u>
	33 650

Utbetalningar till leverantörer och anställda*Vid funktionsindeldad resultaträkning*

Kostnad för sålda varor enligt resultaträkningen	– 32 500
Försäljningskostnader enligt resultaträkningen	– 750
Administrationskostnader enligt resultaträkningen	– 550
Avskrivningar inkluderade i posterna ovan	350
Minskning av varulager enligt balansräkningen	2 500
Ökning av leverantörsskulder enligt balansräkningen	1 360
Varulager enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	110
Leverantörsskulder enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	<u>– 125</u>
	– 29 605

Vid kostnadsslagsindeldad resultaträkning

Handelsvaror enligt resultaträkningen	– 28 000
Övriga externa kostnader enligt resultaträkningen	– 3 150
Personalkostnader enligt resultaträkningen	– 2 300
Minskning av varulager	2 500
Ökning av leverantörsskulder	1 360
Varulager enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	110
Leverantörsskulder enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	<u>– 125</u>
	– 29 605

K3

I övrigt är härledningarna desamma som i exempel 1.

Kassaflödesanalys

Redovisa så här
År 2 i den finansiella
rapporten

Den löpande verksamheten

Inbetalningar från kunder	33 650
Utbetalningar till leverantörer och anställda	<u>– 29 605</u>

Kassaflöde från den löpande verksamheten före betalda räntor och inkomstskatter	4 045
Erhållen ränta	530
Erlagd ränta	– 848
Betald inkomstskatt	– 917
Kassaflöde från den löpande verksamheten	<u>2 810</u>

Investeringsverksamheten	
Förvärv av dotterföretag	– 550
Förvärv av materiella anläggningstillgångar	– 360
Försäljning av inventarier	60
Kassaflöde från investeringsverksamheten	<u>– 850</u>

Finansieringsverksamheten	
Nyemission	300
Upptagna lån	275
Amortering av skuld	– 65
Utbetald utdelning	– 1 020
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	<u>– 510</u>

Årets kassaflöde 1 450

Likvida medel vid årets början, not 1 750
Likvida medel vid årets slut, not 1 2 200

Tilläggsupplysningen är densamma som i exempel 1.

Exempel 3 Rörelseförvärv (80 %)

Förutsättningar Företaget A förvärvar 80 % av företaget B för 26 000 (betalas med medel ur kassan).

Balansräkning i A vid förvärvet

Kassa	32 500	Eget kapital	32 500
	<u>32 500</u>		<u>32 500</u>

Balansräkning i B vid förvärvet

Mark	6 000	Eget kapital	14 000
Kassa	8 000		
	<u>14 000</u>		<u>14 000</u>

Marken har ett marknadsvärde på 11 000.

Skattesats 30 %. Beloppen är i tkr.

Koncernredovisningen ska upprättas enligt enhetssynen, vilket innebär att alla tillgångar (inklusive goodwill) och skulder samt intäkter och kostnader medräknas i sin helhet även för delägda dotterföretag.

Tänk så här

Förvärvsanalysen upprättas per den tidpunkt då förvärvaren får bestämmande inflytande. Från och med denna tidpunkt ses förvärvaren och den förvärvade enheten som en redovisningsenhet.

Vid upprättande av förvärvsanalysen tar A in samtliga identifierbara tillgångar och skulder i B i koncernredovisningen värderade till verkligt värde. Minoriteten redovisas som en del av det egna kapitalet i koncernbalansräkningen. Skiljer sig det redovisade värdet på en identifierbar tillgång eller skuld från det verkliga värdet ska uppskjuten skatt beräknas och redovisas. Mellanskillnaden av verkligt värde på nettotillgångarna (efter hänsyn till uppskjuten skatt) och köpeskillingen plus minoritetens värde ska redovisas som koncern-goodwill.

Förvärvsanalys		
Anskaffningsvärde	26 000	
Minoritet	6 500 1)	32 500
Verkligt värde (nettotillgångar):		
Mark	11 000	
Kassa	8 000	
Uppskjuten skatteskuld	– 1 500 2)	– 17 500
Goodwill		15 000

1) Minoritetens del i B: $(26\,000/0,8) \times 20\% = 6\,500$

2) Uppskjuten skatt på övervärde på mark: $30\% \times 5\,000 = 1\,500$

K3

I koncernbalansräkningen redovisas de båda företagen som en ekonomisk enhet och interna mellanhavanden elimineras.

*Redovisa
så här i
koncernbalans-
räkningen
utifrån de
juridiska
personerna*

	BR A	BR B	Eliminering och justering	Koncern BR direkt efter förvärvet
Goodwill			15 000	15 000
Mark		6 000	5 000	11 000
Andelar B	26 000		– 26 000	0
Kassa	6 500	8 000		14 500
	32 500	14 000	– 6 000	40 500
EK	32 500	14 000	–14 000	32 500
EK minoritet			6 500	6 500
Uppskjuten skatteskuld			1 500	1 500
	32 500	14 000	– 6 000	40 500

Exempel 4 Rörelseförvärv (förvärv av ytterligare andelar)

Förutsättningar I exempel 3 förvärvade företaget A 80 % av företaget B. Efter fem år förvärvat A resterande 20 %, dvs. minoriteten, av B för 7 200. Köpet finansieras med lån. Belopp i tkr.

I koncernredovisningen har avskrivning på goodwill gjorts med 20 % per år.

Bs resultat har varit 0 samtliga år.

Marken skrivs inte av.

B har en fordran på A på 8 000.

Balansräkning i A efter det ytterligare förvärvet

Andelar db	33 200	Eget kapital	36 000
Övriga tillgångar	18 000	Skuld db	8 000
		Lån	7 200
	<u>51 200</u>		<u>51 200</u>

Balansräkning i B vid det ytterligare förvärvet

Mark	6 000	Eget kapital	14 000
Kassa	8 000		
	<u>14 000</u>		<u>14 000</u>

Marken har nu ett marknadsvärde på 12 000.

Tänk så här

B är redan ett dotterföretag och enligt enhetssynen ses det nya förvärvet enbart som en transaktion mellan ägarna. Detta innebär att transaktionen enbart påverkar det egna kapitalet. Förvärvsanalys upprättas endast när B blev ett dotterföretag varför det högre marknadsvärdet på marken inte beaktas. Detsamma gäller även vid avyttring av andelar i dotterföretag så länge moderföretaget har kvar det bestämmande inflytandet i dotterföretaget.

I koncernbalansräkningen är koncerngoodwillen helt avskriven $15\,000 - (5 \times 20\% \times 15\,000) = 0$.

I koncernbalansräkningen redovisas de båda företagen som en ekonomisk enhet och interna mellanhavanden elimineras.

Av avskrivningarna på koncerngoodwillen på 15 000 är 12 000 hänförliga till majoritetsägarnas andel och 3 000 är hänförliga till minoritetsintresset.

Efter att minoritetens andel på 6 500 har minskats med avskrivningar på 3 000 återstår ett redovisat värde på 3 500. A har betalat 7 200 för detta vilket innebär att det egna kapitalet i A påverkas med 3 700.

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

	Koncern BR före förvärvet	Köp av 20 % av B	Koncern BR efter förvärvet
Goodwill	0		0
Mark	11 000		11 000
Övriga tillgångar	18 000		18 000
	29 000		29 000
EK	24 000	– 3 700	20 300
EK minoritet	3 500	– 3 500	0
Uppskjuten skatteskuld	1 500		1 500
Lån	0	7 200	7 200
	29 000	0	29 000

	BR A	BR B	Eliminering och justering	Koncern BR direkt efter förvärvet
Goodwill			15 000 –15 000	
Mark		6 000	5 000	11 000
Andelar B	33 200		– 33 200	0
Fordran mb		8 000	– 8 000	0
Övriga tillgångar	18 000			18 000
	51 200	14 000	– 36 200	29 000
EK	36 000	14 000	– 14 000 – 12 000 – 3 700	20 300
EK minoritet			6 500 – 3 000 – 3 500	0
Uppskjuten skatteskuld			1 500	1 500
Skuld db	8 000		– 8 000	0
Lån	7 200			7 200
	51 200	14 000	– 36 200	29 000

*Redovisa
så här i
koncernbalans-
räkningen
utifrån de
juridiska
personerna*

K3

Exempel 5 Avyttring av andelar i dotterföretag

Förutsättningar I exempel 3 och 4 visas vad som tidigare har hänt.

Efter sex år säljer företaget A 60 % av företaget B. A erhåller 30 000 för aktierna. Samtidigt köps 100 % av företaget C för 10 000, vilket motsvarar det egna kapitalet i C. I C finns inga övervärden. I samband med försäljningen amorterar A sin skuld till B på 8 000.

Tänk så här

Försäljningen av andelarna i B innebär att A inte längre har ett bestämmande inflytande över B och att samtliga andelar i dotterföretaget ska ses som avyttrade. En vinst eller förlust ska redovisas i koncernredovisningen. I stället har A förvärvat andelar i intresseföretaget B. Dessa andelar ska värderas till verkligt värde vid försäljningstidpunkten.

I den juridiska personen A är anskaffningsvärdet på andelarna i dotterföretaget B $26\,000 + 7\,200 = 33\,200$.

Anskaffningsvärdet på As kvarvarande innehav i intresseföretaget B är $40\% \times 33\,200 = 13\,280$.

Redovisad realisationsvinst i den juridiska personen A är $30\,000 - (33\,200 - 13\,280) = 10\,080$.

Omvärdering av andelarna i B

I koncernredovisningen är B nu ett intresseföretag i stället för ett dotterföretag och värdet på det kvarvarande innehavet (40 %) ska omvärderas till verkligt värde vid försäljningstidpunkten. Eftersom 60 % av innehavet sålts för 30 000 kan verkligt värde på det kvarvarande innehavet bestämmas till $(30\,000/0,60) \times 40\% = 20\,000$.

Eftersom anskaffningsvärdet i den juridiska personen är 13 280 och anskaffningsvärdet i koncernen 20 000 justeras värdet i koncernbalansräkningen med 6 720.

Justering av eget kapital

Eget kapital i koncernbalansräkningen justeras med vinsten vid försäljningstillfället. Vinsten består dels av realisationsvinsten i koncernredovisningen, dels av vinsten som uppstår vid omvärderingen av innehavet i B.

Försäljningspris	30 000	
60 % av Bs värde i koncernen innan försäljningen	<u>- 10 500</u>	1)
Realisationsvinst	19 500	
Verkligt värde	20 000	
40 % av Bs värde i koncernen innan försäljningen	<u>- 7 000</u>	2)
Omvärderingsvinst	<u>13 000</u>	
Total vinst i koncernredovisningen	32 500	

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

I koncernen är Bs värde innan försäljningen:

Tillgångar minus skulder	14 000
Övervärde mark	5 000
Uppskjuten skatt	<u>-1 500</u>
Summa	17 500
1) $60 \% \times 17\,500 = 10\,500$	
2) $40 \% \times 17\,500 = 7\,000$	

Eftersom realisationsvinsten i den juridiska personen är 10 080 och realisationsvinsten i koncernen 19 500 justeras det egna kapitalet i koncernbalansräkningen med 9 420.

Det egna kapitalet justeras också med omvärderingsvinsten på 13 000.

Även den tidigare resultatpåverkan på grund av fem års goodwillavskrivningar avseende majoriteten samt den negativa egetkapitaleffekten för majoriteten av det ytterligare förvärvet år 5 justeras i eget kapital: $12\,000 + 3\,700 = 15\,700$.

I samband med försäljningen av B ökade posten Övriga tillgångar med försäljningspriset minskat med amorteringen: $30\,000 - 8\,000 = 22\,000$. Köpet av C innebär att tillgångarna i A minskade med 10 000 men samtidigt ökade koncernens tillgångar med lika mycket då tillgångarna i C uppgick till 10 000.

	Koncern BR före förs. av B och köp av C	Förs. av 60 % av B Köp av C	Koncern BR efter förs. av B och köp av C	<i>Redovisa så här i koncern- balansräkningen</i>
Mark	11 000	- 11 000	0	
Andelar i B		20 000	20 000	
Övriga tillgångar	18 000	22 000	40 000	
	29 000	31 000	60 000	
EK	20 300	31 000	52 800	
Uppskjuten skatteskuld	1 500	- 1 500	0	
Lån	7 200	0	7 200	
	29 000	31 000	60 000	

K3

Redovisa så här
i koncern-
balansräkningen
utifrån de
juridiska
personerna

	BR A	BR C	Elimine- ring C	Elimine- ring och omvärde- ring B	Koncern BR efter försäljning och förvärv
Andelar i B	13 280			6 720	20 000
Andelar i C	10 000		– 10 000		0
Övriga tillgångar	30 000	10 000			40 000
	53 280	10 000	– 10 000	6 720	60 000
EK	46 080 (varav reavinst 10 080)	10 000	– 10 000	9 420 13 000 – 15 700	52 800
Lån	7 200				7 200
	53 280	10 000	– 10 000	6 720	60 000

Bilaga 1 – Definitioner

I denna bilaga har de begrepp som är definierade i vägledningen samlats. Av andra kolumnen framgår i vilken punkt begreppet är definierat. I de fall ett begrepp är definierat i kommentartext står hänvisningen inom parentes. Några begrepp är endast definierade i bilagan. De är märkta med en stjärna.

I kapitlen är det definierade begreppet i fetstil första gången begreppet förekommer i punkten. I kommentartexten är ett begrepp i fetstil första gången det förekommer i kommentaren om begreppet inte förekommer i fetstil i en punkt i det aktuella kapitlet.

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Affärsdagen	12.17	Den dag då företaget ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en tillgång .
Aktierelaterade ersättningar	26.2	Ersättningar till parter, inklusive anställda, som levererat varor eller tjänster till företaget där ersättningen regleras antingen med företagets egetkapitalinstrument eller med kontanter (eller andra tillgångar) till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets egetkapitalinstrument.
Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument	26.3	Ersättningar genom vilka företaget förvärvar varor eller tjänster som ersättning för företagets egetkapitalinstrument .
Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter	26.4	Ersättningar genom vilka företaget förvärvar varor eller tjänster genom att ådra sig skulder till leverantören av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets egetkapitalinstrument .

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Aktiv marknad	12.25	En aktiv marknad existerar när följande villkor är uppfyllda: • Handeln avser likartade produkter. • Intresserade köpare och säljare finns normalt. • Information om priserna är allmänt tillgängliga.
Aktuell skatt	29.4	Inkomstskatt för innevarande räkenskapsår som avser årets skattepliktiga resultat och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.
Avistaköp eller avistaförsäljning	12.16	Köp eller försäljning av en finansiell tillgång som görs enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den generella tidsram som fastställts av regelverk eller praxis på den berörda marknaden.
Avgiftsbestämda planer	28.8	Planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka ett företag betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon legal förpliktelse eller informell förpliktelse att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.
Avskrivning	17.12	En systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.
Avskrivningsbart belopp	17.14	En tillgångs anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat restvärde .
Avsättning	(21)	En skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.
Balansdagen	*	Sista dagen i det räkenskapsår som den finansiella rapporten avser.
Bestämmande inflytande	9.2	En rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.
Biologiska tillgångar	34.2	Levande djur och levande växter.
Bruttoinvestering i ett leasingavtal	20.16	Summan av • de minimileaseavgifter som leasegivaren erhåller enligt ett finansiellt leasingavtal, och • eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Derivatinstrument	11.8	Ett finansiellt instrument som uppfyller följande kriterier: • Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna. • Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer. • Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt.
Effektivränta	11.11	Den räntesats som diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under det finansiella instrumentets förväntade löptid till instrumentets redovisade värde .
Effektivräntemetoden	11.12	En metod för beräkning enligt vilken ränteintäkten eller räntekostnaden ett räkenskapsår är lika med den finansiella tillgångens eller finansiella skuldens redovisade värde vid räkenskapsårets början multiplicerat med effektivräntan .
Eget kapital	2.14	Skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder .
Egetkapitalinstrument	22.3	Varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder .
Entreprenadavtal	23.10	Ett särskilt framförhandlat avtal om ett uppdrag som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.
Ersättningar efter avslutad anställning	28.6	Ersättningar till anställda som utgår efter avslutad anställning med undantag av ersättningar vid uppsägning .
Ersättningar till anställda	28.2	Alla former av ersättningar som ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.
Ersättningar vid uppsägning	28.25	Ersättningar till anställda som lämnas på grund av • företagets beslut att avsluta en anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller • en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Eventualförpliktelse	21.14	- En möjlig förpliktelse till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir, eller - en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.
Eventualtillgång	21.15	En möjlig tillgång till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.
Fel	10.11	Utelämnande eller felaktighet i de finansiella rapporterna för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, tillförlitlig information som - fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna upprättades, och - rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats i de finansiella rapporterna.
Finansiell rapport	3.2	En koncernredovisning eller en årsredovisning.
Finansiell skuld	11.6	En skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att - erlägga kontanter eller en annan finansiell tillgång till en annan part, eller - byta finansiella instrument med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga.
Finansiell tillgång	11.5	En tillgång i form av - kontanter, - en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan part, - en avtalsenlig rätt att byta finansiella instrument med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller egetkapitalinstrument utgivna av ett annat företag.

K3

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel	12.5	Finansiella tillgångar eller finansiella skulder som • förvärvades eller uppkom med syfte att säljas eller återköpas på kort sikt, • vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med finansiella instrument som förvaltades tillsammans och för vilka det fanns ett nyligen uppvisat mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller • är derivatinstrument och som inte har identifierats som ett säkringsinstrument enligt punkterna 12.51–12.56 och ingår i en säkringsredovisning.
Finansiella tillgångar som kan säljas	12.9	Finansiella tillgångar som företaget antingen klassificerat i denna värderingskategori eller som inte kan hänföras till någon av de övriga värderingskategorierna i punkt 12.4 a–c.
Finansiellt garantiavtal	11.7	Ett finansiellt instrument enligt vilket utställaren av garantin ska ersätta innehavaren av garantin för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en viss gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för en finansiell skuld .
Finansiellt instrument	11.4	Varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan part. Avtalet behöver inte ha medfört någon betalning.
Finansiellt leasingavtal	20.3	Ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.
Finansieringsverksamhet	7.7	Åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning.
Forskning	18.10	Planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.
Företag	1.1	En fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078). Med företag avses i detta allmänna råd även en koncern.
Företag för särskilt ändamål	9.3	Ett företag som är bildat för att uppnå ett begränsat och väldefinierat syfte.

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Förlustkontrakt	21.3	Ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet. Med oundvikliga utgifter avses det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.
Förmånsbestämda planer	28.9	Andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer .
Förstagångs-tillämpare	35.3	Ett företag som första gången tillämpar detta allmänna råd vid upprättandet av en finansiell rapport .
Förvaltningsfastighet	16.2	En fastighet som innehas av en ägare eller en leasetagare enligt ett leasingavtal i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.
Förvaltningstillgångar	28.10	Tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse. Försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående till företaget är också förvaltningstillgång om ersättningen enligt försäkringsbrevet • endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar enligt en förmånsbestämd plan, och • inte är tillgänglig för företagets egna fordringsägare och kan återföras till företaget endast om ersättningen – är större än vad som behövs för att täcka företagets samtliga relaterade förpliktelser, eller – återförs till företaget för att ersätta detta för redan betalda ersättningar efter avslutad anställning.
Förvärvstidpunkten	19.5	Den tidpunkt då förvärvaren får bestämmande inflytande över den förvärvade enheten.
Gemensamt bestämmande inflytande	15.3	Föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet.
Gemensamt styrt företag	15.8	Ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilket varje samägare äger andelar.
Geografisk marknads	8.19	Ett visst land eller en grupp länder där företaget har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter.
Goodwill	19.13	Den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är högre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Händelser efter balansdagen	32.2	Såväl gynnsamma som ogynnsamma händelser, vilka inträffat mellan balansdagen och den dag då den finansiella rapporten är upprättad.
IFRS-företag	1.2	Företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.
Immateriell tillgång	18.2	En icke-monetär tillgång utan fysisk form.
Inbäddat derivat	12.75	En del av ett avtal som också omfattar ett värdderivat som inte är ett derivatinstrument , vilket innebär att vissa av avtalets kassaflöden varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivatinstrument.
Informell förpliktelse	21.6	En förpliktelse till följd av att företaget • på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, samt • därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.
Ingångsbalansräkning	35.6	En balansräkning per tidpunkten för övergång .
Inkomstskatter	29.2	Samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på företagets skattepliktiga resultat samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag vid utdelning till det rapporterande företaget.
Intäkt	2.16	En ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller en minskning av skulders värde som medför en ökning av eget kapital . Tillskott från ägare som ökar eget kapital är inte en intäkt.
Investeringar som hålls till förfall	12.6	Finansiella tillgångar som inte är derivatinstrument och som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som företaget har både avsikt och förmåga att hålla till förfall.
Investeringsverksamhet	7.6	Förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet likvida medel .
Joint venture	15.2	Ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten.

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Jord- och skogsbruksprodukter	34.2	De skördade produkterna av företagets biologiska tillgångar.
Jord- och skogsbruksverksamhet	34.2	Ett företags biologiska omvandling och skörd av biologiska tillgångar för försäljning eller för omvandling till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.
Kassaflöden	7.3	In- och utflöden av likvida medel.
Kassaflödesanalys	7.2	Innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av ett företags likvida medel. Räkenskapsårets kassaflöden ska hänföras till kategorierna löpande verksamhet, investeringsverksamhet eller finansieringsverksamhet.
Kassagenererande enhet	27.4	Den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.
Koncernredovisning	(9)	En redovisning för ett moderföretag och dess dotterföretag upprättad som om dessa var en enda ekonomisk enhet.
Kontrakt som verkställs längre fram	21.2	Kontrakt där inte någon av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.
Kortfristiga ersättningar	28.3	Ersättningar till anställda som förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning.
Kostnad	2.17	En minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde som medför en minskning av eget kapital. Överföringar till ägare som minskar eget kapital är inte en kostnad.
Leasingavtal	20.2	Ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning.
Leasingavtalets implicita ränta	20.7	Den diskonteringsats som för leasegivaren vid leasingavtalets ingående resulterar i att summan av nuvärdet av minimileaseavgifterna och ej garanterat restvärde överensstämmer med summan av det verkliga värdet för det leasade objektet och leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Legal förpliktelse	21.5	En förpliktelse till följd av • ett kontrakt, • lagstiftning, eller • annan laglig grund.
Likvida medel	7.4	• Kassamedel, • disponibla tillgodohavanden hos banker samt motsvarande institut, och • kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.
Likviddagen	12.18	Den dag då en tillgång levereras.
Lånefordringar och kundfordringar	12.8	Finansiella tillgångar som har fastställda eller fastställbara betalningar men som inte är derivatinstrument .
Låneutgifter	25.2	Ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital.
Löpande verksamhet	7.5	Utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet .
Marginell låneränta	20.8	Den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande leasingavtal .
Materiell anläggningstillgång	17.2	En fysisk tillgång som företaget innehar för • produktion eller distribution av varor eller tjänster, • uthyrning till andra, • administrativa ändamål, eller • långsiktigt investeringsändamål.
Minimileaseavgifter	20.6 20.17	För leasetagaren • de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av denne närstående företag, och för leasegivaren • de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuella restvärden som garanterats av leasetagaren eller denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.
Minoritetsintresse	9.5A	Ett innehav utan bestämmande inflytande enligt 7 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Monetära poster	30.5	Kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.
Negativ goodwill	19.15	Den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är lägre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.
Nettoinvestering i ett leasingavtal	20.16	Bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till leasingavtalets implicita ränta .
Nuvärde	*	Det diskonterade värdet av framtida kassaflöden .
Nyttjandeperiod	17.16	• Den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller • det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.
Nyttjandevärdet	27.7	Nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till.
Oberoende verksamhetsgren	8.18	En del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.
Offentliga bidrag	24.2	Stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.
Omvärderingsförluster	(2)	Orealiserade förluster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde .
Omvärderingsvinster	(2)	Orealiserade vinster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde .
Operationellt leasingavtal	20.3	Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal .
Praktiskt ogenomförbart	21.19	Ett krav är praktiskt ogenomförbart om företaget inte kan uppfylla det trots varje rimlig ansträngning att göra det.
Realisationsförlust	(2)	Förlust vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar.
Realisationsvinst	(2)	Vinst vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar.
Redovisat värde	*	Det belopp till vilket en tillgång eller skuld redovisas i balansräkningen.

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Redovisningsprinciper	(10)	De principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett företag tillämpar när den finansiella rapporten upprättas och utformas.
Redovisningsvaluta	(30)	Den valuta i vilken företaget upprättar sin finansiella rapport .
Relevans	2.10	Informationen i en finansiell rapport är relevant när den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.
Restvärde	17.15	Det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.
Resultat	2.15	Skillnaden mellan redovisade intäkter och redovisade kostnader under ett räkenskapsår.
Retroaktiv tillämpning	(10)	Tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats.
Rörelseförvärv	19.2	En transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare får det bestämmande inflytandet över en eller flera verksamheter/rörelser (de förvärvade enheterna).
Sammansatta finansiella instrument	11.61	Finansiella instrument som består av en fordran eller en skuld i kombination med ett eller flera derivatinstrument .
Samägare	15.4	Delägare i ett joint venture .
Sannolikt	2.19	Sannolikt innebär att något är mer troligt än inte.
Skattekostnad/skatteintäkt	29.3	Summan av aktuell skatt och uppskjuten skatt .
Skattepliktigt resultat	29.5	Det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av aktuell skatt enligt gällande skatteregler.
Skuld	2.13	En befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.
Säkringsförhållandets effektivitet	12.49	I vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts värde eller förändringar i kassaflöden , som är hänförliga till en säkrad risk, uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets värde eller kassaflöden.
Temporär skillnad	29.14	Skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld .

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Tidpunkten för övergång	35.7	Första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett företag upprättar fullständig jämförande information enligt detta allmänna råd.
Tilldelningstidpunkt	26.10	Den tidpunkt då ett företag ingår ett avtal om aktierelaterade ersättningar .
Tillförlitlig	2.9	Informationen i en finansiell rapport är tillförlitlig om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel.
Tillgång	2.12	En resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.
Uppdrag	23.9	Ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt entreprenadavtal .
Uppdrag till fast pris	23.12	Ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning .
Uppdrag på löpande räkning	23.11	Ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.
Upplupet anskaffningsvärde	11.10	För en finansiell tillgång eller en finansiell skuld är upplupet anskaffningsvärde det finansiella instrumentets förväntade kassaflöden diskonterade med den effektivränta som beräknades vid anskaffningstillfället.
Uppskjuten skatt	29.11	Inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.
Uppskjuten skattefordran	29.12	Representerar en reduktion av framtida inkomstskatt som hänför sig till • avdragsgilla temporära skillnader, • skattemässiga underskottsavdrag, och • andra outnyttjade skatteavdrag.
Uppskjuten skattekuld	29.13	Inkomstskatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som ska regleras i framtiden.
Utlandsverksamhet	30.10	Ett dotterföretag, intresseföretag, joint venture eller filial där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet.
Utländsk valuta	30.2	Annan valuta än företagets redovisningsvaluta .
Utveckling	18.10	Att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Variabel avgift	20.10	Den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit.
Varor i lager	13.2	Omsättningstillgångar som är • avsedda att säljas i den löpande verksamheten, • under tillverkning för att säljas, eller • i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.
Verkligt värde	2.20	Det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.
Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader	27.6	Det pris som ett företag beräknar kunna erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen.
Verksamhet/rörelse	19.3	En integrerad mängd aktiviteter och tillgångar som bedrivs och styrs i syfte att ge • avkastning till investerare, eller • lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt till deltagare.
Värdepappersportfölj	11.9	Ett innehav av ett flertal finansiella instrument som handlas på en aktiv marknad och som innehas för riskspridning.
Värdering	(2)	Värdering innebär att fastställa det belopp till vilket ett företag ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i en finansiell rapport .
Återvinningsvärdet	27.5	Det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet .
Ägare	22.4	Innehavare av finansiella instrument som klassificerats som eget kapital i det ägda företags redovisning.
Ändrad uppskattning och bedömning	10.8	Innebär en ändring av företagets bedömning av aktuell status på, och uppskattning av förväntade framtida ekonomiska fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, tillgångar och skulder .
Övriga finansiella skulder	12.10	Finansiella skulder som företaget inte har klassificerat i värderingskategorin Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel.

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Övriga långfristiga ersättningar	28.23	Ersättningar till anställda som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning.

K3

Srf konsulternas företagsanalys med redovisningsinformation

Innehåll

1. Introduktion	1552
<i>Men hur mår företaget egentligen?</i>	1552
<i>Redovisningen är grunden</i>	1553
2. Analysteknik	1553
<i>De vanligaste felen</i>	1553
<i>Den aktuella frågan</i>	1553
<i>Trender och referensvärden</i>	1553
<i>Periodrapporter</i>	1554
<i>Presentationsteknik</i>	1554
3. Analys med nyckeltal	1554
3.1 <i>Analys av betalningsförmåga</i>	1554
3.2 <i>Analys av lönsambet</i>	1558
<i>Lönsambet som marginaler</i>	1558
<i>Bruttomarginal</i>	1559
<i>Vinstmarginal</i>	1559
<i>Nettomarginal</i>	1559
<i>Lönsambet som avkastning</i>	1560
<i>Exempel</i>	1561
3.3 <i>Analys av kapitalbindning</i>	1562
3.4 <i>Dupont-modellen</i>	1564
3.5 <i>Formelsamling</i>	1568
G13 – Omsättningsstillväxt	1568
T45 – Kassalikviditet	1568
G9 – Soliditet	1568
T3 – Räntetäckningsgrad	1568
T1 – Bruttovinst	1568
T27 – Vinstmarginal	1569
G6 – Nettomarginal	1569
G1 – Eget kapitals avkastning	1569
G2 – Tillgångars avkastning	1569
G3 – Genomsnittlig skuldränta	1569
G4 – Förräntningsmarginal	1569
G10 – Tillgångars omsättningshastighet	1569
T42 – Varulagrets omsättningshastighet	1570
T15 – Varulager i % av omsättningen	1570
T16 – Kundfordringar i % av omsättningen	1570
T43 – Lämnad kredittid i dagar	1570
G7 – Omsättning per anställd	1570
T8 – Arbetskraftskostnad per anställd	1570
T6 – Nettoresultat per anställd	1570

Analys

4. Analys med kassaflöden	1571
<i>Steg 1 – den löpande affärsverksamheten</i>	1572
<i>Steg 2 – rörelsekapitalet</i>	1572
<i>Steg 3 – investeringar</i>	1573
<i>Steg 4 – finansiering</i>	1573
<i>Arbetsblankett</i>	1575
5. Avslutning	1576
<i>Egna nyckeltal</i>	1576
<i>Balanced scorecard</i>	1577
<i>Beskrivning</i>	1577
<i>Metodik</i>	1577
<i>Varför balanced scorecard?</i>	1577
<i>Mål och mått</i>	1577
<i>Exempel</i>	1578

© Srf konsulterna och Mikael Carlson

1. Introduktion

Alla företag redovisar sin verksamhet genom att bokföra sina affärshändelser och sedan sammanställa dessa till resultat- och balansräkningar. Vill man veta hur mycket man sålt, eller hur stora räntekostnader man har haft kan man titta direkt i resultaträkningen, och vill man veta hur stort varulagret är eller hur mycket lån som finns letar man i balansräkningen.

Men hur mår företaget egentligen?

Ett företag med stora lån kan må mycket bättre än ett som är helt obelånat, och en hög omsättning är ingen garanti för hög lönsamhet. För att förstå hur företaget mår måste vi analysera det. En sådan analys kan omfatta många områden, men här ska vi utgå från den vanligaste formen, nämligen då man analyserar de ekonomiska rapporterna, dvs resultat- och balansräkningen. Vid analysen försöker man hitta mönster och relationer som visar om företaget mår bra eller inte, t ex hur stora räntekostnaderna är jämfört med hur mycket man har att betala med. Syftet med den ekonomiska företagsanalysen är således att kontrollera företagets hälsotillstånd, för att se om något måste åtgärdas. Informationen är mycket viktig för att kunna fatta rätt beslut och styra företaget vidare. Att driva ett företag utan att förstå hur det mår och kan påverkas är som att köra bil från baksätet – svårt och farligt!

De vanligaste teknikerna för att analysera ett företag är att arbeta med nyckeltal och kassaflöden. Båda teknikerna använder poster från resultat- och balansräkningen för att beräkna och visa ny information eller för att visa mönster som inte syns annars.

Nyckeltal är oftast ekonomiska relationer som beräknas till ny information, t ex hur många procent resultatet är av omsättningen.

Kassaflöden är istället en sammanställning av resultat- och balansräkningar för att förstå hur likvida medel förändras av verksamhet, investeringar och finansiering. Likviditet är oerhört viktigt i alla företag, så detta är en viktig del av analysen.

Oftast sker analysen främst av det egna företaget. Här har man mest information, och det är ju här som vi behöver stöd för våra beslut. Men det är också viktigt att analysera viktiga kunder och leverantörer, så att man vet vem man gör affärer med. Har dom stora marginaler så att vi kan prisförhandla? Finns det risk att dom inte kan betala eller leve-

rera i tid? Samma sak gäller för viktiga konkurrenter – hur utvecklas dom företag som vi konkurrerar med? Detta är viktiga områden där analysen kan hjälpa till att fatta rätt beslut i verksamheten.

I detta avsnitt ska vi presentera hur ett företag kan analyseras med nyckeltal och kassaflöden. Presentationen omfattar de vanligaste viktiga nyckeltalen, och hur dessa kan kombineras för att bedöma risk och lönsamhet i företaget. På samma sätt ska vi analysera kassaflödet genom en enkel och praktisk mall. I genomgången används sifferexempel som inte är baserade på kompletta resultat- och balansräkningar, utan bara avser att förtydliga diskussionen.

Redovisningen är grunden

En analys av företaget med hjälp av resultat- och balansräkningen är beroende av att redovisningen har så hög kvalitet som möjligt. Det betyder att regler för värdering, praxis för periodiseringar och uppdaterade inventeringar etc måste ha följts och styrt redovisningen. Annars blir den analys som vilar på redovisningen inte användbar. En god redovisning är som alltid användbar för att skapa ett sunt och bra företag – kvalitet lönar sig ovanligt bra här!

2. Analysteknik

Innan vi går in på själva analyserna så ska vi gå igenom några viktiga punkter för att lyckas med sin analys, vare sig man gör den för egen del eller för att presentera för någon annan.

De vanligaste felen

Det vanligaste felet vid nyckeltalsanalyser är att man arbetar med för många nyckeltal. Till slut ser man inte skogen för bara träd som man säger. I de flesta fallen räcker 5–6 nyckeltal till för att ge en bild av företaget. Försök därför att välja ut de viktigaste talen för ditt företag. Ett annat vanligt fel är att arbeta med för många decimaler, som ger en bild av en falsk exakthet. Använd inte mer än 1 decimal och försök bedöm helheten istället för att fastna i detaljer. Och kom ihåg – det är bättre att ha nästan rätt än exakt fel!

Analys

Den aktuella frågan

Beräkna inte alltid en given uppsättning av nyckeltal, utan försök välja ut dom nyckeltal som svarar på den frågeställning som du har, och gruppera dom så att man lättare kan läsa mönstren. I vår genomgång nedan ska vi visa några bra kombinationer för att bedöma t ex betalningsförmåga och lönsamhet genom att välja ut grupper av nyckeltal.

Trender och referensvärden

Det finns två olika ansatser vid analyser med nyckeltal. Den ena baseras på att trenden analyseras, vilket betyder att man undersöker utvecklingen över tiden för de olika talen. Blir företaget bättre eller sämre på olika områden? Den andra ansatsen innebär att man jämför företagets värden med t ex en konkurrent. Sådana referensvärden kan man få från flera olika håll, bl a från Statistikmyndigheten SCB som sammanställer en mängd ekonomisk information för landets företag. Andra källor kan vara kreditupplysningsföretag eller information från olika webbplatser.

Båda ansatserna är viktiga. Trenden visar om företaget utvecklas rätt, och referensvärdet visar om de viktiga nyckeltalen är i nivå med andra företag som arbetar i samma bransch.

Det kan vara en viktig upptäckt om den egna lönsamheten är 12 % och genomsnittet i branschen är 18 %. Varför är vi så dåliga? Vad gör vi annorlunda?

Periodrapporter

Analys med nyckeltal sker oftast på helårsvärden, som t ex en årsredovisning. Men det är också lämpligt att analysera företaget under året. Då uppstår ett problem, genom att resultaträkningen inte omfattar 12 månader. Oftast löser man detta genom att proportionera om resultaträkningen med 12-delar, så att t ex en omsättning på 300 tkr efter 3 månader räknas upp till $(300/3 \cdot 12)$ 1.200 tkr. Posterna i balansräkningen behöver ingen sådan justering.

Presentationsteknik

Att presentera ekonomisk information är en av de viktigaste och samtidigt svåraste delarna av analysen. Om mottagaren inte förstår eller uppfattar budskapet så är ju analysen nästan meningslös. Bra tips är att arbeta med relativt få tal, gruppera dom så att sambanden syns, arbeta med grafisk presentation och diagram och förklara vad nyckeltalen innehåller och betyder. En jämförande trend för det egna företaget och andra företag i branschen visar på ett bra sätt hur bra vi klarar oss på marknaden och mot konkurrenterna.

Lägg lite extra tid på presentationen, och planera hur du ska genomföra den – detta kan bli avgörande för att alla ska förstå och sedan kunna bidra till rätt beslut.

3. Analys med nyckeltal

Under detta avsnittet ska vi presentera olika nyckeltal som passar bra för att analysera olika saker i företaget. I slutet av avsnittet redovisas en mera generell formelsamling med korta kommentarer till flera vanliga nyckeltal.

3.1 Analys av betalningsförmåga

Det finns alltid en risk i att driva ett företag, och ett av de farligaste problemen är att man får svårt att betala sina skulder och att pengarna inte räcker till för den löpande verksamheten. En sådan situation kan snabbt äventyra hela företagets fortsatta verksamhet och överlevnad. Därför är ett av de viktigaste områdena, och ett av de första att kontrollera, analysen av företagets betalningsförmåga. Detta gäller som vi sagt ovan inte bara för det egna företaget, utan är minst lika viktigt att följa upp för större kunder och leverantörer. Annars kan företaget bli en bricka i ett Dominospel, där andras problem lätt överförs till den som är ovaksam.

Analysen av betalningsförmåga delas normalt upp i två delar, baserat på tidsperspektivet. Kort sikt är upp till ett år, och lång sikt är mer än ett år.

På kort sikt mäts *kassalikviditet*. Detta är en jämförelse mellan företagets kortfristiga tillgångar och kortfristiga skulder. Resonemanget är enkelt – vi måste kunna klara av att betala kortfristiga skulder till leverantörer, skatter och moms. Då behöver vi ha minst lika mycket likvida medel, eller fordringar på kunder och andra som betalas in i takt med att vi måste betala ut. Så här mäter man det:

Exempel

Varulager	1.000	På kort sikt ska detta företaget betala ut 1.000 till leverantörer och andra. Det finns likvida medel på 500
Kundfordringar	800	och dessutom förfaller snart kundfordringar och andra
Övr kfr fordran	200	korta fordringar på 800+200. Totalt blir likviditeten
Likvida medel	500	därför snart 1.500. Detta ska räcka till att betala korta
	2.500	skulder på 1.000, och man beräknar kassalikviditeten till
		$(1.500/1.000) 150 \%$.
Leverantörsskulder	700	
Övr kfr skuld	300	
	1.000	

I exemplet har vi inte tagit med varulagret. Orsaken är att kassalikviditeten beräknar betalningsförmågan baserat på de poster där vi vet när de övergår till likviditet, och den kunskapen har man ju inte om lagret. Kundfordringar vet vi när dom ska betalas in, men vi vet ju inte när lagret kan säljas. Ibland ingår lagret ändå i beräkningarna, t ex för företag som har kontantaffärer istället för kundfordringar, t ex en livsmedelsaffär. Orsaken är här att lagret i dessa företag omsätts relativt snabbt, och blir likvida medel utan att ta omvägen om kundfordringar. Då kallas måttet istället för *balanslikviditet*, och blir i exemplet ovan $(2.500/1.000) 250 \%$.

Ytterligare en post påverkar betalningsförmågan på kort sikt, nämligen checkkrediten. Om det finns pengar kvar att ta ut, dvs om limiten är större än det aktuella saldoto, så kan ju även dessa pengar användas för att betala kortfristiga skulder. Om företaget i exemplet ovan hade haft en checklimit på 1.000 som bara var utnyttjad till 500 så finns det därför ytterligare 500 att ta till. Då blir kassalikviditeten $(2.000/1.000) 200 \%$ och balanslikviditeten $(3.000/1.000) 300 \%$. När man mäter utan checkkredit talar man om likviditeten *netto*, och med kallas det för *brutto*.

Här gör vi en sammanställning av de fyra olika måtten:

Kassalikviditet, netto	Kundfordr + övr kfr fordr + likvida medel
	Leverantörsskulder + övr kfr skulder
Kassalikviditet, brutto	Kundfordr + övr kfr fordr + likvida medel + (checklimit-saldo)
	Leverantörsskulder + övr kfr skulder
Balanslikviditet, netto	Varulager + kundfordr + övr kfr fordr + likvida
	Leverantörsskulder + övr kfr skulder
Balanslikviditet, brutto	Varulager + kundfordr + övr kfr fordr + likvida + (checklimit-saldo)
	Leverantörsskulder + övr kfr skulder

Analys

Det mått som oftast används är kassalikviditet, brutto. Här finns även en regel som säger att detta nyckeltal måste vara minst 100 %, vilket är logiskt, eftersom man under 100 %

inte klarar av att betala alla sina kortfristiga åtaganden. Redan vid 120–125 % bör man dock vara vaksam.

Betalningsförmågan på lång sikt mäts genom att beräkna *soliditet* (typ 1). Detta är mera konkret uttryckt den andel av företagets tillgångar som är finansierade med eget kapital. Vid beräkningen använder man justerat eget kapital, vilket innebär att man delar upp obeskattade reserver på eget kapital och latent skatteskuld vid en skattesats på 20,6 %.

Exempel

Tillgångar		Det justerade egna kapitalet i exemplet är 3.000 i synligt beskattat kapital, och dessutom 79,4 % av de obeskattade reserverna, (1.000*0,794) 794, dvs totalt 3.794. Detta innebär att vi kan beräkna soliditeten till (3.794/10.000) 37,9 %. Orsaken till att vi tar med 79,4 % av obeskattade reserver i eget kapital är att 20,6 % går till skatt.
Anläggningstillgångar	7.500	
Omsättningstillgångar	2.500	
	10.000	
Eget kapital och skulder		
Eget kapital	3.000	
Obeskattade reserver	1.000	
Skulder	6.000	
	10.000	

I exemplet är 37,9 % av tillgångarna finansierade med eget kapital. Detta är ett mått på företagets långsiktiga förmåga att överleva, genom att det visar hur stor förmågan är att motstå förluster. Detta företag kan få förluster på 37,9 % av tillgångsmassan innan förmågan att återbetala lånen påverkas. Om man får en förlust på 3.794 så finns det fortfarande 6.206 kvar i tillgångar, vilket räcker för att betala tillbaka skulderna på 6.000 och den latent skatten på 206. Så här resonerar man, även om det naturligtvis inte går att förlora hela det egna kapitalet utan att bryta mot ABL:s likvidationsregler, och det inte heller skulle ha blivit någon skatt på de obeskattade reserverna i en förlustsituation.

Det finns ett alternativ till detta nyckeltal som kallas *soliditet typ 2*, där man inte räknar bort någon del av skatten, just för att den går att undvika i en förlustsituation. Då hade måttet blivit ((3.000+1.000)/10.000) 40 % istället. Men detta mått används normalt inte, eftersom ÅRL säger att värdering av tillgångar ska ske utifrån ett *going-concern-perspektiv*, och där antas normal och fortsatt drift, och inte krissituationer av denna typen.

Ju högre soliditeten är, desto större är den långsiktiga förmågan att betala och motstå förluster. Detta måttet är mycket viktigt för finansörer, eftersom dom alltid måste bedöma bolagets förmåga att betala tillbaka lånen under olika förutsättningar. Om det egna kapitalet är för litet (låg soliditet) är risken större att lånen inte kan återbetalas, och möjligheten till att låna upp nytt kapital minskar därför också. Soliditeten måste därför följas upp noga över tiden, och det är också ett av de mest använda måtten.

Här visas formeln för att beräkna de båda soliditetsmåten:

Soliditet, typ 1	Beskattat eget kapital + (obeskattade reserver * 0,794)
	----- Totala tillgångar
Soliditet, typ 2	Beskattat eget kapital + (obeskattade reserver * 1,00)
	----- Totala tillgångar

Men det finns ett problem med soliditetsmåten.

Problemet är att dom inte ensamma kan visa hela bilden. Den betalningsförmåga som är inbyggd i soliditetsmåten bygger på att kvarvarande tillgångar används till att lösa skulderna. Men i löpande drift är det ju egentligen *kassaflödet, dvs företagets likvida penningflöde* som avgör betalningsförmågan. Ett företag som har 95 % soliditet och följaktligen mycket små skulder, kan ju faktiskt ha problem med att betala sina skulder om inga pengar kommer in från verksamheten. Omvänt kan ett företag med bara 5 % soliditet, och ett oerhört högt kassaflöde klara sig mycket bättre. Man får således inte fokusera enbart på soliditet, utan vi måste parallellt titta på kassaflödet. I dessa sammanhang mäts kassaflödet med ett nyckeltal som kallas för räntetäckningsgrad. Detta nyckeltal använder resultaträkningen, och den likviditet som skapas av verksamheten.

Exempel

Omsättning	100.000	När man beräknar räntetäckningsgraden så jämför vi resultatet före räntekostnader, här (15.000–8.000+1.000) 8.000, med just det åtagande som finns att betala räntekostnader. Det blir i detta fallet (8.000/4.000) 2,0. Det betyder att företaget klarar att betala räntan två gånger om. Gränsvärdet som vi måste överträffa är 1,0 annars klarar man inte hela räntebetalningen.
Handelsvaror	-60.000	
Externa kostnader	-15.000	
Personalkostnader	-10.000	
	15.000	
Avskrivningar	-8.000	
Räntointäkter	1.000	
Räntekostnader	-4.000	
Nettoresultat	4.000	

Vid beräkning av räntetäckningsgraden försöker vi beskriva ett kassaflöde som ska bedöma om vi har kontroll över betalningarna till skulder. Därför är det viktigt att lägga till att man automatiskt antar att avskrivningen har använts till att amortera på lånen, och därmed kvarstår enbart räntan att jämföra mot för att bedöma om den totala betalningsförmågan för skulderna (amortering + ränta) är bra eller inte. Ju högre värdet är för räntetäckningsgraden, desto bättre är skuldkontrollen. Undre gränsvärdet måste vara över 1,0 för att klara betalningarna utan förluster. Men det viktiga är att dessa båda nyckeltalen – soliditet och räntetäckningsgrad – måste analyseras tillsammans, för att beskriva den totala bilden av kapitalstrukturen och kontrollen över balansräkningen.

Formeln för räntetäckningsgraden visas här, och uttrycks i gånger som man kan betala räntan:

$$\text{Räntetäckningsgrad, ggr} = \frac{\text{Resultat före räntekostnader}}{\text{Räntekostnader}}$$

Regeln är att ju lägre soliditeten är, desto högre måste kassaflödet i form av räntebetalningsförmågan vara. Det betyder att olika kombinationer kan förekomma, som måste bedömas vid utvecklingen:

Analys

	Soliditet	Räntetäckningsgrad	Tolkning
Fall 1	ökar	ökar	Bra: andelen eget kapital ökar och betalningsförmågan förbättras
Fall 2	ökar	minskar	Tveksam: alltid bra att eget kapital ökar, men minskad betalningsförmåga kan ge senare problem
Fall 3	minskar	ökar	Tveksam: andelen eget kapital minskar och det kan uppvägas av det ökade kassaflödet, t ex efter ett lån till en investering som ökar lönsamheten, men situationen måste analyseras och nivån på eget kapital följas
Fall 4	minskar	minskar	Se upp: andelen eget kapital minskar samtidigt som betalningsförmågan minskar; det kräver analys och åtgärd

Det är svårt att ge generella råd om lämpliga nivåer på de olika nyckeltalen, men en kombinationsbild att utgå från vid tolkningen kan vara enligt nedan för att bedöma den långsiktiga betalningsförmågan med hjälp av nyckeltalen för soliditet och räntetäckningsgrad:

Soliditet	50 %	40 %	30 %	20 %
Räntetäckningsgrad	2-3	3-4	4-5	5-6

Tabellen visar att en minskning av det ena måttet måste kompenseras av en ökning på det andra. Att bara läsa av soliditeten ger inte hela bilden, utan lämpliga kombinationer måste uppstå. Tabellen är enbart en generell sammanställning, och ska tolkas som att en soliditet (typ 1) på ca 30 % bör stödjas av en räntetäckningsgrad på 4-5 gånger räntekostnaden.

3.2 Analys av lönsamhet

Ett företag måste vara lönsamt för att överleva på lång sikt. Orsaken är att marknaden och konkurrensen hela tiden kräver att företaget utvecklas och anpassar sig till nya behov, och en sådan förändringsprocess kräver ständigt nya resurser, bl a av kapital. Ett alternativ är då att låna upp kapital, men även detta är omöjligt som enda alternativ på lång sikt, eftersom alla finansiärer vill att företaget ska ha en förmåga att med egna medel betala tillbaka lånen. Alltså kvarstår vad vi konstaterade – företaget måste skapa mervärden och överskott i form av vinster från den egna verksamheten. Lönsamhet är därför ett behov för överlevnad, men naturligtvis även ett krav från ägarna. Företaget drivs ju för att förverkliga en affärsidé som ägarna vill leva på.

Nyckeltalen för lönsamhet är av två olika kategorier, där den ena mäter enbart resultaträkningen och den andra mäter hur resultat- och balansräkningen samverkar. I båda fallen är det dock frågan om en mätning av *effektivitet* – hur mycket har vi lyckats uppnå från en given insats?

Lönsamhet som marginaler

Resultaträkningen sammanställer alla affärshändelser som följer av att man driver verksamheten. Detta är alltså de överskott som uppstår när man utövar själva affärsidén, och det är därför naturligt att börja här.

Bruttomarginal

Detta nyckeltal mäter överskottet från själva varuhandeln, dvs skillnaderna mellan försäljnings- och inköpspris. Detta är kärnvinsten i ett handelsföretag, som har som sin främsta uppgift att sälja varor med överskott. Måttet uttrycks som en procentandel av försäljningspriset, och visar hur stor andel av varje försäljningskrona som lämnas i bidrag till att täcka företagets övriga kostnader för lokaler, marknadsföring, personal m m.

Bruttomarginal	Nettoomsättning – varukostnader
	Nettoomsättning

Den nivå man uppnår beror starkt på vilken bransch man befinner sig i, eftersom förutsättningarna för påslag på inköpspriset varierar starkt med viktiga faktorer som konkurrensläge, marknadstillväxt, varumärken och andra förutsättningar som är typiska för den bransch företaget arbetar inom.

Vinstmarginal

Förutom varukostnader har de flesta företag en mängd andra kostnader för att driva verksamheten, som lokaler, marknadsföring, försäkringar, personal, räntor osv. Även dessa kostnader måste täckas för att driva verksamheten. Detta nyckeltal innehåller alla dessa kostnader, förutom en, nämligen räntekostnader. Dessa lämnar vi utanför, eftersom man vill mäta hur effektivt företaget har lyckats skapa ett överskott av verksamheten, *utan hänsyn till hur den är finansierad*. Se formeln nedan:

Vinstmarginal	Resultat före räntekostnader
	Nettoomsättning

Genom att stanna på denna nivå i resultaträkningen kan företaget även jämföra sig med andra företag, oavsett om det finns skillnader i finansiering som ger upphov till räntekostnader i det ena men inte i det andra företaget. Vi kan med andra ord utvärdera hur effektivt man bedrivit affärsverksamheten med hänsyn till allt utom finansieringen. Eftersom alla andra kostnader är med kan detta nyckeltal användas för alla typer av företag, både handelsföretag och personalintensiva tjänsteföretag. Detta är ett mycket vanligt och samtidigt viktigt nyckeltal. Rent praktiskt skulle det kunna uttryckas så att en vinstmarginal på 10 % ger ett bidrag på 10 kr från varje 100-lapp i omsättning för att täcka räntekostnader och ge vinst.

Analys

Nettomarginal

De flesta företag har dock någon form av finansiering, så i det sista steget tar vi även hänsyn till dessa, och mäter överskottet efter att även räntekostnaderna har betalats. Det som är kvar är den procentandel av varje 100-lapp i försäljning som blir vinst.

Nettomarginal	Nettoresultat (resultat efter finansiella poster)
	Nettoomsättning

Nedan visar vi med ett exempel hur de olika nyckeltalen kan räknas ut för ett företag.

Exempel

Omsättning	100.000	
Handelsvaror	-60.000	Bruttomarginal: $((100.000 - 60.000) / 100.000) = 40 \%$
Externa kostnader	-15.000	
Personalkostnader	-10.000	
	15.000	
Avskrivningar	-8.000	
Ränteintäkter	1.000	Vinstmarginal: $((15.000 - 8.000 + 1.000) / 100.000) = 8 \%$
Räntekostnader	-4.000	
Nettoresultat	4.000	Nettomarginal: $(4.000 / 100.000) = 4 \%$

För att utvärdera och tolka dessa nyckeltal krävs trendanalyser över tiden för den egna utvecklingen, och samtidigt jämförelser mot andra liknande företag, för att se om våra värden är i nivå med andra i branschen.

Lönsamhet som avkastning

För att driva verksamheten måste de flesta företag investera i olika typer av tillgångar. På samma sätt som man försöker mäta hur mycket avkastningen är på en kapitalplacering på ett bankkonto vill man därför mäta hur mycket olika typer av kapital och placeringar i företaget avkastar. Detta är en mycket vanlig grupp av nyckeltal för de flesta företag.

Här mäter man lönsamheten genom att jämföra ett överskott från resultaträkningen med olika poster från balansräkningen där tillgångar och kapital redovisas. En mycket vanlig synonym till avkastning för dessa nyckeltal är ordet *räntabilitet*, som vi också ska använda här.

För dessa nyckeltal används ibland genomsnittsvärden för den kapitalbas man jämför sig med, t ex IB tillgångar + UB tillgångar dividerat med 2. Orsaken är att man vill jämna ut stora förändringar till följd av investeringar etc under ett enskilt år. I vår presentation nedan ska vi dock inte beräkna kapitalet som genomsnitt, utan nöjer oss med enkla UB-värden, vilket även är vanligt i den statistik, t ex från SCB, som normalt används som jämförelsevärden till det egna företaget.

Räntabilitet på totalt kapital (Rt)

Huvudmålet på detta område är avkastningen på det totala kapitalet. Det betyder att hela tillgångsmassan ska utvärderas, för att se vilken avkastning som det har givit att investera i den mix av maskiner, varulager, kundfordringar etc som företaget har valt att göra. Vid denna analys är syftet just att utvärdera hur effektivt tillgångarna har kunnat utnyttjas för att skapa överskott, och på samma sätt som för vinstmarginalen ovan, så bryr vi oss här inte om hur tillgångarna har finansierats. Det betyder att vi ska utgå från överskottet före räntekostnader, och jämföra detta med alla tillgångar som företaget investerat i:

Tillgångars avkastning (Rt)	Resultat före räntekostnader
	Totala tillgångar

Måttet visar räntabiliteten (förräntningen) på företagets samlade tillgångar, och fungerar bra för att följa över tiden och även för jämförelser mot andra företag. På denna nivå kan företagen även jämföras utan hänsyn till olika val av finansiering, eftersom vare sig räntekostnader eller finansiering ingår i mätningen.

Räntabilitet på eget kapital (Re)

För ägarna av ett företag blir intresset i nästa steg, dvs efter att man har analyserat avkastningen på de totala tillgångarna (Rt), att undersöka lönsamheten i form av avkastningen på det egna kapitalet – Re.

	Nettoreultat (resultat efter finansiella poster)
Eget kapitals avkastning (Re)	Beskattat eget kapital + (obeskattade reserver * 0,794)

När vi mäter avkastningen på eget kapital, har vi valt att dra bort skulderna från tillgångarna. Då måste vi också dra bort den räntekostnad som hänger ihop med skulderna, så vi har nu flyttat oss ned ett steg i resultaträkningen. Notera att det egna kapitalet har justerats för att innehålla den andel eget kapital som finns i de obeskattade reserverna, på samma sätt som när vi mätte soliditet typ 1 ovan. Orsaken är att även detta är eget kapital som ägarna har valt att låta stanna kvar i företaget. Vi använder faktorn 0,794 eftersom bolagsskatten är 20,6 %.

Räntabilitet på skulder (Rs)

IBland mäter man också "avkastningen på skulderna", vilket egentligen är vad långivare och andra finansörer tar ut av oss för att få använda kapitalet. Mera praktiskt uttryckt är det den *genomsnittliga låneräntan* för att få använda allt det främmande kapitalet i balansräkningen. Observera att detta nyckeltalet inkluderar både räntebärande (t ex banklån) och icke räntebärande (t ex leverantörsskulder) skulder i mätningen, dvs allt främmande kapital. Det betyder att detta nyckeltal kan påverkas av förskjutningar från t ex leverantörsskulder till checkkredit.

	Räntekostnader	
Genomsnittlig låneränta (Rs)	Skulder + (obeskattade reserver * 0,206)	Analys

Detta nyckeltal används dels till att bedöma kostnaderna för främmande kapital, och dels för att beräkna *förräntningsmarginalen*, vilket är skillnaden mellan vad tillgångarna avkastar, och vad det kostar att finansiera dem, dvs Rt – Rs. Detta nyckeltalet kallas även för *riskbuffert*, eftersom det visar hur mycket lönsamheten kan sjunka innan det kostar mera att använda kapitalet än vi tjänar på att ha kvar det.

Exempel

Antag att företaget i exemplet där vi beräknade lönsamhet som marginaler ovan har följande grova balansräkning:

Tillgångar		
Anläggningstillgångar	40.000	
Omsättningstillgångar	40.000	
	80.000	Rt: $(8.000/80.000)=10\%$
Eget kapital och skulder		
Eget kapital	20.000	
Obeskattade reserver	5.000	Re: $(4.000/(20.000+(5.000*0,794)))=16,7\%$
Skulder	55.000	Rs: $(4.000/(55.000+(5.000*0,206)))=7,1\%$
	80.000	

Förräntningsmarginalen, eller riskbufferten, i exemplet kan beräknas genom att jämföra Rt med Rs, och beräknas till $(10-7,1)$ 2,9 %. Så mycket kan avkastningen på tillgångarna sjunka innan finansieringen av tillgångarna medför förlust istället för vinst.

Analys av lönsamheten är ett av företagets viktigaste områden, eftersom detta ofta är källan till de andra områden som vi analyserar i företaget – om lönsamheten är god skapar företaget överskott som ger likviditet och betalningsförmåga. Samma sak gäller för kassaflöden och kapitalstruktur – ett lönsamt företag har oftast ett positivt kassaflöde och en stabilare balansräkning. *Det betyder omvänt att problem på andra områden ofta har sitt ursprung i ett underliggande lönsamhetsproblem.* Dessa nyckeltal måste därför regelbundet analyseras och följas upp både vad avser utveckling och i jämförelse med andra liknande företag. Och leta här tidigt om företaget får problem med likviditet och betalningsförmåga!

3.3 Analys av kapitalbindning

Kapital är en av de viktigaste resurserna i de flesta företag, och kontroll och styrning över denna resurs är därför mycket viktigt. Kapitalet måste styras så att det inte "fastnar", t ex i för stora lager, som gör att brist på pengar för investeringar och drift av rörelsen uppstår. Dessutom kostar kapitalet alltid pengar, eftersom det måste finansieras.

Exempel			
Tillgångar		Skulder	
Varulager	1.000	Leverantörsskulder	700
Kundfordringar	800		

Exemplet ovan visar bara de delar av balansräkningen som ingår i affärsverksamheten, men det illustrerar hela problematiken. Här finns tillgångar på 1.800, och dessa finansieras automatiskt av de leverantörer vi har köpt in varorna från, men bara med 700. Resterande 1.100 måste finansieras på annat sätt, och vanligtvis sker det med t ex en checkkredit, vilket kostar ränta. Om det ser ut så här hela året, och räntan på checken är 6 %, så kostar denna finansiering 66 i ränta per år. Dessutom binder det upp 1.100 av checkkrediten och kanske även motsvarande i säkerheter.

Av ovan framgår därför att det är viktigt, både för lönsamheten och finansieringen, att försöka styra kapitalet och matcha finansieringen. Därför måste vi analysera och följa nyckeltal som beskriver utvecklingen för kapitalet, och arbeta med dom på olika sätt. Oftast är

det posterna i rörelsekapitalet, dvs varulager, kundfordringar och kortfristiga skulder som man arbetar med. Orsaken är att det är detta kapitalet som är lättast att påverka eftersom det normalt flödar in och ut regelbundet, och inte binds över långa perioder som man inte kan påverka, vilket är fallet med t ex maskininvesteringar.

Posterna i rörelsekapitalet påverkas ofta starkt av verksamhetsvolymen, och det är därför vanligt att jämföra kapitalbindningen mot omsättningen. Nedan visas några enkla beräkningar som är vanliga för att följa denna utveckling:

Varulager i % av omsättningen	Varulager Nettoomsättning
Kundfordringar i % av omsättningen	Kundfordringar Nettoomsättning
Leverantörsskulder i % av inköpen	Leverantörsskulder Varuinköp(1) + externa kostnader (1: Varuinköp definieras som varukostnad enligt resultaträkningen + ökning av varulager och -minskning av varulager i balansräkningen.)

Vid analysen av dessa poster är det främst följande frågor som måste besvaras:

Hur utvecklas trenden:

- ökar andelen varulager (negativt)?
- ökar andelen kundfordringar (negativt)?
- minskar andelen leverantörsskulder (negativt)?
- minskar andelen varulager (positivt)?
- minskar andelen kundfordringar (positivt)?
- ökar andelen leverantörsskulder (positivt)?

Hur är nivån på kapitalbindningen jämfört med andra företag:

- har vi högre andel varulager (negativt)?
- har vi högre andel kundfordringar (negativt)?
- har vi lägre andel leverantörsskulder (negativt)?
- har vi lägre andel varulager (positivt)?
- har vi lägre andel kundfordringar (positivt)?
- har vi högre andel leverantörsskulder (positivt)?

Kan vi påverka kapitalbindningen mot lägre finansieringsbehov:

- genom att ändra inköpsrutiner till mindre och oftare?
- genom att fakturera kunderna snabbare efter leverans?
- genom att bevaka förfallna krediter bättre?
- genom att förhandla fram ökade leverantörskrediter?

En annan viktig grupp nyckeltal för analys av detta område är beräkning av *omsättningshastigheter*, vilket i praktiken försöker visa hur många gånger per år som kapitalet kan frigöras för att återanvändas vid den affärsvolym som man arbetar med. Om man t ex har en nettoomsättning på 100.000 och ett totalt kapital (totala tillgångar) på 25.000 så betyder detta att kapitalet i princip återanvänds (100.000/25.000) 4 gånger per år. Men om man

Analys

vänder på det, så förstår man bättre nyttan med denna analys – låt säga att vi hade kunnat vara effektivare med att omsätta lager, få tillbaka kundfordringar, utnyttja investeringar etc. Anta att vi hade kunnat omsätta kapitalet 5 gånger istället för 4 per år. Då hade vi klarat oss med $(100.000/5)$ 20.000 i totala tillgångar istället, och genom att frigöra 5.000 hade kanske lånen kunnat vara lägre, vilket leder till mindre räntekostnader och högre vinst. Så resonerar man, och måttet används både totalt sett för allt kapital som här ovan, men också nedbrutet på olika typer av kapital, som t ex varulagrets omsättningshastighet för att analysera hur effektivt varukapitalet används. Men motivet är samma – hög omsättningshastighet innebär bättre kapitalutnyttjandet och därmed kan kapitalvolymen vara lägre och öka vinsten.

Tillgångars omsättningshastighet, ggr	Nettoomsättning
	Totala tillgångar
Varulagrets omsättningshastighet, ggr	Råmaterial och handelsvaror
	Varulagret

Detta är viktiga områden, som kan frigöra kapital och påverka lönsamheten i företaget på relativt kort sikt. Här krävs löpande uppföljning av redovisningen, men det brukar löna sig!

3.4 Dupont-modellen

Lönsamheten påverkas av en mängd olika variabler, och de ekonomiska sambanden kan illustreras mycket effektivt genom att dela upp analysen på två delar. Låt oss använda exemplet från avsnitt 3.2 ovan.

Den första delen mäter hur mycket företaget tjänar på att genomföra en affär, dvs hur mycket som återstår av omsättningen sedan alla kostnader som hör till rörelsen har blivit betalda. Det enda som lämnas utanför är påverkan från finansieringen av företaget, eftersom detta inte hör till affärsverksamheten. Detta mäter vi genom nyckeltalet vinstmarginal (VM). I vårt exempel är vinstmarginalen $((15\ 000 - 8\ 000 + 1\ 000)/100\ 000)$ 8,0 %, och den visar att varje gång vi gör en affär får vi behålla 8,0 % av omsättningen som vinst.

Den andra delen visar hur många affärer vi gör där vi tjänar 8,0 % varje gång. Detta kan vi analysera genom att beräkna hur många gånger per år som kapitalet omsätts. Företaget består av en mängd olika typer av kapital, men allt kapital binds i verksamheten, och genom att mäta omsättningshastigheten (OH) som jämför omsättningen med den totala kapitalbindningen ser vi hur många gånger per år som kapitalet kan återanvändas till en ny affär där vi tjänar 8,0 % igen. I vårt exempel blir detta $(100\ 000/80\ 000)$ 1,25 ggr per år.

Vi skulle därför kunna säga att företaget gör 1,25 affärer per år där vinsten är 8,0 % varje gång, och detta är vad som ligger bakom den totala lönsamheten, som vi normalt uttrycker som avkastning Rt. Rt består således av $VM \times OH$ och detta kan vi visa genom att eliminera omsättningen i beräkningen:

<u>Resultat före finansiella</u>		<u>Omsättning</u>		<u>Resultat före finansiella</u>
<u>Omsättning</u>	X	<u>Totalt kapital</u>	=	<u>Totalt kapital</u>

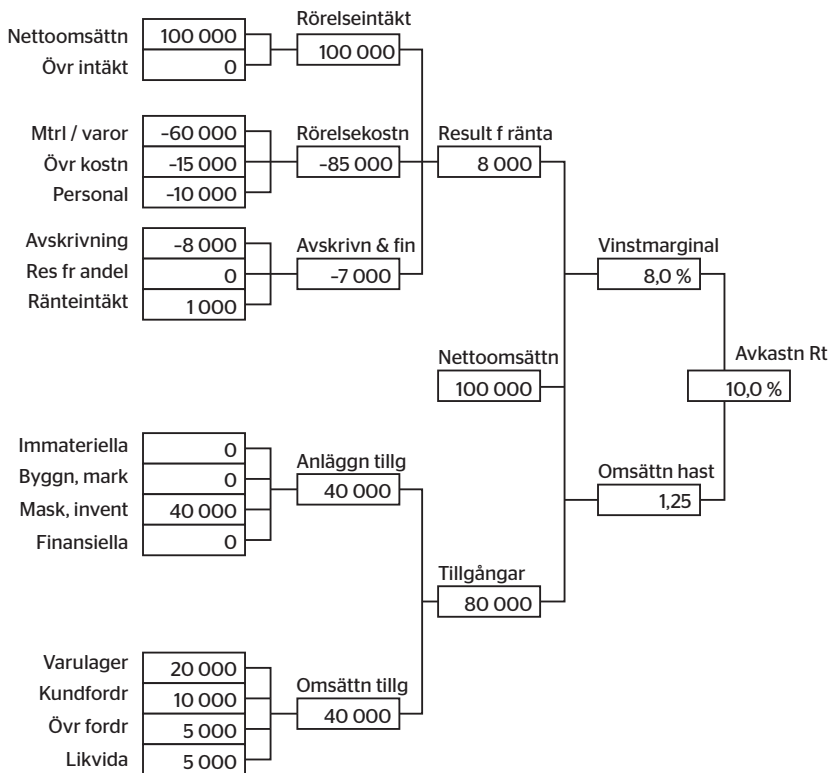
Den formel som blir kvar efter elimineringen är således samma som används för att beräkna Rt.

Uttryckt i siffror får vi: $(8\ 000/100\ 000) \times (100\ 000/80\ 000) = 8\ 000/80\ 000$.

Det bevisar att $VM \times OH = Rt$, eller med siffror från vårt exempel: $8,0 \% \times 1,25 = 10,0 \%$.

Detta enkla samband är mycket viktig kunskap, eftersom det visar hur resultaträkningen och balansräkningen samverkar för att skapa lönsamhet i företaget, och det är just detta samband som utgör grunden i den viktiga Dupont-modellen som har fått sitt namn från det företag som först använde den för att förklara lönsamheten och styra verksamheten. Dupont-modellen kallas ofta för ett avkastningsträd, eftersom den grafiskt härleder avkastningen från de bakomliggande sambanden i resultat- och balansräkningen.

Den övre delen av trädet visar hur resultaträkningen producerar vinstmarginalen, och den undre delen visar hur balansräkningen bygger upp omsättningshastigheten på kapitalet.



Analys

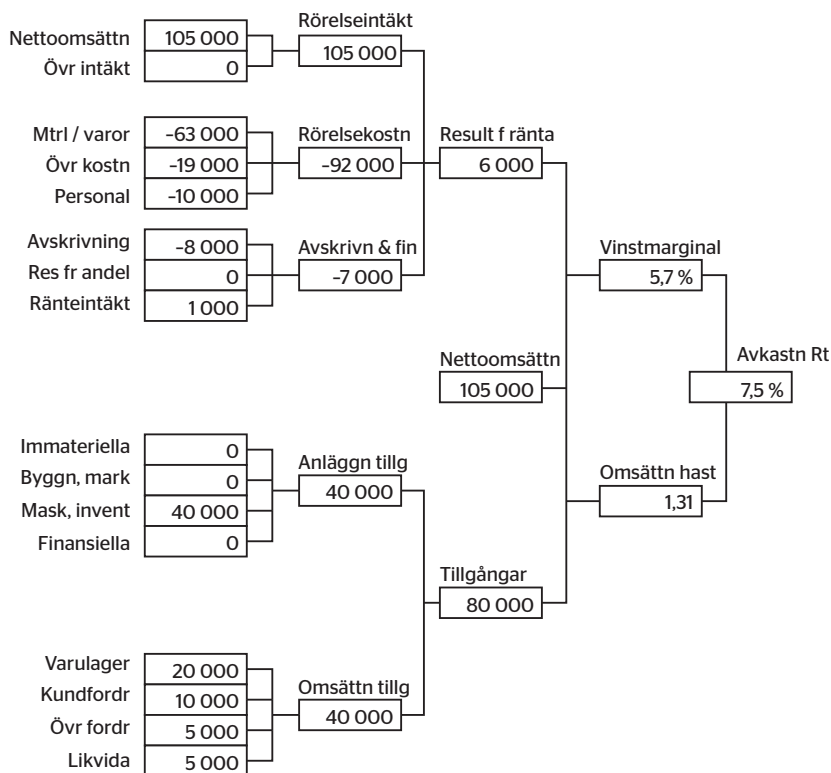
Utöver modellens pedagogiska sammanställning av resultat- och balansräkningen är den utmärkt för att simulera förändringar av olika typer. Vad händer t ex om vi satsar 4 000 på marknadsföring för att öka volymen med 5 %? Lönar det sig? Genom att föra in de nya värdena i modellen framgår att:

- Övr kostnader ökar till 19 000
- Omsättningen ökar till 105 000
- Varukostnaden ökar till 63 000

Tillsammans kommer detta att sänka vinstmarginalen till 5,7 %, samtidigt som den högre volymen ökar omsättningshastigheten till 1,31 ggr. Sammantaget sjunker dock avkast-

ningen till 7,5 % och dessutom kommer den ökade volymen sannolikt att föra med sig ökad kapitalbindning i varulager och kundfordringar, vilket är vanligt. Då kommer avkastningen att sjunka ytterligare.

Nedan ser vi bilden med alla förändringar införda – det vi planerade lönar sig således inte!

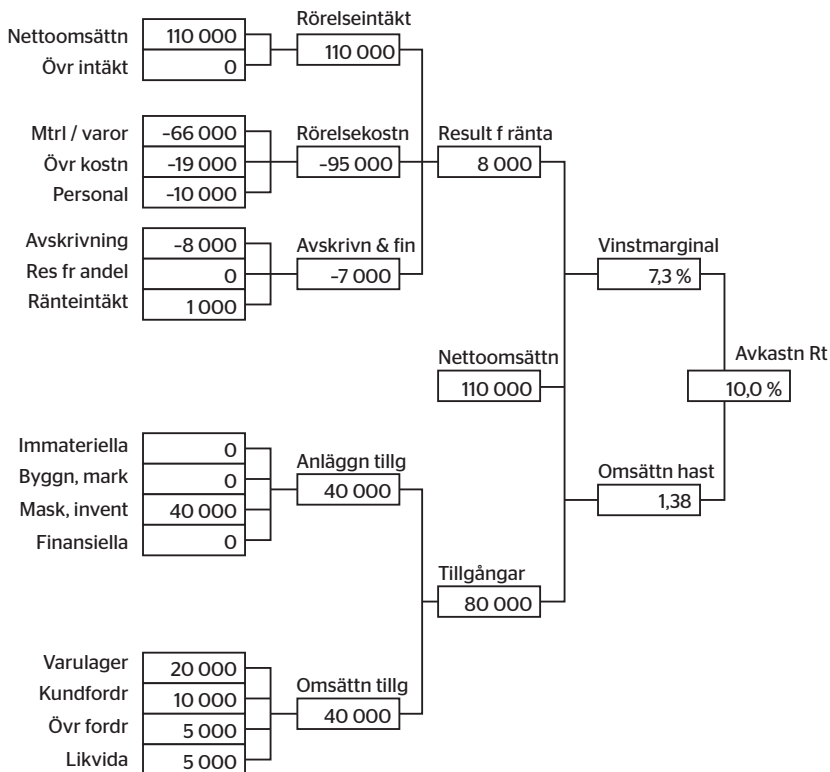


Nästa steg blir att använda modellen omvänt vid frågor om t ex vad som krävs för att satsningen på marknadsföring ska löna sig? Hur mycket måste försäljningen öka? Genom att använda Dupont-modellen kan man räkna fram vad som krävs för att uppnå ett önskat värde, i detta fallet 10 % i avkastning:

- Marginalen på försäljningen är $((100\,000 - 60\,000)/100\,000)$ 40 %
- Ökad marknadsföring med 4 000 kräver ökad bruttovinst på 4 000
- Ökad bruttovinst på 4 000 kräver ökad omsättning med $(4\,000/0,40)$ 10 000

Nedan ser vi bilden med alla förändringar införda för att återskapa 10 % avkastning.

Srf konsulternas företagsanalys med redovisningsinformation



Sambandet bakom Dupont-modellen visar en viktig sak till. Det visar att på ytan lika lönsamma företag kan använda helt olika strategier för att nå sin lönsamhet genom olika kombinationer av VM och OH. Detta är viktigt för att styra företaget, och för att analysera konkurrenterna. T ex kan en avkastning på 20 % bestå av följande underliggande kombinationer:

Analys

Företag	VM	x	OH	=	Rt
A	5		4		20
B	4		5		20
C	10		2		20
D	2		10		20

Företag C är ett företag med hög vinstmarginal och dåligt kapitalutnyttjande. Kanske medför ett starkt varumärke att man kan få ut bra priser men tvingas göra stora lagerinköp från en stark leverantör. Företag D är omvänt ett företag som skapar sin lönsamhet genom hög omsättningshastighet för att motverka den låga marginalen. Ett utmärkt exempel på detta är Ullared som säljer till låga priser i höga volymer.

Olika grundstrategier påverkar hur avkastningen kommer att byggas upp, men genom jämförande analys kan även den egna verksamheten utvecklas. Om t ex företag A och B har

samma profil inom sin bransch så vet nu B att man kan nå 5 % marginal istället för 4 % som man har nu. Det betyder att B borde kunna öka sin avkastning till 25 % eftersom man har en bättre omsättningshastighet. Nästa steg blir att använda nyckeltal för att analysera kostnadsstrukturen mellan företagen och sedan att öppna Dupont-modellen för att prova hur marginalen kan ökas till 5 %!

3.5 Formelsamling

Nedan följer en uppställning över ett antal vanliga och viktiga nyckeltal, samt kortare kommentarer. Det index som anges är den benämning som respektive nyckeltal har som BAS-nyckeltal enligt BAS-gruppens formelsamling.

G13 – Omsättningstillväxt

Visar hur snabbt omsättningen har ökat från föregående år, och påverkas av både pris- och volymförändringar.

Beräknas: (Årets omsättning / Föregående års omsättning) – 1

T45 – Kassalikviditet

Visar betalningsförmåga på kort sikt genom att jämföra kortfristiga tillgångar med kortfristiga skulder. Ska vara minst 100 %.

Beräknas: (Omsättningstillväxt exkl lager + checklimit – saldo) / Kortfristiga skulder

G9 – Soliditet

Visar hur stor andel av tillgångarna som finansierats med eget kapital och långsiktig förmåga att motstå förluster. Värdet bör samläsas mot betalningsförmågan (räntetäckningsgraden).

Beräknas: (Eget kapital + obeskattade reserver * 0,794) / Totala tillgångar

T3 – Räntetäckningsgrad

Visar hur många gånger räntan på lånen kan betalas via kassaflödet. Amorteringen antas motsvara avskrivningar. Ska vara minst 1,0 ggr och bör samläsas med soliditeten.

Beräkning: Resultat före räntekostnader / Räntekostnader

T1 – Bruttovinst

Visar marginalen på försäljningen som en första viktig resultatnivå i ett företag som köper in eller tillverkar varor för försäljning.

Beräknas: (Nettoomsättning – Råmaterial och handelsvaror) / Nettoomsättning

T27 – Vinstmarginal

Visar överskottet från affärsverksamheten (alla aktiviteter fram till finansiering) som procent av omsättningen. Varje ny försäljning ger detta bidrag efter alla kostnader men före ränta.

Beräknas: Resultat före räntekostnader / Nettoomsättning

G6 – Nettomarginal

Visar överskottet av affärsverksamheten inklusive finansieringen som procent av omsättningen. Denna andel är nettobidraget av varje ny försäljning efter alla kostnader och ränta.

Beräknas: Nettoresultat / Nettoomsättning

G1 – Eget kapitals avkastning

Visar lönsamheten (räntabiliteten) på det egna kapitalet. Viktigt mått för ägarna som referens för deras alternativa placeringar, och förkortas Re. Värdet anges här före skatt.

Beräknas: Nettoresultat / (Eget kapital + obeskattade reserver * 0,794)

G2 – Tillgångars avkastning

Visar lönsamheten (räntabiliteten) på allt kapital som används i verksamheten, utan hänsyn till finansiering. Viktigt mått för att bedöma affärsverksamheten. Förkortas Rt.

Beräknas: Resultat före räntekostnader / Totala tillgångar

G3 – Genomsnittlig skuldränta

Visar kostnaden för allt främmande kapital (både räntebärande och räntefria skulder) i genomsnitt. Både långfristiga och kortfristiga skulder samt avsättningar ingår. Förkortas Rs.

Beräknas: Räntekostnader / (Avsättningar + skulder + obeskattade reserver * 0,206)

Analys

G4 – Förräntningsmarginal

Visar skillnaden mellan avkastningen och räntekostnaden på det främmande kapitalet. Måste vara större än noll för att undvika förlustrisk. Kallas även riskbuffert och förkortas Rm.

Beräknas: Tillgångars avkastning – Genomsnittlig skuldränta, dvs (Rt – Rs)

G10 – Tillgångars omsättningshastighet

Visar hur många gånger per år som det totala kapitalet återanvänds i genomsnitt. Ju högre värde, desto effektivare utnyttjande, och desto mindre kapital behöver lånas upp mot ränta.

Beräknas: Nettoomsättning / Totala tillgångar

T42 – Varulagrets omsättningshastighet

Visar hur många gånger per år som man förbrukar ett genomsnittligt varulager. Ju högre värde, desto effektivare utnyttjande, och desto mindre kapital behöver lånas upp mot ränta.

Beräknas: Råmaterial och handelsvaror / Varulager

T15 – Varulager i % av omsättningen

Visar hur stor andel av omsättningen som binds i lager. Ökande andel är negativt, och leder till ökade kostnader. Påverkas av inköpsrutiner, efterfrågan och sortimentsbredd.

Beräknas: Varulager och pågående arbeten / Nettoomsättning

T16 – Kundfordringar i % av omsättningen

Visar hur stor andel av omsättningen som binds i kundfordringar. Ökande andel är negativt, och leder till ökade kostnader. Påverkas av kredittid, faktureringsrutin och kreditbevakning.

Beräknas: Kundfordringar / Nettoomsättning

T43 – Lämnad kredittid i dagar

Visar hur många dagar som förflyter mellan genomfört arbete och inbetalning av kundfordringarna. Jämför mot de erbjudna kreditvillkoren för att se hur effektivt dessa tillämpas. Ökat antal dagar kräver ökad finansiering och ger ökade räntekostnader. Påverkas av kredittid, faktureringsrutin och kreditbevakning.

Beräknas: $(365 \text{ dagar} * \text{kundfordringars \% av omsättningen}) / (1 + \text{moms})$

G7 – Omsättning per anställd

Visar hur mycket varje anställd omsätter i genomsnitt.

Beräknas: Nettoomsättning / Antal anställda

T8 – Arbetskraftskostnad per anställd

Visar den genomsnittliga kostnaden per anställd, inklusive löner, lönebikostnader samt övriga personalrelaterade kostnader som utbildning och hälsovård mm.

Beräknas: Personalkostnader / Antal anställda

T6 – Nettoresultat per anställd

Visar hur stort nettoresultatet är per anställd.

Beräknas: Nettoresultat / Antal anställda

4. Analys med kassaflöden

Vad menas egentligen med *kassaflöde*? Egentligen är det bara ett komplicerat ord för en enkel sak, nämligen en sammanställning över inbetalningar och utbetalningar under en viss period. Det man vill förklara är vad som har hänt med likviditeten, dvs hur IB likvida medel har blivit UB likvida medel. Det behöver inte alltid vara positivt att det finns mera pengar i kassan, utan man måste analysera hur förändringen har gått till för att veta om det är bra eller dåligt.

Exempel

IB likvida medel	400	Hur vet vi om ökningen är bra?
UB likvida medel	600	Tänk om vi bara har lagt till ett nytt lån, då minskar resultatet snart pga räntan!
Ökning	50 %	

Likviditet är en av företagens allra viktigaste resurser, och undersökningar visar även att företagen agerar allt mer utifrån vilken likviditet man har. Företag med god tillgång på likvida medel är mera benägna att satsa offensivt, att våga mera i affärsverksamheten. Omvänt gäller att brist på likvida medel ofta ger negativa och mera försvarsorienterade beteenden, som t ex att undvika marknadsföring eller att friställa personal. Samtidigt är beräkningen av kassaflöde mera komplicerad än beräkningen av nyckeltal. Flera faktorer samverkar i en lång kedja, och det kan vara svårt att få ihop.

I Bokföringsnämndens K2 och K3-regelverk finns regler om hur en kassaflödesanalys ska ställas upp. Här nedan ska vi presentera en enkel modell som i 4 steg/sektorer beräknar kassaflödet för företaget i exemplet nedan. Sedan sammanställs de olika sektorerna på en enkel arbetsblankett som visar det totala kassaflödet för perioden.

Analys

Srf konsulternas företagsanalys med redovisningsinformation

Resultaträkning	2020	Balansräkning	2019	2020
Omsättning	100.000	Anläggningstillgångar	30.000	40.000
Handelsvaror	-60.000			
Externa kostnader	-15.000	Varulager	17.000	16.000
Personalkostnader	-10.000	Kundfordringar	12.000	15.000
	15.000	Övr kfr fordran	1.000	2.000
		Likvida medel	5.000	7.000
Avskrivningar	-8.000	Omsättningstillgångar	35.000	40.000
Ränteintäkter	1.000	S:a Tillgångar	65.000	80.000
Räntekostnader	-4.000			
		Eget kapital	18.000	20.000
Nettoresultat	4.000			
		Obeskattade reserver	4.000	5.000
Bokslutsdispositioner	-1.000			
Skatt	-500	Banklån	30.000	38.000
		Leverantörsskulder	11.000	14.000
Årets vinst	2.500	Övr kfr skulder	2.000	3.000
		S:a eget kapital och skuld	65.000	80.000

Steg 1 – den löpande affärsverksamheten

Den första, och viktigaste delen, av kassaflödet är den likviditet som kommer från företagets affärsverksamhet. Det är ju detta som är det område som man har valt att arbeta med, och som styr vilka investeringar mm som görs.

Här gäller en enkel regel: utgå från resultaträkningen, och ta bort alla poster som inte är inbetalningar eller utbetalningar. Normalt sett innebär detta att vi använder alla poster i resultaträkningen utom:

- avskrivningar, som ju inte är någon utbetalning, samt
- bokslutsdispositioner, som ju inte är vare sig utbetalning eller inbetalning

Alla andra poster tas med, vilket för företaget ovan innebär att likviditeten från resultaträkningen kan beräknas till $(15.000 + 1.000 - 4.000 - 500)$ 11.500.

Steg 2 – rörelsekapitalet

Rörelsekapitalet består av företagets omsättningstillgångar och kortfristiga skulder. I takt med att verksamheten bedrivs påverkar dessa poster likviditeten hela tiden, och för att spåra hur dessa poster inverkar analyseras följande poster:

Post	Likvida ökar när	Likvida minskar när	Exemplet
– varulager	minskar	ökar	+1.000
– kundfordringar	minskar	ökar	-3.000
– övr kfr fordran	minskar	ökar	-1.000
– leverantörsskulder	ökar	minskar	+3.000
– övr kfr skulder	ökar	minskar	+1.000
Inverkan på likvida medel			+1.000

Rörelsekapitalet i exemplet har således ökat likviditeten med 1.000. Inom denna grupp är rörelserna vanliga och ofta stora för t ex varulager och kundfordringar. Det lönar sig därför ofta att följa dessa poster (se även 3.3 Analys av kapitalbindning ovan).

Steg 3 – investeringar

Inköp och försäljning av maskiner och inventarier påverkar likviditeten, och ofta med stora belopp när dessa inträffar. För att spåra förändringen måste vi jämföra IB och UB för anläggningstillgångar, och sedan justera för avskrivningen som ju inte påverkar likviditeten.

Här gör vi analysen för anläggningstillgångar totalt, men det ger oftast en bättre bild om man istället är mera detaljerad och gör analysen separat för maskiner, byggnader etc.

IB anläggningstillgångar	30.000
UB anläggningstillgångar	-40.000
Avskrivningar	-8.000
Inverkan på likvida medel	-18.000

Steg 4 – finansiering

Analys

Detta är den sista sektorn som kan påverka likviditeten, nämligen genom att:

- öka eller minska långfristiga lån och avsättningar
- öka eller minska eget kapital (nyemission och utdelning)

Nedan ska vi analysera dessa poster. Ett tillägg bör dock göras avseende avsättningar först. Avsättningar kan påverka analysen på två olika sätt:

- minskning genom utbetalning påverkar likviditeten
- ökning genom avsättning påverkar inte likviditeten

Fallet ökning genom avsättning kräver för en korrekt analys att avsättningen i resultaträkningen tas bort, och att den ökning av avsättningar som uppstår i balansräkningen inte heller tas med. Av förenklingsskäl brukar dock i många analyser avsättningar hanteras som vanliga långfristiga lån, dvs att dom påverkar likviditeten lika i båda fallen. Detta är egentligen ett fel, men då slipper man göra några justeringar. Felet består i att kassaflödet blir fel fördelat mellan sektor 1 och 4, men för det totala kassaflödet har det ingen betydelse.

Srf konsulternas företagsanalys med redovisningsinformation

Post	Likvida ökar när	Likvida minskar när	Exemplet
– banklån	ökar	minskar	+8.000
– eget kapital	ökar	minskar	-500
Inverkan på likvida medel			+7.500

Förändringen av eget kapital har beräknats som:

UB eget kapital	20.000
IB eget kapital	-18.000
Årets resultat (vinst-/förlust+)	-2.500
Inverkan på likvida medel	-500

Minskningen av eget kapital är en utdelning. Ett positivt värde betyder nyemission.

Nu återstår bara att sammanställa de olika stegen, och vi gör det på en hjälpblankett som visar med rätt tecken hur likviditeten påverkas. Kassaflödet kan sedan kontrolleras – om IB likvida medel plus kassaflödet blir UB likvida medel har vi gjort rätt!

Av analysen nedan framgår att exempelföretaget har en god likviditetstillströmning från rörelsen (+11.500) och att den låga ökningen av likvida medel (+2.000) främst beror på att nyinvesteringarna (-18.000) är väsentligt högre än nettouplåningen (+8.000) denna perioden. Om inte ytterligare investeringar behöver göras nästa period och verksamheten löper vidare oförändrat borde därför likvida medel kunna ökas väsentligt.

Denna typ av analys bör göras regelbundet (minst 2–3 gånger per år) för att förklara hur likvida medel utvecklas. Genom att följa trenden för flera perioder ökar dessutom möjligheten att tolka utvecklingen så att analysen direkt kan påverka företagets likviditetsstyrning.

Arbetsblankett

Företag				
Period				
Datum				
Försäljningsintäkter			+	100 000
Övriga intäkter			+	0
Summa intäkter			=	100 000
Material och varor			-	-60 000
Externa kostnader			-	-15 000
Personalkostnader			-	-10 000
Ränteintäkter			+	1 000
Räntekostnader			-	-4 000
Extraordinära intäkter			+	
Extraordinära kostnader			-	
Skatt			-	-500
Likviditet från resultatet			=	11 500
	IB -	UB		
Varulager	17 000	16 000	=	1 000
Kundfordringar	12 000	15 000	=	-3 000
Övriga kortfrist. fordr.	1 000	2 000	=	-1 000
	UB -	IB		
Leverantörsskulder	14 000	11 000	=	3 000
Övr. kortfrist. skulder	3 000	2 000	=	1 000
Likviditet från rörelsekapitalet			=	1 000
Ackum likviditet från rörelsen			=	12 500
	IB -	UB -	Avskr	
Nettoinvesteringar	30 000	40 000	8 000	= -18 000
	UB -	IB		
Nettoförändring lån	38 000	30 000		= 8 000
	UB -	IB -	Res	
Nettoförändring ägare	20 000	18 000	2 500	= -500
Likviditet från investeringar och lån				= - 10 500
Ackum likviditetsförändring				= 2 000
	IB +	Förändr		
UB likvida medel	5 000	2 000	=	7 000
	Limit -	Saldo		
Reserv checkkredit	0	0	=	0
Totalt disponibla likvida medel			=	7 000

Analys

Balanced scorecard

Balanced scorecard (BSC) är ett verkningsfullt styrinstrument, som med fördel kan användas i små företag. Styrinstrumentet tar sikte på fyra olika sorters mål, nämligen ekonomi, marknad, effektivitet och förnyelse. BSC anlägger en helhetssyn på verksamheten och skiljer sig därigenom från traditionell styrning.

Beskrivning

Balanced scorecard, allmänt förkortat BSC, är ett verktyg som används för att styra verksamheter. Verksamhetens karaktär spelar ingen roll. Verksamheten kan vara ideell eller kommersiell, offentlig eller privat, stor eller liten. Just att verktyget går att använda i små verksamheter, ända ner på personnivå, gör det tämligen unikt bland managementverktyg. Traditionell styrning av små företag har skett med hjälp av budget. BSC använder också ett finansiellt synsätt (perspektiv) men bara som ett av fyra, eller möjligen fem perspektiv. De övriga perspektiven är marknad/kunder, inre/effektivitet och utveckling/förnyelse. I Sverige används ibland också ett personalperspektiv. Man kan även tänka sig andra perspektiv som är viktiga för en verksamhet, t ex leverantörsperspektiv eller ägarperspektiv.

Metodik

För att få styrning på hela företaget är det av vikt att arbetet är väl förankrat i ledningen av företaget. Allra helst ska styrelse eller ledning initiera och driva projektet. Utgå från en vision om hur företaget (organisationen/verksamheten) ska se ut på lång sikt, t ex fem år. Hur måste företaget förändras inom de olika perspektiven för att uppnå visionen? Vilka är de kritiska framgångsfaktorerna för att uppnå en sådan förändring? Vad måste vi göra för att lyckas? Efter att ha diskuterat dessa tre punkter, bör det finnas gott om uppslag till konkreta mål att uppnå. Bestäm i samråd med personalen lämpliga sätt att mäta måluppfyllelsen. Koppla gärna ett belöningssystem till måluppfyllelsen för att få ökad effekt.

Varför balanced scorecard?

BSC styr företaget på ett nyanserat sätt, inte bara mot kortsiktiga ekonomiska mål. På kort sikt kan det vara relativt enkelt att förbättra resultatet genom att dra ner på kostnader. Om neddragningen hämmar verksamheten från att t ex förnya produktsortiment eller att utbilda personal, kommer detta på sikt att påverka företaget negativt. BSC tar ett helhetsgrepp och styr utifrån ett strategiskt synsätt. På så sätt balanseras satsningar inom olika områden och företaget ökar sin möjlighet att vara framgångsrikt. Budgetstyrning har nackdelar som inte BSC har, t ex räkenskapsårets slutenhet och förutbestämda längd. Andra nackdelar kan vara att man oftast har fokus på kostnader, man får sena rapporter, styrningen är endast finansiell och ganska kortsiktig, slutligen kräver budgeten ganska mycket arbete.

Analys

Mål och mått

När man använder BSC gäller det att hitta mål och mått som så långt som möjligt styr verksamheten dit man vill. Denna precision ska emellertid balanseras med informationens tillgänglighet och kostnaden för att ta fram mätbar information. Annars riskerar man att informationsinsamlingen kommer i konflikt med ordinarie arbete och kostar mer än det smakar. Mål och mått ska vara tydliga. Mät hellre en eller två faktorer per perspektiv än att lägga upp ett ambitiöst projekt som inte fullföljs. Kom ihåg, det bästa sättet att få något gjort är att mäta det man vill uppnå. Exempel på vanliga mått är:

Finansiellt	Kund	Internt	Utveckling	Personal
resultat	nöjd-kund-index	genomloppstid	antal nya produkter	nöjd-anställd-index
räntabilitet	marknadsandel	tid för arbete	utvecklingskostnad	medelålder
soliditet	retention (återköp)	processtopp	utvecklingstid	personalomsättning

Exempel

Låt oss anta att vi driver en redovisningsbyrå. Vi är två redovisningskonsulter som har upp över öronen med arbete och vi överväger nu att anställa ytterligare personal för att hinna med. Men vart är vi på väg och vad är det egentligen vi vill åstadkomma? Hur ska vi se ut om fem år? Visst hade det vara trevligt om vi var allmänt kända på orten och småföretagare kom att tänka på oss, åtminstone som ett alternativ, när det är dags att handla redovisningstjänster. Vi bestämmer oss för att ha just den målbilden (visionen). Vilka mål vore då lämpliga inom de olika perspektiven? Vi bestämmer oss för följande mål:

Finansiellt	Kund	Internt	Utveckling
800 kkr i årsintäkt/pers	Tydliga mervärden	Hög kvalitet	Hög kompetens och tillväxt

Vilka är de viktigaste faktorerna för att uppnå dessa mål? Vi tror att följande faktorer är nyckeln till framgång:

Finansiellt	Kund	Internt	Utveckling
Orientering mot större andel kvalificerade tjänster	Kännedom om kund-behov	Rationella rutiner Bra dokumentation	Hög kunskapsnivå Bra rekrytering och aktiv relationsmarknadsföring

Vad måste vi göra för att lyckas?

Finansiellt	Kund	Internt	Utveckling
Uppföljning per kund Utveckling av produktutbudet	Aktiva och analyserande kundkontakter	Ligga långt framme inom IT Dokumentera och standardisera rutiner	Söka rätt utbildning Arbeta aktivt med personalrelationerna

Vad ska vi mäta?

Finansiellt	Kund	Internt	Utveckling
Rullande tolv månaders per arvoden/anställd Genomsnittspris per anställd per timme	Antal kundkontakter Antal nya kunder	Antal rutinbeskrivningar Processtid per produkt. IT-inköp per år	Utbildningstimmar anställd/år. Antal kontakter med affärskontakter per år

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Innehåll

1. Inledning	1581
1.1 Avgränsning av tillämpningsområdet för Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut	1582
1.2 Kategoriindelad normering och gränsvärden	1582
1.3 Praktiskt om Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut	1583
2. Exempel	1584
2.0 Exempel försättsblad K2	1585
2.1 Mall förvaltningsberättelse enligt K2-reglerna, mindre aktiebolag	1586
2.2 Mall för resultaträkning enligt K2-reglerna, mindre aktiebolag	1587
2.3 Mall för balansräkning enligt K2-reglerna, mindre aktiebolag	1589
2.4 Exempel noter enligt K2-reglerna, mindre aktiebolag	1593
2.5 Mall för förkortad resultaträkning enligt K2, mindre aktiebolag	1595
2.6 Mall för förkortad balansräkning enligt K2, mindre aktiebolag	1596
2.7 Exempel noter till förkortade resultat- och balansräkningar enligt K2-reglerna, mindre aktiebolag	1597
2.8 Exempel försättsblad K3	1599
2.9 Exempel förvaltningsberättelse K3	1600
2.10 Exempel resultaträkning K3 (kostnadsslagsindeldad)	1601
2.11 Exempel resultaträkning K3 (funktionsindeldad)	1602
2.12 Exempel balansräkning K3	1603
2.13 Exempel noter K3	1605
2.14 Exempel försättsblad Årsbokslut	1609
2.15 Exempel resultaträkning Årsbokslut (kostnadsslagsindeldad)	1610
2.16 Exempel balansräkning Årsbokslut	1611
2.17 Exempel upplysningar Årsbokslut	1613
2.18 Koppling mellan Srf konsulternas mallar och SCB:s nyckeltal	1614
3. Förutsättningar och kompletterande information till mallarna	1616
3.1 Ramar i form av lagstiftning och normgivning	1616
3.2 Tillämpningsområde för Srf konsulternas förslag till mallar	1617
3.3 Sambandet redovisning – beskattning	1618
4. Årsredovisningens utformning	1618
4.1 Årsredovisningens delar, jämförelsetal m.m.	1618
4.2 Överskådlighet	1620
4.3 Rättvisande bild	1620
4.4 Branschanpassning	1621
4.5 Andra grundläggande redovisningsprinciper	1621

Mallar

5. Värderingsregler	1622
5.1 Immateriella anläggningstillgångar	1622
5.2 Materiella anläggningstillgångar	1623
5.3 Varulager och pågående arbeten för annans räkning	1626
6. Förvaltningsberättelse	1627
7. Resultaträkning	1628
8. Balansräkning	1632
9. Noter	1635
9.1 Allmänna upplysningar	1635
9.1.1 Redovisningsprinciper	1635
9.1.2 Ändrade redovisningsprinciper	1636
9.1.3 Rättvisande bild	1637
9.1.4 Avvikelse från rekommendationer	1637
9.1.5 Avvikelse från lag	1637
9.1.6 Undantag från koncernredovisning	1637
9.1.7 Moderföretag	1638
9.1.8 Dotterföretag, intresseföretag etc.	1638
9.1.9 Rättelse av fel	1638
9.1.10 Upplysningar om uppskattningar och bedömningar	1638
9.2 Noter till resultaträkningen	1639
9.2.1 Nettoomsättning	1639
9.2.2 Byte av uppställningsform för resultaträkningen	1639
9.2.3 Resultaträkning i förkortad form	1639
9.2.4 Specifikation av sammanslagna poster	1640
9.2.5 Inköp och försäljning mellan koncernföretag	1640
9.2.6 Medelantalet anställda	1640
9.2.7 Löner, andra ersättningar och sociala kostnader	1640
Vad ingår i sociala kostnader?	1641
Vilka pensionskostnader bör särredovisas?	1641
Vilka löner och andra ersättningar hänförs till ledningen?	1641
9.2.8 Exceptionella intäkter och kostnader	1641
9.2.9 Bokslutsdispositioner	1641
9.2.10 Uppskjuten skatt	1642
9.2.11 Skatt på årets resultat	1642
9.3 Noter till balansräkningen	1642
9.3.1 Specifikation av sammanslagna poster	1643
9.3.2 Långfristiga och kortfristiga balansposter	1643
9.3.3 Större periodiseringsposter	1644
9.3.4 Anläggningstillgångar	1644
9.3.5 Goodwill	1645
9.3.6 Inräknad ränta för egentillverkad anläggningstillgång	1645
9.3.7 Uppskrivning av anläggningstillgångar	1646
9.3.8 Taxeringsvärden	1646
9.3.9 Finansiella instrument	1646
9.3.10 Lån till ledande befattningshavare	1646
9.3.11 Varulager	1647
9.3.12 Successiv vinstavräkning av pågående arbeten	1647
9.3.13 Eget kapital	1647
9.3.14 Uppskrivningsfond och fond för verkligt värde	1647

9.3.15 Obeskattade reserver	1648
9.3.16 Pensionsförpliktelser	1648
9.3.17 Övriga avsättningar	1649
9.3.18 Avgångsvederlag	1649
9.3.19 Konvertibla lån	1649
9.3.20 Ställda säkerheter	1649
9.3.21 Säkerhet för ledande befattningshavare	1649
9.3.22 Eventualförpliktelser	1650
9.3.23 Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen	1650
10. Om du vill veta mera...	1650
10.1 Remissvar från Srf konsulterna	1650
10.2 Srf konsulterna utbildar inom ekonomi och lön	1650
10.3 Läsning	1650
10.3.1 Böcker och övrig information	1650
11. Förkortningar	1651

© Srf konsulterna

Innehållet i denna bok skyddas av lagen om upphovsrätt (1960:729). Ingen del av detta verk får mångfaldigas utan skriftlig medgivande från utgivaren.

1. Inledning

De mallar för upprättande av årsredovisning som följer i detta avsnitt är i första hand avsedda för *mindre företag*. I denna version av Srf konsulternas mallar för årsredovisning finns årsredovisningsexempel som bygger på K2-regelverket och K3-regelverket efter uppdateringar 2024. Dessutom finns en version som bygger på sammanslagna balans- och resultaträkningar enligt K2. Årsredovisningsmallarna är baserade på vad som gäller för aktiebolag. Slutligen finns en årsbokslutsmall som baseras på regelverket BFNAR 2017:3 Årsbokslut.

I årsredovisningslagen finns det sedan 2023 särskilda bestämmelser om informationsinnehållet i bostadsrättsföreningars årsredovisning. Det är också obligatoriskt för bostadsrättsföreningar att upprätta kassaflödesanalys. BFN har givit ut ett särskilt allmänt råd med tillhörande vägledning (BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning) som alla bostadsrättsföreningar ska tillämpa tillsammans med det K-regelverk som föreningen valt. Reglerna finner du i boken under fliken BFN.

Ett mindre företag är enligt mallarna detsamma som följer av de gränser som lagstiftaren använder såväl i bokföringslagen som årsredovisningslagen.

Gränsvärdena för begreppet *större företag* definieras i både årsredovisningslag och bokföringslag, gränsvärdena för dessa är

Nettoomsättning	80 mkr
Balansomslutning	40 mkr
Medelantal anställda (årsarbetare)	50

Ett företag är ett *större företag* om det för vart och ett av de senaste två åren, som föregår aktuellt räkenskapsår, överskrider minst två av ovan angivna gränsvärden. Det ska vara samma gränsvärden som överskrids två år i rad. I annat fall är företaget ett *mindre företag*.

Upprättandet av en årsredovisning styrs av reglerna i årsredovisningslagen, ÄRL. Den lagen är en ramlag som förutsätter kompletterande normering, denna utförs i första hand av Bokföringsnämnden, BFN.

Mallar

1.1 Avgränsning av tillämpningsområdet för Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Avgränsningen till mindre företag innebär att det finns områden som inte behandlas fullt ut i Srf konsulternas mallar. Krav som endast gäller större samt noterade företag behandlas inte närmare. Det gäller närmast koncernredovisning, koncernrelationer mellan företag, delårsrapporter och kassaflödesanalys. Även mindre företag kan ingå i koncerner. De krav som ställs på dessa företag kommenteras i del 3.

1.2 Kategoriindelad normering och gränsvärden

Vad gäller tolkning av lagreglerna för mindre respektive större företag har BFN gett ut det allmänna rådet BFNAR 2006:11 Gränsvärden med tillhörande vägledning. Av detta framgår hur lagens regler ska tolkas vad gäller begreppen mindre och större företag.

BFN ger ut normering per företagskategori. Fram till utgivningen av Srf Redovisning 2025 har BFN beslutat om två kategoribaserade redovisningsnormer för företag som upprättar årsredovisning. BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3), är det regelverk som BFN gett ut för alla årsredovisningsföretag. BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) är för de mindre företag som väljer att inte upprätta årsredovisning enligt K3. En bostadsrättsförening ska förutom det K-regelverk som föreningen valt tillämpa BFNAR 2023:1 Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning. BFN har även beslutat om tre kategoribaserade regelverk för årsbokslut respektive förenklat årsbokslut. BFNAR 2017:3 Årsbokslut är det regelverk som BFN gett ut för alla årsbokslutsföretag. För företag som får upprätta så kallat förenklat årsbokslut (K1) finns BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut och BFNAR 2010:1 Ideella föreningar som upprättar förenklat årsbokslut (båda benämns K1).

Alla företag som ska upprätta årsredovisning ska göra det enligt K2 eller K3. I boken finns en beskrivning av BFN:s K-regelverk under fliken BFN.

BFN:s kategoriserade regelverk bygger på en indelning av företagen. Bara för att ett företag kan tillämpa ett visst regelverk är de inte tvingade att göra det. Även om det är regelverken som är kategoriserade bygger det som sagt på en indelning av företagen. Man brukar också prata om "K1-företag", "K2-företag". osv. Företagsindelningen är som följer:

Kategori 1, årsbokslutföretag, dvs. företag som inte ska upprätta årsredovisning, t.ex. enskilda näringsidkare, handelsbolag med endast fysiska personer som delägare samt ideella föreningar. För att utgöra K1-företag ska företaget dessutom ha en omsättning som normalt understiger 3 mkr, dvs. företaget får upprätta förenklat årsbokslut enligt reglerna i bokföringslagen.

Kategori 2, aktiebolag, ekonomiska föreningar med flera som utgör mindre företag. Dessutom brukar man säga att årsbokslutsföretag som inte får upprätta förenklat årsbokslut räknas hit.

Kategori 3, större företag som inte måste tillämpa IFRS reglerna.

Kategori 4, företag som är noterade och måste tillämpa IFRS reglerna.

Även om företagen tillhör en viss kategori kan de alltid tillämpa regelverket för den högre kategorin. T.ex. är regelverket K3 möjligt att tillämpa för alla icke-noterade företag som ska upprätta årsredovisning.

K-regelverken

K1, för enskilda näringsidkare respektive ideella föreningar. För övriga K1-företag finns inga fastställda regler ännu.

K2, samtliga mindre företag som upprättar en årsredovisning får tillämpa K2 regelverket. Undantag gäller enskilda firmor, publika aktiebolag samt mindre moderföretag i en större koncern eller företag som är moderföretag där en formell koncernredovisning upprättas.

K3, för större företag som upprättar årsredovisning är huvudregelverket K3. Det är tvingande tillämpning för alla som inte väljer att upprätta enligt K2 eller K4.

K4, tillämpar IAS/IFRS. Nödvändig svensk komplettering finns bland annat genom Rådet för finansiell rapportering, RFR 1 kompletterande redovisningsregler för koncerner samt RFR 2 redovisning för juridiska personer.

Mer information om K-regelverken, hittar du i denna bok under fliken BFN.

Årsbokslut

Företag som upprättar ett årsbokslut ska tillämpa regelverket om årsbokslut.

1.3 Praktiskt om Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Srf konsulterna välkomnar synpunkter på mallarna och innehållet i denna handledning, via e-post, info@srfkonsult.se.

En årsredovisning som upprättas enligt Srf konsulternas mallar, med de kompletteringar som det enskilda fallet kräver, ska kunna anses följa god redovisningssed och ge en rättvisande bild, samt godtas hos registreringsmyndighet.

Vår förhoppning är att Du som läsare här finner mallar som underlättar tillämpningen av gällande årsboksluts- och årsredovisningsregler, vilket i sin tur bidrar till att ytterligare utveckla och förbättra standarden på företagens årsbokslut och årsredovisningar.

Stockholm, januari 2025

*Sven-Inge Danielsson
Auktoriserad redovisningskonsult
Ordförande i Srf konsulternas
redovisningsgrupp*

*Claes Eriksson
Redovisningsexpert
Ansvarig för redovisningsfrågor hos
Srf konsulterna*

Mallar

2. Exempel

2.1–2.4, Mall för årsredovisning upprättad enligt K2-reglerna för mindre aktiebolag.

2.5–2.7, Mall för årsredovisning med sammanslagen balansräkning och resultaträkning med grund i K2-reglerna för mindre aktiebolag.

2.8–2.13, Mall för årsredovisning upprättad enligt K3 i ett mindre aktiebolag.

2.14–2.17, Mall för årsbokslut upprättad enligt BFN:s regelverk för årsbokslut.

Efter årsredovisningsmallarna följer mer kring förutsättningarna för mallarna och kommentarer avseende krav i ÅRL, Srf konsulternas synpunkter m.m.

Exemplen refererar till regelbeskrivningar och BAS 2024.

I exemplets vänstra kolumn, under ”Srf”, återfinns hänvisningar till de efterföljande kommentarerna i form av avsnittsnummer. I samma kolumn finns en klassificering av noterna enligt följande indelning:

ÅRL = Obligatorisk upplysning enligt direkt hänvisning till årsredovisningslagen.

GRS = Obligatorisk upplysning med hänvisning till den goda redovisningsseden.

FT = Frivillig tilläggsupplysning.

I exemplets högra kolumn återfinns Srf konsulternas förslag till kopplingar mellan konton i BAS 2024 och respektive rad.

Summeringsrader återges med kursiv stil i exemplen.

2.0 Exempel försättsblad K2

Srf K2 AB

Box 123

456 78 Srfstad

Telefon: 0123-987 60

Telefax: 0123-987 65

Kontaktperson: Karin Karinsson

Årsredovisning

för

Srf K2 AB

(556123-4567)

Räkenskapsåret

2024-01-01–2024-12-31

Innehåll

Sid. 1	Förvaltningsberättelse
” 2–3	Resultaträkning
” 4–6	Balansräkning
” 7–14	Noter
” 14	Underskrifter

Mallar

Handläggare hos Srf Exempelbyrå AB:

Redovisningskonsult Srf Sven Svensson (0123-456 78)

2.1 Mall förvaltningsberättelse enligt K2-reglerna, mindre aktiebolag

Srf	Srf K2 AB	Sida 1 (9)	Konton enligt BAS 2024
4.1	(556123-4567)		
4.1	FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE		
6	<u>Verksamhet</u>		
	<i>Allmänt om verksamheten</i>		
	Bolaget har sitt säte i Srfstad. Bolaget registrerades 1998 och bedriver sedan dess handel med fritidsartiklar, som i viss utsträckning monterats inom företaget. Försäljning sker till detaljister. Verksamheten drivs sedan föregående år i egen fastighet, inrymmande kontor, lager samt utställningslokaler. Bolaget har även sålt konsulttjänster inom marknadsföring.		
6	<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		
	Bolaget har tecknat avtal med en rikstäckande detaljhandelskedja vilket förväntas öka omsättning och lönsamhet väsentligt det kommande året.		
6	<i>Egna aktier</i>		
	(Endast vid innehav av egna aktier)		
6	<u>Flerårsöversikt</u>	<u>2024</u>	<u>2023</u>
	Nettoomsättning, tkr	11 775	10 050
	Resultat efter finansiella poster i tkr	426	79
	Soliditet	17,4 %	15,0 %
	Definition av nyckeltal:	<u>2022</u>	<u>2021</u>
	Soliditet	8 930	7 880
	Justerat eget kapital/Balansomslutning	132	175
6	<u>Förändringar i eget kapital</u>	14,1 %	12,9 %
	<i>Årets förändringar av eget kapital</i>		
	Belopp vid årets ingång	100 000	22 340
	Disposition av föregående års resultat		
	Utdelning		- 20 000
	Balanseras i ny räkning		- 2 340
	Årets resultat		247 000
	Belopp vid årets utgång	100 000	247 000
	<u>Förslag till resultatdisposition</u>		
	<i>Styrelsen föreslår att till förfogande stående medel</i>		
	balanserat resultat		895 100
	årets resultat		247 000
	<i>Totalt</i>		1 142 100
	disponeras för		
	utdelning		100 000
	överföring till balanserat resultat		1 042 100
	<i>Totalt</i>		1 142 100
	Samtliga belopp i årsredovisningen är uttryckta i entals svenska kronor om inte annat anges.		

2.2 Mall för resultaträkning enligt K2-reglerna, mindre aktiebolag

Srf	Srf K2 AB (poster utan belopp ska ej anges i den ÅR som upprättas)	Sida 2 (9)	Konton enligt
4.1	(556123-4567)		BAS 2024
4.1		2024-01-01–	2023-01-01–
7	RESULTATRÄKNING	Noter 2024-12-31	2023-12-31
	RÖRELSEINTÄKTER, LAGER- FÖRÄNDRING M.M.		
	Nettoomsättning	11 775 000	10 050 000
	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	- 20 000	10 000
	Aktiverat arbete för egen räkning	-	-
	Övriga rörelseintäkter	318 000	12 000
	Summa rörelseintäkter, lagerförändringar mm	12 073 000	10 072 000
	RÖRELSEKOSTNADER		
	Råvaror och förnödenheter	-	-
	Handelsvaror	- 4 822 000	- 4 020 000
	Övriga externa kostnader	- 1 032 000	- 920 000
	Personalkostnader	- 5 410 000	- 4 656 000
	Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	1 - 350 000	- 360 000
	Nedskrivningar av omsättningsstillgångar utöver normala nedskrivningar	-	-
	Övriga rörelsekostnader	-	-
	Summa rörelsekostnader	11 614 000	9 956 000
	Rörelseresultat	459 000	116 000
	FINANSIELLA POSTER		
	Resultat från andelar i koncernföretag	-	-
	Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	-	-
	Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i	-	-
	Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	-	-
	Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	12 000	13 000
	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	-	-
	Räntekostnader och liknande resultatposter	- 45 000	- 50 000
	Summa finansiella poster	- 33 000	- 37 000
	Resultat efter finansiella poster	426 000	79 000

Mallar

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

<i>Srf</i>	Srf K2 AB		Sida 3 (9)	<i>Konton enligt</i>
<i>4.1</i>	(556123-4567)			<i>BAS 2024</i>
<i>4.1</i>			2024-01-01– 2023-01-01–	
<i>7</i>	RESULTATRÄKNING	Noter	2024-12-31 2023-12-31	
	BOKSLUTSDISPOSITIONER			88
	Erhållna koncernbidrag		- -	
	Lämnade koncernbidrag		- -	
	Förändring av periodiseringsfonder		-12 000 -11 000	
	Förändring av överavskrivningar		-45 500 -36 000	
	Övriga bokslutsdispositioner		- -	
	<i>Summa bokslutsdispositioner</i>		<i>- 57 500 - 47 000</i>	
	Resultat före skatt		368 500 32 000	
	SKATTER			
	Skatt på årets resultat		- 121 500 - 9 660	8910–8930
	Övriga skatter		- -	8980
	Årets resultat		247 000 22 340	8999

2.3 Mall för balansräkning enligt K2-reglerna, mindre aktiebolag

Srf	Srf K2 AB			Sida 4 (9)	Konton enligt
4.1	(556123-4567)				BAS 2024
4.1					
8	BALANSRÄKNING	Noter	2024-12-31	2023-12-31	
	TILLGÅNGAR				(1)
	Tecknat men ej inbetalt aktiekapital		-	-	1690
	Anläggningstillgångar				(10-13)
5.1	Immateriella anläggningstillgångar				(10)
	Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter		-	-	1020-1050
	Hyresrätter och liknande rättigheter		-	-	1060
	Goodwill		-	-	1070
	Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar		-	-	1080
	Summa immateriella anläggningstillgångar		-	-	
5.2, 8	Materiella anläggningstillgångar				(11-12)
	Byggnader och mark	3, 7	4 800 000	4 900 000	11
	Maskiner och andra tekniska anläggningar		-	-	12
	Inventarier, verktyg och installationer	4	1 314 000	1 454 000	12
	Förbättringsutgifter på annans fastighet		-	-	1120
	Övriga materiella anläggningstillgångar		-	-	
	Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar		-	-	1180, 1280
	Summa materiella anläggningstillgångar		6 114 000	6 354 000	
	Finansiella anläggningstillgångar				(13)
	Andelar i koncernföretag		-	-	1310
	Fordringar hos koncernföretag		-	-	1320
	Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag		-	-	1331-1334
	Fordringar hos intresseföretag och gemen- samt styrda företag		-	-	1341-1344
	Ägarintressen i övriga företag		-	-	1336-1337
	Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i		-	-	1346-1347
	Andra långfristiga värdepappersinnehav		-	-	1350
	Lån till delägare eller närstående		-	-	1360
	Andra långfristiga fordringar	5, 7	250 000	250 000	1380
	Summa finansiella anläggningstillgångar		250 000	250 000	
	Summa anläggningstillgångar		6 364 000	6 604 000	

Mallar

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Srf	Srf K2 AB			Sida 5 (9)	Konton enligt
4.1	(556123-4567)				BAS 2024
4.1					
8	BALANSRÄKNING	Noter	2024-12-31	2023-12-31	
	Omsättningstillgångar				(14–19)
5.3, 8	Varulager m.m.				(14)
	Råvaror och förnödenheter		50 000	45 000	1410–1430
	Varor under tillverkning		230 000	210 000	1440
	Färdiga varor och handelsvaror		1 169 000	1 204 000	1450–1460
	Övriga lagertillgångar		-	-	1490
	Pågående arbete för annans räkning		-	-	1470
	Förskott till leverantörer		-	-	1480
	<i>Summa varulager</i>		<i>1 449 000</i>	<i>1 459 000</i>	
	<i>Kortfristiga fordringar</i>				(15–17)
	Kundfordringar		1 567 000	1 120 000	1510–1550
	Fordringar hos koncernföretag		-	-	1560, 1660
	Fordringar hos intressföretag och gemen- samt styrda företag		-	-	1570, 1670
	Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i		-	-	1570, 1670
	Övriga fordringar		145 000	108 000	1610, 1630–1650, 1680
8	Upparbetad men ej fakturerad intäkt		-	-	1620
	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter		135 000	112 000	17
	<i>Summa kortfristiga fordringar</i>		<i>1 847 000</i>	<i>1 340 000</i>	
	<i>Kortfristiga placeringar</i>				(18)
	Andelar i koncernföretag		-	-	1860
	Övriga kortfristiga placeringar		-	-	18
	<i>Summa kortfristiga placeringar</i>		<i>-</i>	<i>-</i>	
	<i>Kassa och bank</i>				19
	Kassa och bank		10 000	10 000	
	Redovisningsmedel		-	-	
	<i>Summa kassa och bank</i>		<i>10 000</i>	<i>10 000</i>	
	<i>Summa omsättningstillgångar</i>		<i>3 306 000</i>	<i>2 809 000</i>	
	<i>Summa tillgångar</i>		<i>9 670 000</i>	<i>9 413 000</i>	

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Srf	Srf K2 AB			Sida 6 (9)	Konton enligt
4.1	(556123-4567)				BAS 2024
4.1					
8	BALANSRÄKNING	Noter	2024-12-31	2023-12-31	
	EGET KAPITAL OCH SKULDER				(2)
9.3.13	Eget kapital				(20)
	Bundet eget kapital				
	Aktiekapital		100 000	100 000	2081
	Ej registrerat aktiekapital		-	-	
	Bunden överkursfond		-	-	2087
	Uppskrivningsfond		-	-	2085
	Reservfond		20 000	20 000	2086
	Summa bundet eget kapital		120 000	120 000	
	Fritt eget kapital				
	Fri överkursfond		-	-	2097
	Balanserat resultat		895 100	892 760	2091
	Årets resultat		247 000	22 340	2099
	Summa fritt eget kapital		1 142 100	915 100	
	Summa eget kapital		1 262 100	1 035 100	
8	Obeskattade reserver				21
	Periodiseringsfonder		434 000	422 000	2110-2130
	Ackumulerade överavskrivningar		95 500	50 000	2150
	Övriga obeskattade reserver		-	-	2160-2190
	Summa obeskattade reserver		529 500	472 000	
	Avsättningar				(22)
	Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.		-	-	2210
	Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser		250 000	250 000	2230
	Övriga avsättningar		-	-	2220, 2290
	Summa avsättningar		250 000	250 000	
8	Långfristiga skulder				
	Obligationslån		-	-	2310
	Checkräkningskredit		579 500	493 400	2330
	Övriga skulder till kreditinstitut	6	2 750 000	3 250 000	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
	Summa långfristiga skulder		3 329 500	3 743 400	

Mallar

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Srf	Srf K2 AB	Sida 7 (9)		Konton enligt
4.1	(556123-4567)			BAS 2024
		2024-12-31	2023-12-31	
8	Kortfristiga skulder			(24–29)
	Checkräkningskredit	0	0	2480
	Övriga skulder till kreditinstitut	6 500 000	500 000	2410
	Förskott från kunder	212 000	158 000	2420
	Pågående arbete för annans räkning	-	-	2430
	Fakturerad men ej upparbetad intäkt	-	-	2450
	Leverantörsskulder	1 462 900	1 399 500	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	101 500	34 000	25
	Övriga skulder	980 500	830 000	26–28
8	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	1 042 000	991 000	29
	<i>Summa kortfristiga skulder</i>	<i>4 298 900</i>	<i>3 912 500</i>	
	<i>Summa eget kapital och skulder</i>	<i>9 670 000</i>	<i>9 413 000</i>	

2.4 Exempel noter enligt K2-reglerna, mindre aktiebolag

Srf	Srf K2 AB	Sida 8 (9)	Konton enligt BAS 2024
4.1	(556123-4567)		
4.1	NOTER		
9.1	A. REDOVISNINGSPRINCIPER		
9.1.1	1. Redovisnings- och värderingsprinciper		
9.1.2	Bolaget tillämpar årsredovisningslagen samt de redovisningsprinciper som följer av		
9.1.3	BFNAR 2016:10, årsredovisning i mindre företag. (Då det är första året bolaget tillämpar dessa principer kan detta innebära en bristande jämförbarhet mellan åren.)		
9.1.4			
9.1.5			
GRS	Avskrivningar		
	Bolaget tillämpar följande avskrivningstider:		
	Byggnader och mark	25–33 år	
	Inventarier	3–8 år	
	B. NOTER TILL RESULTATRÄKNINGEN		
ÅRL	2. Medelantalet anställda		
9.2.6	Medelantalet anställda har varit 12 (fg år 10) stycken.		
9.3	C. NOTER TILL BALANSRÄKNINGEN		
ÅRL	3. Byggnader och mark	2024-12-31	2023-12-31 (11)
9.3.4	Anskaffningsvärde (in- och utgående)	5 000 000	5 000 000 1111–12, 1130
	Avskrivningar		
	Ingående avskrivningar	-100 000	0 1119
	Årets avskrivningar på byggnader	-100 000	-100 000 7820
	Utgående avskrivningar på byggnader	-200 000	-100 000 1119
	Utgående redovisat värde på byggnader och mark	4 800 000	4 900 000
ÅRL	4. Inventarier, verktyg och installationer	2024-12-31	2023-12-31 (12)
9.3.4	Anskaffningsvärden		
	Ingående anskaffningsvärde	2 114 000	1 800 000 1220–1230, 1250
	Årets inköp	110 000	232 000
	Avgår årets försäljningar	-	-18 000
	Utgående anskaffningsvärde för inventarier	2 224 000	2 114 000 1220–1230, 1250
	Avskrivningar		
	Ingående avskrivningar	- 660 000	- 416 000 1229, 1239, 1259
	Avgår ingående avskrivningar på sålda inventarier	-	16 000 1229, 1239, 1259
	Årets avskrivningar på kvarvarande inventarier	- 250 000	- 260 000 7830
	Utgående avskrivningar på inventarier	-910 000	- 660 000 1229, 1239, 1259
	Utgående redovisat värde för inventarier	1 314 000	1 454 000

Mallar

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

<i>Srf</i>	Srf K2 AB	Sida 9 (9)		<i>Konton enligt</i>
<i>4.1</i>	(556123-4567)			<i>BAS 2024</i>
<i>ÅRL</i> <i>9.3.4</i>	<u>5. Andra långfristiga fordringar</u>	2024-12-31	2023-12-31	
	Består av kapitalförsäkring.			
	Anskaffningsvärde (in- och utgående)	250 000	250 000	1385
	<i>Utgående redovisat värde</i>	<i>250 000</i>	<i>250 000</i>	<i>1385</i>
<i>FT</i>	<i>Marknadsvärde</i>	<i>267 350</i>	<i>250 850</i>	
<i>ÅRL</i>	<u>6. Övriga skulder till kreditinstitut</u>	2024-12-31	2023-12-31	
	Ska betalas senare än fem år efter balansdagen	750 000	1 250 000	
	Skulden är i balansräkningen uppdelad på en lång del om 2 750 000 kronor och en kort del om 500 000 kronor.			
<i>ÅRL</i>	<u>7. Ställda säkerheter</u>	2024-12-31	2023-12-31	
	Företagsinteckning	650 000	650 000	
	Fastighetsinteckning	5 000 000	5 000 000	
	Kapitalförsäkring för pensionsutbetalning	250 000	250 000	
<i>FT</i>	<u>8. Rapport om årsredovisningen</u>			
	Rapport om årsredovisningen enligt Rex – Svensk standard för redovisningsuppdrag har upprättats av Srf Auktoriserad Redovisningskonsult:			
	<i>Förnamn Efternamn</i> , Redovisningsföretagets namn			
<i>4.1</i>	Företagsstad 2025-03-01			
	<i>Karin Karinsson</i>			
	<u>Revisorspåteckning</u>			
	Min revisionsberättelse har avgivits 2025-04-30			
	<i>Martina Martinsson</i>			
	<u>Fastställelseintyg</u>	<i>OBS !</i>		
	Undertecknad styrelseledamot intygar härmed dels att denna kopia av årsredovisningen överensstämmer med originalet, dels att resultat- och balansräkningen fastställts på ordinarie bolagsstämma 2025-05-02. Stämman beslöt också att godkänna styrelsens förslag till resultatdisposition.	<i>Denna text endast på kopia till Bolagsverket!</i>		
	Företagsstad 2025-05-02			
	<i>Karin Karinsson</i>			

Nedan finner du exempel på förkortade resultat- och balansräkningar. Vad gäller förvaltningsberättelsen påverkas denna inte varför den utelämnats i exemplet. För förvaltningsberättelsen hänvisas till K2-mallen.

Nedan resultaträkning bygger på poster från K2-årsredovisningen som innehåller belopp. Det innebär att en förkortad resultaträkning kan komma att innehålla ytterligare rader än vad som anges nedan, t.ex. övriga rörelsekostnader samt resultat från andelar i koncernföretag. I mallen har även en del rader döpts om. Det är möjligt att anpassa namn på raderna om det bättre beskriver postens innehåll.

Förkortad resultat- och balansräkning får användas av mindre företag oavsett om företaget tillämpar K2-regelverket, K3-regelverket eller regelverket Årsbokslut. I K2-regelverket och regelverket Årsbokslut ska de sammanslagna balans- och resultaträkningarna följa en i regelverken angiven form.

2.5 Mall för förkortad resultaträkning enligt K2, mindre aktiebolag

Srf	Srf K2 AB		Sida 2 (5)	Konton enligt BAS 2024
4.1	(556123-4567)			
4.1				
7	RESULTATRÄKNING	Noter	2024-01-01– 2024-12-31	2023-01-01– 2023-12-31
	Bruttoresultat	2	6 219 000	5 132 000
	<i>Rörelsekostnader</i>			
	Personalkostnader	3	- 5 410 000	- 4 656 000
	Avskrivningar av materiella anläggnings- tillgångar	1	- 350 000	- 360 000
	<i>Rörelseresultat</i>		459 000	116 000
	<i>Finansiella poster</i>			
	Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter		12 000	13 000
	Räntekostnader och liknande resultatposter		- 45 000	- 50 000
	<i>Summa finansiella poster</i>		- 33 000	- 37 000
	<i>Resultat efter finansiella poster</i>		426 000	79 000
	<i>Bokslutsdispositioner</i>			
	Förändring av periodiseringsfonder		- 12 000	- 11 000
	Förändring av överavskrivningar		- 45 500	- 36 000
	<i>Summa bokslutsdispositioner</i>		- 57 500	- 47 000
	<i>Resultat före skatt</i>		368 500	32 000
	<i>Skatter</i>			
	Skatt på årets resultat		- 121 500	- 9 660
	<i>Årets resultat</i>		247 000	22 340

Mallar

2.6 Mall för förkortad balansräkning enligt K2, mindre aktiebolag

Srf	Srf K2 AB		Sida 3 (5)	Konton enligt
4.1	(556123-4567)			BAS 2024
8	BALANSRÄKNING	Noter	2024-12-31	2023-12-31
	Anläggningstillgångar			
5.2	Materiella anläggningstillgångar	4, 7	6 114 000	6 354 000
	Finansiella anläggningstillgångar	5, 7	250 000	250 000
	<i>Summa anläggningstillgångar</i>		<i>6 364 000</i>	<i>6 604 000</i>
	Omsättningstillgångar			
5.3, 8	Varulager m.m.		1 449 000	1 459 000
	Kortfristiga fordringar		1 847 000	1 340 000
	Kassa och bank		10 000	10 000
	<i>Summa omsättningstillgångar</i>		<i>3 306 000</i>	<i>2 809 000</i>
	<i>Summa tillgångar</i>		<i>9 670 000</i>	<i>9 413 000</i>
8	EGET KAPITAL OCH SKULDER			
	Eget kapital			
9.3.13	<i>Bundet eget kapital</i>			
	Aktiekapital		100 000	100 000
	Reservfond		20 000	20 000
	<i>Summa bundet eget kapital</i>		<i>120 000</i>	<i>120 000</i>
	<i>Fritt eget kapital</i>			
	Balanserat resultat		895 100	892 760
	Årets resultat		247 000	22 340
	<i>Summa fritt eget kapital</i>		<i>1 142 100</i>	<i>915 100</i>
	<i>Summa eget kapital</i>		<i>1 262 100</i>	<i>1 035 100</i>
8	Obeskattade reserver		529 500	472 000
	Avsättningar		250 000	250 000
	Långfristiga skulder	6	3 329 500	3 743 400
	Kortfristiga skulder		4 298 900	3 912 500
	<i>Summa eget kapital och skulder</i>		<i>9 670 000</i>	<i>9 413 000</i>

2.7 Exempel noter till förkortade resultat- och balansräkningar enligt K2-reglerna, mindre aktiebolag

Srf	Srf K2 AB	Sida 4 (5)	Konton enligt
4.1	(556123-4567)		BAS 2024
4.1	NOTER		
9.1	A. REDOVISNINGSPRINCIPER		
9.1.1	1. Redovisnings- och värderingsprinciper		
9.1.2	Bolaget tillämpar årsredovisningslagen samt de redovisningsprinciper som följer av		
9.1.3	BFNAR 2016:10, årsredovisning i mindre företag. (Då det är första året bolaget tillämpar dessa principer kan detta innebära en bristande jämförbarhet mellan åren.)		
9.1.4			
9.1.5			
GRS	Avskrivningar		
	Bolaget tillämpar följande avskrivningstider:		
	Byggnader och mark	25–33 år	
	Inventarier	3–8 år	
	B. NOTER TILL RESULTATRÄKNINGEN		
GRS	2. Uppgift om nettoomsättning	2024	2023
9.2.3	Bolagets nettoomsättning uppgår till	11 775 000	10 050 000
ÅRL	3. Medelantalet anställda		
9.2.6	Medelantalet anställda har varit 12 (fg år 10) stycken.		
9.3	C. NOTER TILL BALANSRÄKNINGEN		
ÅRL	4. Materiella anläggningstillgångar	2024-12-31	2023-12-31
9.3.4	Byggnader och mark		(11)
	Anskaffningsvärde (in- och utgående)	5 000 000	5 000 000
	Avskrivningar		1111–12, 1130
	Ingående avskrivningar	- 100 000	0
	Årets avskrivningar på byggnader	- 100 000	- 100 000
	Utgående avskrivningar på byggnader	- 200 000	- 100 000
	Utgående redovisat värde på byggnader och mark	4 800 000	4 900 000
	Inventarier, verktyg och installationer		(12)
	Anskaffningsvärden		
	Ingående anskaffningsvärde	2 114 000	1 800 000
	Årets inköp	110 000	232 000
	Avgår årets försäljningar	-	- 18 000
	Utgående anskaffningsvärde för inventarier	2 224 000	2 114 000
	Avskrivningar		
	Ingående avskrivningar	- 660 000	- 416 000
	Avgår ingående avskrivningar på sålda inventarier	-	16 000

Mallar

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

<i>Srf</i>	Srf K2 AB	Sida 5 (5)		<i>Konton enligt</i>
<i>4.1</i>	(556123-4567)			<i>BAS 2024</i>
<i>4.1</i>	NOTER	2024-12-31	2023-12-31	
	Årets avskrivningar på kvarvarande inventarier	- 250 000	- 260 000	7830
	<i>Utgående avskrivningar på inventarier</i>	<i>- 910 000</i>	<i>- 660 000</i>	1229, 1239, 1259
	<i>Utgående redovisat värde för inventarier</i>	<i>1 314 000</i>	<i>1 454 000</i>	
<i>ÅRL</i>	<u>5. Finansiella anläggningstillgångar</u>	2024-12-31	2023-12-31	
	Andra långfristiga fordringar består av kapitalförsäkring.			
	Anskaffningsvärde	250 000	250 000	
	<i>Utgående redovisat värde</i>	<i>250 000</i>	<i>250 000</i>	
<i>FT</i>	<i>Marknadsvärde</i>	<i>267 350</i>	<i>250 850</i>	
<i>ÅRL</i>	<u>6. Långfristiga skulder</u>	2024-12-31	2023-12-31	
	Ska betalas senare än fem år efter balansdagen	750 00	1 250 000	
	Bland de kortfristiga skulderna finns en post om 500 000 kronor som är en del av en total skuld om 3 250 000 kronor där 2 750 000 redovisas som långfristig skuld.			
<i>ÅRL</i>	<u>7. Ställda säkerheter</u>	2024-12-31	2023-12-31	
<i>9.3.20</i>	Företagsinteckning	650 000	650 000	
	Fastighetsinteckning	5 000 000	5 000 000	
	Kapitalförsäkring för pensionsåtagande	250 000	250 000	
<i>FT</i>	<u>8. Rapport om årsredovisningen</u>			
	Rapport om årsredovisningen enligt Rex – Svensk standard för redovisningsuppdrag har upprättats av Srf Auktoriserad Redovisningskonsult:			
	<i>Förnamn Efternamn</i> , Redovisningsföretagets namn			
<i>4.1</i>	Företagsstad 2025-03-01			
	<i>Karin Karinsson</i>			

2.8 Exempel försättsblad K3

Srf K3 AB

Box 123

456 78 Srfstad

Telefon: 0123-987 60

Telefax: 0123-987 65

Kontaktperson: Karin Karinsson

Årsredovisning

för

Srf K3 AB

(556123-4567)

Räkenskapsåret

2024-01-01–2024-12-31

Innehåll

Sid. 1	Förvaltningsberättelse
" 2–3	Resultaträkning
" 4–6	Balansräkning
" 7–14	Noter
" 14	Underskrifter

Mallar

Handläggare hos Srf Exempelbyrå AB:

Redovisningskonsult Srf Sven Svensson (0123-456 78)

2.9 Exempel förvaltningsberättelse K3

Srf

Srf K3 AB

Sida 1 (9)

Konton enligt BAS 2024

4.1

(556123-4567)

4.1

FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE

6

Verksamhet

Bolaget har sitt säte i Srfstad. Bolaget registrerades 1998 och bedriver sedan dess handel med fritidsartiklar, som i viss utsträckning monterats inom företaget. Försäljning sker till detaljister. Verksamheten drivs sedan föregående år i egen fastighet, inrymmande kontor, lager samt utställningslokaler. Bolaget har även sålt konsulttjänster inom marknadsföring.

6

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Bolaget har tecknat avtal med en rikstäckande detaljandelskedja vilket förväntas öka omsättning och lönsamhet väsentligt det kommande året. En uppskrivning till ett försiktigt beräknat marknadsvärde har skett av bolagets fastighet. Den volymökning som skett under året har klarats med i stort oförändrade kostnader för administration m.m.

Bolaget ägs av:	2024-12-31	2023-12-31
Karin Karinsson	800	800
Bertil Bertilsson	200	200

Uppgifterna ovan avser såväl antalet aktier som röster.

6

Flerårsöversikt

	2024	2023	2022	2021
Nettooms. inkl. lagerf. i tkr	11 755	10 060	8 930	7 880
Rörelsemarginal	3,9 %	1,2 %	5,3 %	6,1 %
Kassalikviditet	43,2 %	34,5 %	38,2 %	46,1 %
Soliditet	23,1 %	15,0 %	14,1 %	12,9 %

Definition av nyckeltal:

Rörelsemarginal	Rörelseresultat/Nettoomsättning
Kassalikviditet	Omsättningstillgångar exkl. lager/Kortfristiga skulder
Soliditet	Justerat eget kapital/Balansomslutning

6

Förändring av eget kapital

	Aktie-kapital	Bundet eget kap.	Balanserat resultat	Årets resultat
Årets förändringar av eget kapital	100 000	20 000	892 760	22 340
Uppskrivning av fastighet		780 000		
Disposition av föregående års resultat				
Utdelning				- 20 000
Balanseras i ny räkning			2 340	- 2 340
Årets resultat				247 000
Belopp vid årets utgång	100 000	800 000	895 100	247 000

6

Förslag till vinstdisposition

Styrelsen föreslår att till förfogande stående medel

balanserat resultat	895 100	2091
årets resultat	247 000	2099
Totalt	1 142 100	

disponeras för

utdelning	100 000	
överföring till balanserat resultat	1 042 100	2091
Totalt	1 142 100	

Bolagets resultat och ställning framgår av efterföljande resultat- och balansräkningar med noter. Samtliga belopp anges i kronor om inget annat anges.

2.10 Exempel resultaträkning K3 (kostnadsslagsindelad)

Srf	Srf K3 AB	Sida 2 (9)		Konton enligt
4.1	(556123-4567)			BAS 2024
4.1		2024-01-01–	2023-01-01–	
7	RESULTATRÄKNING	Noter	2024-12-31	2023-12-31
	RÖRELSEINTÄKTER, LAGER- FÖRÄNDRING M.M.			
	Nettoomsättning		11 775 000	10 050 000
	Förändring lager av förädlade varor m.m.		- 20 000	10 000
	Övriga rörelseintäkter		318 000	12 000
	Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		12 073 000	10 072 000
	RÖRELSEKOSTNADER			
	Handelsvaror		- 4 822 000	- 4 020 000
	Övriga externa kostnader		- 1 007 750	- 920 000
	Personalkostnader		- 5 410 000	- 4 656 000
	Avskrivningar av materiella anläggnings- tillgångar	1	- 374 250	- 360 000
	Rörelseresultat		459 000	116 000
	FINANSIELLA POSTER			
	Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter		12 000	13 000
	Räntekostnader och liknande resultatposter		- 50 335	- 50 000
	Resultat efter finansiella poster		420 665	79 000
	BOKSLUTSDISPOSITIONER	3	- 57 500	- 47 000
	Resultat före skatt		363 165	32 000
	SKATTER			
	Skatt på årets resultat		- 116 165	- 9 660
	Årets resultat		247 000	22 340

Mallar

2.11 Exempel resultaträkning K3 (funktionsindeldad)

Srf	Srf K3 AB	Sida 3 (9)		Konton enligt
4.1	(556123-4567)			BAS 2024
4.1		2024-01-01–	2023-01-01–	
7	RESULTATRÄKNING	Noter	2024-12-31	2023-12-31
	BRUTTORESULTAT			
	Nettoomsättning		11 775 000	10 050 000
	Kostnad för sålda varor		- 9 520 000	- 7 912 000
	<i>Bruttoresultat</i>		<i>2 255 000</i>	<i>2 138 000</i>
	RÖRELSEKOSTNADER, ÖVRIGA INTÄKTER			
	Försäljnings- och administrationskostnader		- 2 114 000	- 2 034 000
	Övriga rörelseintäkter		318 000	12 000
	<i>Rörelseresultat</i>		<i>459 000</i>	<i>116 000</i>
	FINANSIELLA POSTER			
	Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter		12 000	13 000
	Räntekostnader och liknande resultatposter		- 50 335	- 50 000
	<i>Resultat efter finansiella poster</i>		<i>420 665</i>	<i>79 000</i>
	BOKSLUTSDISPOSITIONER	3	- 57 500	- 47 000
	<i>Resultat före skatt</i>		<i>363 165</i>	<i>32 000</i>
	SKATTER			
	Skatt på årets resultat		- 116 165	- 9 660
	<i>Årets resultat</i>		<i>247 000</i>	<i>22 340</i>

2.12 Exempel balansräkning K3

Srf	Srf K3 AB			Sida 4 (9)	Konton enligt
4.1	(556123-4567)				BAS 2024
4.1					
8	BALANSRÄKNING	Noter	2024-12-31	2023-12-31	
	TILLGÅNGAR				(1)
	<u>Anläggningstillgångar</u>				(11-13)
5.2, 8	Materiella anläggningstillgångar				(11-12)
	Byggnader och mark	4, 10	5 775 750	4 900 000	11
	Inventarier	5	1 314 000	1 454 000	12
	Finansiella anläggningstillgångar				(13)
	Andra långfristiga fordringar	6, 10	250 000	250 000	1380
	Summa anläggningstillgångar		7 339 750	6 604 000	
	<u>Omsättningstillgångar</u>				(14-19)
	Varulager m.m.				14
8	Färdiga varor och handelsvaror		1 473 250	1 459 000	
	Fordringar				(15)
	Kundfordringar		1 567 000	1 120 000	1510
	Övriga fordringar		145 000	108 000	16
8	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter		135 000	112 000	17
	Kassa och bank		10 000	10 000	19
	Summa omsättningstillgångar		3 330 250	2 809 000	
	Summa tillgångar		10 670 000	9 413 000	

Mallar

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Srf	Srf K3 AB			Sida 5 (9)	Konton enligt
4.1	(556123-4567)				BAS 2024
4.1					
8	BALANSRÄKNING	Noter	2024-12-31	2023-12-31	
	EGET KAPITAL OCH SKULDER				(2)
9.3.13	<u>Eget kapital</u>				(20)
	Bundet eget kapital:				208
	Akriekapital		100 000	100 000	2081
	Uppskrivningsfond	7	780 000	0	2085
	Reservfond		20 000	20 000	2086
	<i>Summa bundet eget kapital</i>		<i>900 000</i>	<i>120 000</i>	
	Fritt eget kapital:				209
	Balanserat resultat		895 100	892 760	2091
	Årets resultat		247 000	22 340	2099
	<i>Summa fritt eget kapital</i>		<i>1 142 100</i>	<i>915 100</i>	
	<i>Summa eget kapital</i>		<i>2 042 100</i>	<i>1 035 100</i>	
8	<u>Obeskattade reserver</u>	8	529 500	472 000	21
	<u>Avsättningar</u>				
	Övriga avsättningar för pensioner		250 000	250 000	2230
	Uppskjuten skatteskuld		214 665	0	2240
	<i>Summa avsättningar</i>		<i>464 665</i>	<i>250 000</i>	
8	<u>Långfristiga skulder</u>				
	Övriga skulder till kreditinstitut	9	2 750 000	3 250 000	23
	<i>Summa långfristiga skulder</i>		<i>2 750 000</i>	<i>3 250 000</i>	
8	<u>Kortfristiga skulder</u>				(24–29)
	Checkräkningskredit		584 835	493 400	2330
	Övriga skulder till kreditinstitut	9	500 000	500 000	24, 2410
	Förskott från kunder		212 000	158 000	2420
	Leverantörsskulder		1 462 900	1 399 500	2440
	Skatteskulder		101 500	34 000	25
	Övriga skulder		980 500	830 000	26–28
8	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter		1 042 000	991 000	29
	<i>Summa kortfristiga skulder</i>		<i>4 883 735</i>	<i>3 405 900</i>	
	<i>Summa eget kapital och skulder</i>		<i>10 670 000</i>	<i>9 413 000</i>	

2.13 Exempel noter K3

Srf	Srf K3 AB	Sida 6 (9)	Konton enligt BAS 2024
4.1	(556123-4567)		
4.1	NOTER		
9.1	A. REDOVISNINGS- OCH VÄRDERINGSPRINCIPER		
9.1.1	1. Redovisningsprinciper		
9.1.2	Företaget tillämpar årsredovisningslagen samt Bokföringsnämndens allmänna råd		
9.1.3	BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning. (Då det är första gången		
9.1.4	detta samlade regelverk tillämpats innebär det byte av redovisningsprincip. Detta har		
9.1.5	dock inte väsentligt påverkat jämförbarheten med föregående år trots att företaget valt att tillämpa 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL och inte räknat om jämförelsetalen.)		
	<u>Intäktsredovisning</u>		
	Försäljningen av varor intäktsförs då väsentliga risker och förmåner har övergått på köparen. Varorna levereras oftast CIF.		
	De konsulttjänster som säljs är oväsentliga. Det rör sig om korta uppdrag på löpande räkning som intäktsredovisas i takt med att arbetet utförs.		
ÅRL	<u>Materiella anläggningstillgångar</u>		
	Materiella anläggningstillgångar skrivs av linjärt över den beräknade nyttjandeperioden. Byggnaden har delats upp på komponenterna stomme, tak, fasad, inre ytskikt, fönster och övriga installationer. Följande avskrivningsprocent har tillämpats, varvid hänsyn tagits till innehavstiden för under året förvärvade och avyttrade tillgångar. Beräknade restvärden efter nyttjandeperiodens slut uppgår till försumbara belopp och hänsyn har därför inte tagits till dessa.		
	Materiella anläggningstillgångar avskrivningar		
	Byggnadskomponenter	1–5 %	
	Inventarier	12,5–33 %	
	<u>Finansiella anläggningstillgångar</u>		
	Bolaget värderar de finansiella tillgångarna utifrån anskaffningsvärdet. I de fall ett identifierbart marknadsvärde understiger anskaffningsvärdet görs nedskrivning till marknadsvärdet.		
	<u>Varulager</u>		
	Lagret är värderat enligt lägsta värdets princip. Avdrag för inkurans görs med vad som är tillåtet enligt skattereglerna (3 % av anskaffningsvärdet) i de fall lagrets nettoförsäljningsvärde har bedömts vara högre än anskaffningsvärdet.		
	För de varor som förädlas är de indirekta tillverkningskostnaderna oväsentliga och har inte räknats in i lagervärdet.		
	<u>Pensioner</u>		
	Bolaget har ett åtagande till en anställd avseende pension. Pensionen baseras på värdet av en av företaget ägd tillgång (kapitalförsäkring) efter det att skatter och avgifter har avräknats. I enlighet med regelverket redovisas pensionsåtagandet till samma värde som tillgången.		
	B. NOTER TILL RESULTATRÄKNINGEN		
ÅRL	<u>2. Medelantalet anställda</u>		
9.2.6	Medelantalet anställda har under 2024 (2023) varit 12 (10) stycken.		

Mallar

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

<i>Srf</i>	Srf K3 AB	Sida 7 (9)		<i>Konton enligt</i>
<i>4.1</i>	(556123-4567)			<i>BAS 2024</i>
<i>4.1</i>	NOTER			
<i>9.2.9</i>	<u>3. Bokslutsdispositioner</u>	2024-12-31	2023-12-31	(88)
<i>FT</i>	Förändring periodiseringsfond	- 12 000	- 11 500	8811, 8819
	Överavskrivningar	- 45 500	- 35 500	8850
	<i>Totalt</i>	- 57 500	- 47 000	
<i>9.3</i>	C. NOTER TILL BALANSRÄKNINGEN			
<i>ÅRL</i>	<u>4. Byggnader och mark</u>	2024-12-31	2023-12-31	(11)
<i>9.3.4</i>	Anskaffningsvärden			
<i>9.3.7</i>	Ingående anskaffningsvärde	5 000 000	0	1111-1112
	Årets inköp	0	5 000 000	1130
	<i>Utgående anskaffningsvärde</i>	<i>5 000 000</i>	<i>5 000 000</i>	
	Avskrivningar			
	Ingående avskrivningar	- 100 000	0	1119
	Årets avskrivningar	- 124 250	- 100 000	7820
	<i>Utgående avskrivningar</i>	<i>- 224 250</i>	<i>- 100 000</i>	<i>1119</i>
	Uppskrivningar			
	Ingående uppskrivningar	0	0	
	Årets uppskrivningar	1 000 000	0	
	Årets avskrivningar på uppskrivet belopp	0	0	
	<i>Utgående uppskrivningar</i>	<i>1 000 000</i>	<i>0</i>	
	<i>Utgående redovisat värde på byggnader och mark</i>	<i>5 775 750</i>	<i>4 900 000</i>	
<i>ÅRL</i>	<u>5. Inventarier</u>	2024-12-31	2023-12-31	(12)
<i>9.3.4</i>	Anskaffningsvärden			
	Ingående anskaffningsvärde	2 114 000	1 900 000	
	Årets inköp	110 000	232 000	
	Avgår årets försäljningar	0	- 18 000	
	<i>Utgående anskaffningsvärde för inventarier</i>	<i>2 224 000</i>	<i>2 114 000</i>	<i>1220</i>
	Avskrivningar			
	Ingående avskrivningar	- 660 000	- 416 000	1229
	Avgår ingående avskrivningar på sålda inventarier	0	16 000	1229
	Årets avskrivningar på kvarvarande inventarier	- 250 000	- 260 000	7830
	<i>Utgående avskrivningar på inventarier</i>	<i>- 910 000</i>	<i>- 660 000</i>	<i>1229</i>
	<i>Utgående redovisat värde för inventarier</i>	<i>1 314 000</i>	<i>1 454 000</i>	

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

<i>Srf</i>	Srf K3 AB	Sida 8 (9)		<i>Konton enligt</i>
<i>4.1</i>	(556123-4567)			<i>BAS 2024</i>
<i>4.1</i>	NOTER			
<i>ÅRL</i>	<u>6. Finansiella anläggningstillgångar</u>	2024-12-31	2023-12-31	
<i>9.3.4</i>	Andra långfristiga fordringar består av kapitalförsäkring.			(13)
	Anskaffningsvärde (in- och utgående)	250 000	250 000	1385
	<i>Utgående redovisat värde</i>	250 000	250 000	1385
<i>FT</i>	<i>Marknadsvärde</i>	267 350	250 850	
<i>9.3.14</i>	<u>7. Uppskrivningsfond</u>	2024-12-31	2023-12-31	
<i>ÅRL</i>	Belopp vid årets ingång	0	0	
	Avsättning till fonden under räkenskapsåret	780 000	0	
	Avskrivning av uppskrivna tillgångar	0	0	
	Belopp vid årets utgång	780 000	0	
	Det utgående redovisade värdet på byggnader och mark exklusive uppskrivningar uppgår till 4 775 750 kronor.			
<i>9.3.15</i>	<u>8. Obeskattade reserver</u>	2024-12-31	2023-12-31	(21)
<i>FT</i>	Periodiseringsfonder			(2110)
	Beskattningsår 2019	0	88 000	2129
	Beskattningsår 2020	80 000	80 000	2120
	Beskattningsår 2021	61 000	61 000	2121
	Beskattningsår 2022	83 000	83 000	2122
	Beskattningsår 2023	110 000	110 000	2123
	Beskattningsår 2024	100 000	-	2124
	Överavskrivningar inventarier	95 500	50 000	2153
	<i>Totalt</i>	<i>529 500</i>	<i>472 000</i>	

Mallar

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Srf	Srf K3 AB	Sida 9 (9)		Konton enligt
4.1	(556123-4567)			BAS 2024
4.1	NOTER			
9.3.2	9. Övriga skulder till kreditinstitut	2024-12-31	2023-12-31	(23)
ÄRL	Följande belopp ska betalas senare än fem år efter balansdagen	750 000	1 250 000	2350
	Skulden är i balansräkningen uppdelad på en lång del om 2 750 000 kronor och en kort del om 500 000 kronor.			
9.3.20	10. Ställda säkerheter	2024-12-31	2023-12-31	
	Företagsinteckning	650 000	650 000	
	Fastighetsinteckning	5 000 000	5 000 000	
	Kapitalförsäkring för pensionsåtagande	250 000	250 000	
FT	11. Rapport om årsredovisningen			
	Rapport om årsredovisningen enligt Rex – Svensk standard för redovisningsuppdrag upprättats av Srf Auktoriserad Redovisningskonsult:			
	Förnamn Efternamn, Redovisningsföretagets namn			
	Företagsstad 2025-03-01			
	Karin Karinsson			
	Revisorspåteckning			
	Min revisionsberättelse har avgivits 2025-04-30			
	Martina Martinsson			
	Fastställelseintyg			OBS!
	Undertecknad styrelseledamot intygar härmed dels att denna kopia av årsredovisningen överensstämmer med originalet, dels att resultat- och balansräkningen fastställts på ordinarie bolagsstämma 2025-05-02. Stämman beslöt också att godkänna styrelsens förslag till resultatdisposition.			Denna text endast på kopia till Bolagsverket!
	Företagsstad 2025-05-02			
	Karin Karinsson			

2.14 Exempel försättsblad Årsbokslut

Firma Srf konsulternas Exempelföretag

Box 123

456 78 Srfstad

Telefon: 0123-987 60

Telefax: 0123-987 65

Kontaktperson: Karin Karinsson

Årsbokslut

för

Firma Srf konsulternas Exempelföretag

(711213-4567)

Räkenskapsåret

2024-01-01–2024-12-31

Innehåll

Sid. 1	Resultaträkning
" 2–3	Balansräkning
" 4	Upplysningar
" 4	Underskrifter

Mallar

Handläggare hos Srf Exempelbyrå AB:

Redovisningskonsult Srf Sven Svensson (0123-456 78)

2.15 Exempel resultaträkning Årsbokslut (kostnadsslagsindeland)

Srf	Firma Srf konsulternas Exempelföretag	Sida 1 (4)	Konton enligt
4.1	(711213-4567)		BAS 2024
4.1		2024-01-01–	2023-01-01–
7	RESULTATRÄKNING	Upplysning 2024-12-31	2023-12-31
	RÖRELSEINTÄKTER, LAGER- FÖRÄNDRING M.M.		
	Nettoomsättning	11 775 000	10 050 000
	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning m.m.	- 20 000	10 000
	Övriga rörelseintäkter	318 000	12 000
	<i>Summa rörelseintäkter, lagerförändring m.m.</i>	<i>12 073 000</i>	<i>10 072 000</i>
	RÖRELSEKOSTNADER		
	Handelsvaror	- 4 822 000	- 4 020 000
	Övriga externa kostnader	- 1 032 000	- 920 000
	Personalkostnader	- 5 110 000	- 4 056 000
	Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar	- 350 000	- 360 000
	<i>Summa rörelsekostnader</i>	<i>11 314 000</i>	<i>9 356 000</i>
	<i>Rörelseresultat</i>	<i>759 000</i>	<i>716 000</i>
	FINANSIELLA POSTER		
	Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	12 000	13 000
	Räntekostnader och liknande resultatposter	- 45 000	- 50 000
	<i>Summa finansiella poster</i>	<i>- 33 000</i>	<i>- 37 000</i>
	<i>Resultat efter finansiella poster</i>	<i>726 000</i>	<i>679 000</i>
	BOKSLUTSDISPOSITIONER		
	Förändring av överavskrivningar	- 45 500	- 35 500
	<i>Summa bokslutsdispositioner</i>	<i>- 45 500</i>	<i>- 35 500</i>
	<i>Årets resultat</i>	<i>680 500</i>	<i>643 500</i>

2.16 Exempel balansräkning Årsbokslut

Srf	Firma Srf konsulternas Exempelföretag			Sida 2 (4)	Konton enligt
4.1	(711213-4567)				BAS 2024
4.1					
8	BALANSRÄKNING	Upplysning	2024-12-31	2023-12-31	
	TILLGÅNGAR				(1)
	Anläggningstillgångar				(10–13)
5.2, 8	Materiella anläggningstillgångar				(11–12)
	Byggnader och mark	1, 3	4 800 000	4 900 000	11
	Inventarier	1	1 314 000	1 454 000	12
	Summa materiella anläggningstillgångar		6 114 000	6 354 000	
	Summa anläggningstillgångar		6 114 000	6 354 000	
	Omsättningstillgångar				(14–19)
5.3, 8	Varulager m.m.				14
	Färdiga varor och handelsvaror		1 449 000	1 459 000	
	Summa varulager m.m.		1 449 000	1 459 000	
	Kortfristiga fordringar				(15)
	Kundfordringar		1 567 000	1 120 000	1510
	Övriga fordringar		145 000	108 000	16
8	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter		135 000	112 000	17
	Summa kortfristiga fordringar		1 847 000	1 340 000	
	Kassa och bank				
	Kassa och bank		10 000	10 000	19
	Summa kassa och bank		10 000	10 000	
	Summa omsättningstillgångar		3 306 000	2 809 000	
	Summa tillgångar		9 420 000	9 163 000	

Mallar

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Srf	Firma Srf konsulternas Exempelföretag				Sida 3 (4)	Konton enligt
4.1	(711213-4567)					BAS 2024
4.1						
8	BALANSRÄKNING	Uppllysning	2024-12-31	2023-12-31		
	EGET KAPITAL OCH SKULDER				(2)	
	Eget kapital				(20)	
	Eget kapital vid räkenskapsårets början		1 437 100	1 434 600	2010	
	Uttag under året		- 421 500	- 641 000	2013	
	Årets resultat		680 500	643 500	2019	
	Eget kapital vid räkenskapsårets slut		1 696 100	1 437 100		
8	Obeskattade reserver				21	
	Akkumulerade överavskrivningar		95 500	50 000	21	
	Summa obeskattade reserver		95 500	50 000		
8	Långfristiga skulder				23	
	Checkräkningskredit		579 500	493 400	2330	
	Övriga skulder till kreditinstitut	2	2 750 000	3 250 000	23	
	Summa långfristiga skulder		3 329 500	3 743 400		
8	Kortfristiga skulder				(24–29)	
	Övriga skulder till kreditinstitut	2	500 000	500 000	24, 2410	
	Förskott från kunder		212 000	158 000	2420	
	Leverantörsskulder		1 462 900	1 399 500	2440	
	Övriga skulder		1 082 000	884 000	26–28	
8	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter		1 042 000	991 000	29	
	Summa kortfristiga skulder		4 298 900	3 932 500		
	Summa eget kapital och skulder		9 420 000	9 163 000		

2.17 Exempel upplysningar Årsbokslut

Srf	Firma Srf konsulternas Exempelföretag	Sida 4 (4)	Konton enligt
4.1	(711213-4567)		BAS 2024
4.1	UPPLYSNINGAR		
9.1	A. REDOVISNINGSPRINCIPER		
9.1.1	<u>Redovisningsprinciper</u>		
9.1.2	Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagens regler om årsbokslut och		
9.1.4	Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.		
9.1.5	(Årsbokslutet upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.)		
9.2	B. UPPLYSNINGAR TILL RESULTATRÄKNINGEN		
9.3	C. UPPLYSNINGAR TILL BALANSRÄKNINGEN		
	<u>Not 1. Upplysning om anläggningstillgångar</u>		
BFL	Anläggningstillgångar	Anskaffningsvärde	Avskrivningstid
	Byggnad	5 000 000	25 år
	Inventarier	2 224 000	3–8 år
BFL	<u>Not 2. Lång- och kortfristiga skulder</u>		
	Företagets lån om 3 250 000 kronor redovisas under följande poster i balansräkningen.		
	Långfristiga skulder		
	Övriga skulder till kreditinstitut	2 750 000	
	Kortfristiga skulder		
	Övriga skulder till kreditinstitut	500 000	
BFL	<u>Not 3. Ställda säkerheter</u>		
		2024-12-31	2023-12-31
	Fastighetsinteckningar	5 000 000	5 000 000
FT	<u>Not 4. Rapport om årsbokslutet</u>		
	Rapport om årsbokslut enligt Rex – Svensk standard för redovisningsuppdrag har upprättats av Srf Auktoriserad Redovisningskonsult:		
	Förnamn Efternamn, Redovisningsföretagets namn		
	Företagsstad 2025-03-01		
	Karin Karinsson		

Mallar

2.18 Koppling mellan Srf konsulternas mallar och SCB:s nyckeltal

SCB	Srf Exempelbolag (556123-4567)	Sida 1(2)	
	RESULTATRÄKNING	2024-12-31	2023-12-31
RR1	Nettoomsättning	11 775 000	10 050 000
	Förändring av varulager	- 20 000	10 000
	Övriga rörelseintäkter	318 000	12 000
	Handelsvaror	- 4 822 000	- 4 020 000
	Övriga externa kostnader	- 1 032 000	- 920 000
RR2	Personalkostnader	- 5 410 000	- 4 656 000
	Antal anställda	(12)	(10)
RR3/ RR9	Av/nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar enligt plan	- 350 000	- 360 000
	Övriga rörelsekostnader	-	-
RR4	Rörelseresultat	459 000	116 000
RR5	Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	-	-
RR7	Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	12 000	13 000
RR8	Räntekostnader och liknande resultatposter	- 45 000	- 50 000
RR6	Resultat efter finansiella poster	426 000	79 000
	BALANSRÄKNING	2024-12-31	2023-12-31
	Summa anläggningstillgångar	6 364 000	6 604 000
BR8	Varulager m.m.	1 449 000	1 459 000
	Förskott till leverantörer	-	-
BR13	Kundfordringar	1 567 000	1 120 000
BR14	Övriga fordringar	145 000	108 000
	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	135 000	112 000
BR15	Kortfristiga placeringar	-	-
BR15	Kassa och bank	10 000	10 000
BR7	Summa omsättningstillgångar	3 306 000	2 809 000
BR1	Summa tillgångar	9 670 000	9 413 000
BR2	Summa eget kapital	1 262 100	1 035 100
BR3	Summa obeskattade reserver	529 500	472 000
	Summa avsättningar	250 000	250 000
BR5	Summa långfristiga skulder	3 329 500	3 743 400
BR6	Summa kortfristiga skulder	4 298 900	3 912 500
BR1	Summa eget kapital och skulder	9 670 000	9 413 000

SCB

Srf Exempelbolag

Sida 2(2)

(556123-4567)

DEFINITIONER AV NYCKELTAL

1. Avkastningsstruktur

Avkastning på eget kapital	$(RR6/(0,794*BR3+BR2))*100$
Avkastning på totalt kapital	$((RR4+RR7)/BR1)*100$
Genomsnittlig skuldränta	$(RR8/(BR5+BR6+0,206*BR3))*100$
Riskbuffert	Avkastning på totalt kapital - skuldränta
Skuldsättningsgrad	$(BR5+BR6+0,206*BR3)/(0,794*BR3+BR2)$

2. Resultatstruktur

Rörelseresultat/omsättning	$(RR4/RR1)*100$
Vinstprocent	$((RR4+RR7)/RR1)*100$
Nettoresultat/omsättning	$(RR6/RR1)*100$
Arbetskraftskostnad/omsättning	$(RR2/RR1)*100$

3. Kapitalomlopp

Kapitalets omsättningshastighet	$RR1/BR1$
Omsättning per anställd	$RR1/\text{Antal anställda}$

4. Rörelsekapital

Rörelsekapital/omsättning	$((BR7-BR6)/RR1)*100$
Likvida medel/omsättning	$(BR15/RR1)*100$
Kundfordringar/omsättning	$(BR13/RR1)*100$
Varulager/omsättning	$(BR8/RR1)*100$
Kortfristiga skulder/omsättning	$(BR6/RR1)*100$

5. Likviditet, soliditet

Kassalikviditet	$((BR7-BR8)/BR6)*100$
Soliditet	$((0,794*BR3+BR2)/BR1)*100$

Mallar

3. Förutsättningar och kompletterande information till mallarna

Srf konsulterna presenterar fyra mallar, en för en K2-årsredovisning, en för en K2-årsredovisning med förkortad balans- och resultaträkning, en för en K3-årsredovisning och en för ett årsbokslut. Det är i princip samma siffror som presenteras i alla mallar. Mallarna bygger på uppdateringar i lagstiftning och normering till och med 2024. För de som behöver äldre mallar hänvisar vi till tidigare upplagor av Srf Redovisning.

K2-mallen är byggd som en komplett mall utifrån K2-regelverket, fast bara med noter i aktuella fall. De rader där inget anges hade inte tagits med i en slutligt upprättad årsredovisning. Mallen utgör på så sätt en kombination av en komplett mall för balans- och resultaträkning men bara exempel på vissa noter.

I mallen med förkortad balans- och resultaträkning har vissa anpassningar gjorts av benämningar på raderna. Det är tillåtet enligt K2-regelverket i de fall det blir tydligare vad posten faktiskt innehåller. Ingen förvaltningsberättelse finns med i denna mall. Det blir ingen skillnad jämfört med K2-mallen.

K3-mallen är inte komplett på samma sätt som K2-mallen. Den utgör endast ett exempel på hur ett mindre företag kan tillämpa K3. Siffrorna skiljer sig en aning från K2-exemplet. Skillnaden beror på att K3-mallen visar hur det ser ut om en uppskrivning av fastigheten görs. Den innehåller desutom uppskjuten skatt.

Årsbokslutsmallen är upprättad utifrån regelverket BFNAR 2017:3 Årsbokslut.

3.1 Ramar i form av lagstiftning och normgivning

Det som styr hur ett företag ska avsluta sin löpande bokföring är de första paragraferna i sjätte kapitlet i BFL. Vissa företag ska upprätta årsredovisning och de hänvisas då till ÅRL. De företag som ska upprätta årsbokslut utgår från 6 kap. BFL, där finns regler för vilka upplysningar som ska anges. Vad gäller regler för klassificering och värdering hänvisar BFL till relevanta delar av ÅRL.

Såväl BFL som ÅRL är ramlagar. Det innebär att det förutsätts komplettering i form av normering. Enligt 8 kap. 1 § BFL är det Bokföringsnämnden, BFN, som har ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Det medför att de normer BFN sätter upp kan sägas bli en del av lagstiftningen. Detta trots att BFN inte har föreskriftsrätt utan formellt bara kan lämna allmänna råd.

Bokföringsnämnden, BFN, skriver samlade regelverk som kan tillämpas av olika kategorier av företag, så kallade K-regelverk. Tanken är att alla företag ska få minst ett K-regelverk att kunna tillämpa. K-projektet är nu genomfört i så pass stor omfattning att BFN har upphävt den tidigare så kallade anpassningsnormeringen. För en utförligare beskrivning av K-regelverken hänvisas till det avsnittet i boken.

BFN:s normering är uppbyggd med inriktning mot olika företagskategorier, så kallad K-normering. Enkel normering med gemensamma regler för redovisning och beskattning för de minsta årsbokslutsföretagen, kategori 1. Sedan följer övriga företag som tillhör kategorin mindre företag, kategori 2. Efter det större årsredovisningsföretag, kategori 3 och noterade företag, kategori 4. Alla onoterade företag som upprättar årsredovisning ska göra det enligt K3 eller K2 (med möjlighet att välja K4). Företag som upprättar årsbokslut gör det i enlighet med BFNAR 2017:3 Årsbokslut.¹

Även om det är tänkt att ett K-regelverk ska kunna tillämpas utan att läsa utanför regelverket går inte det alltid. BFN har ibland publicerat brevsvvar om tolkningsfrågor i K2 och K3 på sin webbplats.

¹ Se även avsnittet om K-regelverken i denna bok.

I syfte att hjälpa till med tolkningar främst avseende K2-regelverket ger Srf konsulterna ut uttalanden i redovisningsfrågor. Dessa återfinns under en separat flik i denna bok, men kommenteras också i efterföljande noteringar till mallarna.

Även andra organisationer ger ut rekommendationer och uttalanden där de ger sin tolkning av god redovisningssed inom vissa områden.

För noterade företag gäller den internationella normgivaren IASB:s normering. I Sverige kompletteras denna med rekommendationer och uttalanden från Rådet för finansiell rapportering.

3.2 Tillämpningsområde för Srf konsulternas förslag till mallar

Srf konsulternas förslag till mallar är avsedda att tillämpas främst av mindre företag. De är utformade i första hand för aktiebolag med undantag för den mall som endast gäller för årsbokslutsföretag, Firma Srf:s Exempelföretag. Årsredovisningens utformning bör också anpassas till branschförhållanden. Enligt 3 kap. 4 § ÅRL ska radbenämningar (poster som i ÅRL:s uppställningsschema föregås av arabiska siffror), anpassas på sätt som är betingat av verksamhetens särskilda inriktning. Företag som tillämpar K2 behöver däremot inte göra det.

Ekonomiska föreningar bör tillämpa Srf konsulternas förslag till mallar med anpassning i första hand vad gäller eget kapital, se uppställningsformen för ekonomiska föreningar i BFNAR 2016:10. Vad gäller uppställningsformerna finns särregler för i princip alla företagsformer i BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2). Vi hänvisar i denna del till vägledningen.

Mindre företag

Srf konsulternas mallar inriktas primärt på behoven i mindre företag. Med *mindre företag* avses företag som inte överskrider de gränsvärden som BFL och ÅRL anger. Dessa företag är nästan uteslutande ägarledda, det vill säga ägaren/ägarna arbetar själva i företaget. Det minskar behovet av formell information om företaget till ägarkretsen. Däremot finns informationsbehov till övriga intressenter, såsom kreditgivare med flera.

De gränsvärden som för närvarande gäller för vad som är större respektive mindre företag är följande:

– Nettoomsättning	80 mkr
– Balansomslutning	40 mkr
– Medelantal anställda (årsarbetare)	50

Ett företag som för vart och ett av de senaste två åren överskrider minst två av ovan angivna gränsvärden utgör ett *större företag*. Det ska vara samma gränsvärde som överstigs två år i rad.

Ett företag som överskrider ett av ovan uppräknade gränsvärden två år i rad är per definition ett *mindre företag*.

BFN har gett ut ett allmänt råd BFNAR 2006:11, Gränsvärden, som handlar om tolkningsfrågor i anslutning till gränsvärdena.

Inom ramen för gällande lagar och tillämpliga rekommendationer är det viktigaste vid utformningen av redovisningen i ägarledda företag att i första hand erhålla väsentlig och begriplig information för företaget. Underlag för beskattning, statistiska uppgifter etc., bör även gå att få fram helst utan omarbetningar av redovisningen. Det kan härvidlag konstateras att om K2 tillämpas med samtliga de förenklingsmöjligheter som erbjuds är det risk att årsredovisningen inte ger denna information. Företaget följer då förvisso lagar och regler, men får kanske inte ut den information de och andra önskar.

Mallar

3.3 Sambandet redovisning – beskattning

Det svenska sambandet bygger på olika grunder;

1. Materiellt samband, god redovisningssed styr beskattningen.
2. Formellt samband, skatteregler som för sin tillämpning kräver att redovisningen utformas enligt dessa principer, t.ex. räkenskapsenlig avskrivning.
3. Inget samband föreligger, t.ex. nedskrivning av börsaktier.

I årsbokslut och årsredovisning finns i Sverige även rena skatteposter intagna i uppställningsformerna. Bokslutsdispositioner ska finnas med i resultaträkningen och obeskattade reserver ska finnas med i balansräkningen.²

I aktiebolag ska, med få undantag, avsättningar till obeskattade reserver göras i redovisningen för att vara avdragsgilla. För handelsbolag och enskilda näringsidkare förutsätter skattereglerna bara att vissa skattemässiga avsättningar görs i redovisningen (t.ex. överavskrivningar) medan andra skattemässiga avsättningar hanteras helt utanför redovisningen (t.ex. periodiseringsfond).

I en koncernredovisning delas de obeskattade reserverna upp på en del eget kapital och en del uppskjuten skatteskuld. Även bokslutsdispositionerna i resultaträkningen räknas om på så sätt att skattedelen redovisas som skatt och resterande förändring påverkar resultatet i koncernen.

Tillämpliga EU-direktiv innehåller inte poster för obeskattade reserver respektive bokslutsdispositioner. Dessa poster förutsätts hanteras utanför redovisningen.

Internationellt varierar sambandet mellan redovisning och beskattning mellan olika länder. Internationella rekommendationer kan däremot principiellt sägas utgå från att skattemässiga dispositioner i huvudsak görs utanför redovisningen.

Srf konsulternas synpunkter:

Ett minimum av uppgifter av skattebetingad natur bör förekomma i redovisningen. Specifikationer av sådana poster bör hellre ske i noter än i resultat- och balansräkningarna. Skattemässiga transaktioner som inte förutsätter motsvarighet i redovisningen bör inte heller förekomma i redovisningen. Härvidlag kan konstateras att framförallt Årsbokslut, K1 samt K2, men till viss del även K3, ger utrymme för att redovisa enligt skatteregler. Det kan till viss del förenkla, men riskerar att ge en årsredovisning som inte visar den information som företaget och dess intressenter vill ha.

4. Årsredovisningens utformning

4.1 Årsredovisningens delar, jämförelsetal m.m.

ÅRL stadgar att årsredovisningen ska bestå av balansräkning, resultaträkning, noter och förvaltningsberättelse. Ordningsföljden mellan de ingående delarna i årsredovisningen är inte reglerad i ÅRL. Detta regleras däremot i såväl K2 som K3. Det finns även andra ordningsregler i framförallt K2 där det t.ex. anges att sidorna i en årsredovisning ska vara numrerade.

Enligt ÅRL får en årsredovisning för ett mindre företag innehålla förkortade balans- och resultaträkningar, se 3 kap. 4 § samt 3 kap. 11 § ÅRL. I K2 finns särskilda mallar för detta ändamål. I K3 finns inga mallar, men det följer av lagstiftningen att det är möjligt att upprätta en årsredovisning för ett mindre företag med förkortade balans- och/eller resultaträkningar, varför det är möjligt även vid upprättande av årsredovisning enligt K3.

² ÅRL 3 kap. 3 § och bilagorna 2–4.

Större företag och alla bostadsrättsföreningar ska upprätta och till årsredovisningen foga en kassaflödesanalys, 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL. Mindre företag får göra detta frivilligt. Det är möjligt oavsett om K2 eller K3 tillämpas. Kassaflödesanalysens utformning behandlas inte i Srf konsulternas mallar för årsredovisning.

Årsredovisningen ska avfattas på svenska, i vanlig läsbar form eller i elektronisk form, 2 kap. 5 § ÅRL. Beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § BFL. Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på balansdagen, 2 kap. 6 § ÅRL.

I aktiebolag ska samtliga styrelseledamöter och eventuell verkställande direktör, VD, skriva under årsredovisningen. Om förändringar skett på dessa poster är det den registrerade (ankomst till Bolagsverket) styrelsen och VD vid tidpunkten för årsredovisningens undertecknande som skriver under. Dagen för underskriften ska framgå och eventuell avvikande mening om årsredovisningen från någon av de undertecknande ska fogas till årsredovisningen, 2 kap. 7 § ÅRL. Skriver alla befattningshavare under samma dag räcker det att den dagens datum anges en gång. Skrivs årsredovisningen under olika dagar behöver datumet för respektive befattningshavares underskrift anges.

Som nämnts ovan regleras formen för årsredovisningar upprättade enligt K-regelverk (framförallt K2) i respektive K-regelverk.

Srf konsulternas synpunkter:

Vi anser att en årsredovisning bör inledas med ett försättsblad med uppgifter om företagets namn, adress, telefonnummer och organisationsnummer. Dessutom kan uppgift lämnas om vem som upprättat årsredovisningen (i förekommande fall byrå, telefonnummer och handläggare).

Turordning mellan årsredovisningens delar

ÅRL anger inget krav på någon viss turordning. Det regleras däremot i K2 och K3. En förvaltningsberättelse leder verbalt in läsaren i årsredovisningen, en resultaträkning visar företagets prestation, en balansräkning visar ställningen som är förutsättningen för kommande prestationer och kompletterande upplysningar lämnas i noter. Mindre företag som tillämpar K3 ska också upprätta årsredovisningen i den ordningen förutom om det valt att redovisa förändringen av eget kapital i en egen rapport. I så fall placeras den rapporten efter balansräkningen.

Upplysningar i not eller resultat- eller balansräkningarna

Det som anges i kapitel fem i ÅRL ska anges i not. ÅRL innehåller ett par upplysningskrav som inte tas upp i kapitel fem. Det är krav som det kan och ibland ska upplysas om på annat sätt än i not. Det är tillåtet att redovisa frivilliga noter, men i de fall en upplysning krävs på annan plats i årsredovisningen måste den i så fall finnas där också.

Vid upprättande av årsredovisning/årsboksut är det viktigt att upplysa kunden om att det i förekommande fall är lämpligt att i not ange att Rapport om årsredovisning/årsboksut har avgivits för aktuell årsredovisning/årsboksut. Denna ska placeras som sista not.

Identifikation av varje sida

Enligt K2 ska det på varje sida anges företagets namn, organisationsnummer och sidnummer. Enligt vår uppfattning bör det även framgå vilken del av årsredovisningen sidan hör till. Av årsredovisningen ska det enligt K2 också framgå att det är en årsredovisning och balansdagen och det räkenskapsår som årsredovisningen upprättas för.

Mallar

Enligt vår uppfattning bör samma upplysningar finnas i en årsredovisning upprättad enligt K3.

Beloppsavrundning

Enligt K2 ska beloppen avrundas till entals eller tusentals kronor. Mindre företag som upprättar årsredovisning enligt K3 bör också avrunda beloppen enligt något av de alternativen.

Jämförelsebelopp

Det är en utbredd praxis (och krav i K2) att innevarande år redovisas först, efter textkolumnen, och jämförelseår redovisas till höger om innevarande år.

Överskådligheten vinner på att turordningen mellan innevarande år och föregående år är konsekvent i alla årsredovisningens delar. För att minska risken för missförstånd bör turordningen i K3 vara lika som i K2; från vänster till höger kommer först ledtext, sedan innevarande år och sist jämförelseår.

4.2 Överskådlighet

En årsredovisning ska vara överskådlig och upprättas enligt god redovisningssed.³ Tillämpas K2 räcker det med att följa de mallar som finns för att detta krav ska anses uppfyllt.

Tillämpas K3 krävs att upprättaren gör en egen bedömning av att årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt.

Srf konsulternas synpunkter:

Vid specifikation i oväsentliga delposter direkt i balans- och resultaträkningarna försämrars överskådligheten. Läsarens förståelse vinner på återhållsamhet med indelningar i resultat- och balansräkningarna. Krav på eller frivilligt upprättade specifikationer kan med fördel i stället placeras som not. Detta är särskilt viktigt med tanke på att läsare av årsredovisningar i mindre företag oftast har en begränsad kunskap när det gäller att analysera årsredovisningar.

Denna inriktning förutsätter att programvaror för årsredovisningar effektivt strukturerar uppgifterna för noter, så att inte arbetet med årsredovisningen blir alltför tidskrävande och omfattande i förhållande till verksamhetens omfattning.

4.3 Rättvisande bild

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Tilläggsupplysningar ska lämnas i den mån det behövs för att uppnå den rättvisande bilden.⁴

Normering som fastställts av våra normgivare utgör god redovisningssed. För de icke noterade företagen sker detta i första hand genom Bokföringsnämnden. I normalfall kan det förutsättas att om god redovisningssed följs uppfylls också kravet på att ge en rättvisande bild.

I Sverige medges avsteg från norm men inte från lag. Om rättvisande bild kräver avsteg från normer kan avsteg göras i undantagsfall.⁵ Upplysning om avsteget ska då lämnas i not.⁶

I BFL anges att Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklingen av den goda redovisningsseden.

³ ÄRL 2 kap. 2 §.

⁴ ÄRL 2 kap. 3 § 1 st.

⁵ ÄRL 2 kap. 3 §, författningskommentaren.

⁶ ÄRL 2 kap. 3 § 2 st.

Srf konsulternas synpunkter:

Ett företag som tillämpar K2 kan så gott som uteslutande utgå från att årsredovisningen ger en rättvisande bild. Vad gäller tillämpning av K3 anser Srf konsulterna att man inte i något fall ska avvika från normeringen. Vid tveksamhet om rättvisande bild erhålls vid tillämpning av lagar och allmänna normer bör istället upplysning lämnas i not.

Normering i form av allmänna råd är formellt inte bindande föreskrifter. I dessa normer är därmed "bör" ett korrektere uttryck än "ska" så länge inte bindande lag citeras. Dock utgör dessa normer i princip god redovisningssed redan när de träder i kraft, eller får tillämpas enligt normgivaren. Detta kan också fastslås genom att BFN faktiskt skriver "ska" istället för "bör" i K-normeringen.

4.4 Branschanpassning

Poster med arabiska siffror i ÅRL:s uppställningsformer för resultat- och balansräkningar ska, enligt ÅRL, anges med de avvikelser som är betingade av rörelsens särskilda inriktning. ÅRL:s uppställningsformer förväntas räcka för de flesta branscher, men i vissa branscher kan anpassning bli nödvändig exempelvis byggföretag, bostadsföretag, åkerier etc.

I K2 anges att poster i form av radtexter får ändras om det bättre anger postens faktiska innehåll. Det är däremot inte tillåtet att lägga till rader eller flytta innehållet. Det är heller inte tillåtet att upprätta funktionsindelade resultaträkningar.

Srf konsulternas synpunkter:

Branschanpassning av resultat- och balansräkningar görs främst där etablerad branschpraxis finns. I övrigt lämnas i första hand upplysningar om poster som påverkats av särskilda branschförhållanden.

Gjorda branschanpassningar bör kommenteras i not, liksom vilken branschpraxis som följts.

Det kan noteras att K2-reglerna inte kräver att någon anpassning görs. Det kan leda till att årsredovisningen inte visar det företaget och andra vill. Det är därför lämpligt att följa branschpraxis även vid upprättande av årsredovisning enligt K2. Notera däremot att viss branschpraxis tenderar till att presentera funktionsindelade resultaträkningar. Detta är i strid med K2.

4.5 Andra grundläggande redovisningsprinciper

Sju grundläggande redovisningsprinciper anges i 2 kap. 4 § ÅRL.

1. **Fortlevnad** – Företaget förutsätts fortsätta sin verksamhet.
2. **Jämförbarhet** – Samma principer ska konsekvent tillämpas mellan räkenskapsåren för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och delposterna.
3. **Försiktighet** – Värdering ska göras med rimlig försiktighet. Endast fakturerade eller på annat sätt konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen. Hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser. Värdenedgångar ska beaktas neutralt, utan hänsyn till resultatet för året.
4. **Periodisering** – Intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalning, så att bokföringsmässiga grunder erhålls.
5. **Värdering post för post** – Balansräkningens olika poster och delposter ska värderas var för sig.
6. **Bruttoredovisning** – Tillgångar får inte kvittas mot avsättningar eller skulder. Intäkter får inte kvittas mot kostnader.
7. **Kontinuitet** – IB ska stämma överens med föregående års UB.

Väsentlighetsprincipen är numera också lagfäst, se 2 kap. 3 a § ÅRL. K2 kommenterar inte i nämnvärd omfattning lagparagrafen med väsentlighetsregeln. K2 innehåller fortfarande ett antal förenklingar som kan anses stå i strid med grundläggande principer. Om den ackumulerade effekten av förenkningarna leder till att en användare av årsredovisningen blir missledd torde K2 inte gå att tillämpa på det sättet. Detta är en effekt av införandet av väsentlighetsregeln i lag. Srf konsulterna redogör mer för den uppfattningen i Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln.

Utöver de principer som anges i ÅRL finns andra redovisningsprinciper som utvecklats i praxis och rekommendationer och som beaktas när årsredovisningen upprättas. Matchningsprincipen innebär att ett företag utifrån sina intäkter fastställer vilka kostnader man haft för att erhålla dessa intäkter, och därefter hänför dessa kostnader till samma räkenskapsår som intäkterna redovisas. Kongruensprincipen innebär att förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen.⁷

Monetärprincipen innebär att bara transaktioner som kan mätas i pengar tas med i redovisningen. Däremot ska större företag lämna information i förvaltningsberättelsen i form av hållbarhetsupplysningar om bl.a. miljö- och personalfrågor. Stora företag som uppfyller villkoren i 6 kap. 10 § ÅRL ska också lämna en hållbarhetsrapport.

ÅRL reglerar i vilka situationer undantag från dessa principer görs. Dessutom får avsteg från principerna göras, men bara om särskilda skäl finns och det är förenligt med god redovisningssed och kraven på rättvisande bild och överskådlighet. Upplýsning ska då lämnas i not om skälen för avvikelserna och dess effekt på resultat och ställning.⁸ Exempelvis bör fortlevnadsprincipen inte tillämpas om beslut fattats att lägga ned verksamheten. Består avvikelserna i att kvittning görs, ska företaget lämna upplýsning om de bruttobelopp som kvittats mot varandra.

I K2 utgör dessa grundläggande principer en form av skyddsnät. Om man inte hittar svaret på en fråga ska man lösa den med hjälp av dessa grundläggande principer. I K3 är dessa principer grunden för regelverket. De kompletteras dessutom med principen att en transaktion redovisas enligt dess innebörd, inte dess juridiska form.

Srf konsulternas synpunkter:

Det är viktigt att vara vaksam på om väsentlighetsregeln i årsredovisningslagen sätter stopp för tillämpning av någon förenklingsregel. Srf konsulterna kommenterar detta i Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln. Men det är inte den enda förenklingsregeln i K2 som väsentlighetsprincipen kan sätta stopp för.

5. Värderingsregler

5.1 Immateriella anläggningstillgångar

Enligt 4 kap. 2 § ÅRL får som immateriella anläggningstillgångar tas upp utgifter som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år för utvecklingsarbeten, koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande samt förvärvat goodwill. Aktiebolag och ekonomiska föreningar som aktiverar utgifter för eget utvecklingsarbete måste föra om samma belopp som aktiverats från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter (bundet eget kapital).

Som tillgångar får inte tas upp utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller företagets förvaltning. Inte heller egenupparbetad goodwill får aktiveras.

⁷ ÅRL 3 kap. 2 §, 4 kap. 4 § 3 st., 4 kap. 5 § 4 st.

⁸ ÅRL 5 kap. 5 §.

Anläggningstillgångar som har en begränsad ekonomisk livslängd ska skrivas av systematiskt, enligt en plan. Planen ska följas oavsett företagets resultat. Uppskrivning är enligt årsredovisningslagen under vissa förutsättningar möjlig för alla slag av anläggningstillgångar.

Av K2 framgår att företag som tillämpar regelverket inte får aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar. Har företaget förvärvat en tillgång kan vissa utgifter under vissa förutsättningar aktiveras, även om de kan anses egenupparbetade. En förutsättning är att arbetet som ger upphov till de tillkommande utgifterna inte är så pass omfattande att det leder till att en ny unik tillgång skapas.

I K2 råder uppskrivningsförbud, med undantag för byggnad och mark. Uppskrivning av de tillgångarna begränsas till deras taxeringsvärde.

Företag som upprättar årsredovisning enligt K3-reglerna kan under vissa förutsättningar aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar. I K3 finns möjlighet att skriva upp samtliga anläggningstillgångar i enlighet med vad som följer av lagstiftningen.

Srf konsulternas synpunkter:

Immateriella tillgångar som byggs upp inom företaget i form av goodwill, varumärken och liknande får inte aktiveras. Utgifter för egenupparbetad utveckling kan aktiveras om K3 tillämpas, men endast under vissa förutsättningar. Företaget väljer att antingen följa kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Väljs aktiveringsmodellen ska utgifter för utveckling aktiveras medan utgifter för forskning ska kostnadsföras. För att aktivering av utgifterna för utveckling ska vara tillåtet krävs att ett antal förutsättningar är uppfyllda. Dessa förutsättningar framgår av punkt 18.12 i K3. I den mån aktivering sker bör avskrivningstiden vara högst fem år.

I K2 råder generell aktiveringsförbud för egenupparbetade immateriella tillgångar. Det väcker att par intressanta frågor, till att börja med var går gränsen mellan vad som är egenupparbetat och vad som är förvärvat? Frågan är intressant eftersom tillkommande utgifter för förvärvade immateriella tillgångar under vissa förutsättningar kan aktiveras i K2.

Enligt vår uppfattning är det inte avgörande huruvida företaget betalar externa konsulter för utvecklingen eller om den drivs med egna anställda. Huvudfrågan torde vara vem som äger idén till tillgången. Det kan tänkas att en idé förvärfas som sedan utvecklas den inom företaget till en ny unik tillgång. I sådana fall anges i K2 att även det ursprungliga förvärvet ska ses som en del av den egenupparbetade tillgången och det kan inte aktiveras. Gränsdragningen mellan om allt är egenupparbetat eller om det rör sig om tillkommande utgifter på en förvärvat tillgång, går vid huruvida arbetet kan sägas leda till att en ny unik tillgång skapas eller inte.

En annan intressant fråga är vad som är en immateriell anläggningstillgång och vad som är en materiell. En materiell anläggningstillgång som tagits fram internt ska nämligen aktiveras.

Enligt K2 ska denna fråga avgöras med hjälp av övervägandepincipen (se punkt 10.3). Utgör en tillgång till mer än 50 % en materiell tillgång anses hela tillgången utgöra en materiell tillgång.

Mallar

5.2 Materiella anläggningstillgångar

Materiella anläggningstillgångar ska enligt ÅRL delas upp i åtminstone följande fyra poster.

1. Byggnader och mark
2. Maskiner och andra tekniska anläggningar
3. Inventarier, verktyg och installationer
4. Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

Srf konsulternas mallar för årsredovisning och årsbokslut

Ytterligare poster får, enligt ÄRL, tas upp, om uppställningsformen inte passar in det enskilda fallet, och ska tas upp om rättvisande bild kräver det. Poster får omvänt slås ihop om de är oväsentliga. De får också slås ihop om det ökar överskådligheten, men då ska upplysning istället lämnas med specifikation. K2 är formbundet och inga ändringar av rader får göras annat än vad gäller att ändra benämningen för att bättre passa till postens innehåll.

Anläggningstillgångar som har en begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över nyttjandeperioden.⁹

Det är stor skillnad i hanteringen av materiella tillgångar vid en jämförelse mellan K2 och K3. De väsentliga skillnaderna sammanfattas i följande tabell och kommenteras under rubriken Srf konsulternas synpunkter:

Enligt K3	Enligt K2
Avskrivning ska göras utifrån korrekt bedömd nyttjandeperiod	Nyttjandeperioden får alternativt sättas till schablonmässigt bestämda tider som stämmer med skattereglerna
Krav på komponentavskrivning under vissa förutsättningar	Komponentavskrivning är inte tillåtet
Krav på att använda restvärde (kan vara noll)	Valfritt att använda sig av restvärde
Uppskrivning är tillåtet	Uppskrivning endast tillåtet av byggnad och mark och då maximalt till taxeringsvärdet

Srf konsulternas synpunkter:

Nedan kommenteras jämförelsen i ovanstående tabell.

Nyttjandeperiod

Tillämpas K3 ska en korrekt nyttjandeperiod bedömas för varje tillgång. För de tillgångar som ska delas upp i komponenter ska en korrekt nyttjandeperiod bedömas för varje enskild komponent.

Tillämpas K2 är huvudregeln att en korrekt nyttjandeperiod bedöms för varje tillgång. Vad som utgör en anläggningstillgång har Srf konsulterna kommenterat i Srf U 7 En eller flera anläggningstillgångar. Det är tillåtet att bestämma nyttjandeperioden till vissa angivna perioder. De perioder som anges har beslutats för att det ska vara möjligt att skriva av på samma sätt i redovisningen som vid beskattningen. Följande alternativa nyttjandeperioder anges.

Typ av tillgång	Nyttjandeperiod
Maskiner och inventarier	5 år
Förbättringsutgifter på annans fastighet – Täckdiken	10 år
Förbättringsutgifter på annans fastighet – Annan förbättring än täckdiken	20 år
Markanläggningar i form av täckdiken eller skogsvägar	10 år
Andra markanläggningar än täckdiken och skogsvägar	20 år

⁹ Se ÄRL 4 kap. 4 §.

Byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad	Vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag för byggnader

Det ska noteras att det är frivilligt att följa de angivna schablontiderna. Enligt vår uppfattning är det generellt sätt bättre att göra korrekta bedömningar av nyttjandeperioderna. I vissa fall kan informationen i årsredovisningen annars bli missvisande och företaget kan också hamna i andra bedömningssvårigheter. Som exempel kan nämnas maskiner med en verklig nyttjandeperiod som är betydligt längre än fem år samt förbättringar i annans fastighet där hyreskontraktet löper ut i nära framtid.

Nyttjandeperioden på en och samma investering kan variera beroende på vilket sammanhang den sätts in i. Att bedöma hur lång tid företaget beräknas nyttja en anläggningstillgång kan vara svårt för många mindre företag. Det väsentliga är att varje års avskrivning ger en rättvisande bild av företagets resursförbrukning av aktuell tillgång.

Komponentavskrivning

Enligt K3 ska en materiell anläggningstillgång delas upp i komponenter när skillnaden i förbrukningen av betydande delar förväntas vara väsentlig. Typexemplet som anges i kommentartexten är en fastighet. Den ska inte bara delas upp på byggnad och mark, utan byggnaden består också av flera betydande komponenter med väsentligt skilda nyttjandeperioder.

Det finns inga givna svar på vilka komponenter en materiell anläggningstillgång ska delas upp i. Vad gäller just en fastighet finns en vägledning från Sveriges Allmännyttas (tidigare SABO) som innehåller en beskrivning av vilka komponenter en bostadsfastighet normalt består av och vilken nyttjandeperiod som är normal för de olika komponenterna.

Srf konsulterna vill trycka på att vägledningen från Sveriges Allmännyttas inte heller utgör ett givet facit. Alla situationer är unika och bedömningar måste göras i varje enskilt fall.

I nummer 5–7 år 2013 av tidningen Konsulten finns tre artiklar som beskriver skillnaderna mellan K2 och K3 avseende bland annat avskrivningar. Artiklarna visar i ett exempel vad det blir för skillnad mellan två fastigheter med exakt samma förutsättningar där den ena redovisar enligt K3 och den andra enligt K2. Exemplet utgår från Sveriges Allmännyttas vägledning.

I K2 anges att delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt, dvs. ingen komponentavskrivning. Däremot utgör mark, markanläggning, byggnad, byggnadstillbehör och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar separata avskrivningsenheter som alltså ska skrivas av var för sig.

Just frågan om tillkommande utgifter avseende fastigheter har förtydligats i K2. Enligt reglerna ska alla utgifter för ombyggnationer som företaget inte yrkar direktavdrag för i inkomstdeklarationen aktiveras. Yrkar företaget avdrag i deklarationen ska utgiften redovisas som kostnad även i årsredovisningen.

Reparationer och underhåll ska kostnadsföras direkt. Utgifter som ska anses vara reparation och underhåll är utgifter för återställande av fastigheten (eller del av) upp till det skick den hade då den var ny-, till- eller ombyggd.

Restvärde

I K3 är det krav att använda restvärde och i K2 är det frivilligt (inte tillåtet avseende byggnader). Med tanke på hur restvärde definieras i K3 är det tveksamt i vilken utsträckning det är möjligt att använda sig av restvärde på byggnader även i det regelverket.

Mallar

Srf konsulterna anser att företagen även i K2 som utgångspunkt bör göra korrekta bedömningar av restvärden. Om så inte sker kan det leda till missvisande resultatrapportering och märkliga nyckeltal som kan leda till såväl felaktiga bedömningar av externa läsare som felaktiga slutsatser vid den interna styrningen av företaget.

Uppskrivning

I K3 är det möjligt att skriva upp fullt ut inom de ramar lagen ställer upp. I K2 är denna möjlighet begränsad till byggnader och mark och uppskrivning får ske högst till taxeringsvärde. Srf konsulterna har i Srf U 10 Uppskrivning av byggnad och mark angett att möjligheten till uppskrivning ska bedömas var för sig av byggnad och mark.

Indelning av maskiner och inventarier i löpande redovisning kontra årsredovisning

När investeringar görs för olika funktioner kan det motivera att åtskillnad görs i den löpande redovisningen. Framförallt för företag som tillämpar K3 och som önskar tillämpa funktionsindeldad resultaträkning, eller entreprenadföretag som behöver särskilja avskrivningar på arbetsutrustning för att beräkna skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader. Olika avskrivningstider kan också hållas isär på skilda konton, exempelvis mellan maskiner och möbler, men det är inte nödvändigt om åtskillnad istället nås genom anläggningsregistret.

Avskrivningsmetod

Enligt såväl K2 som K3 ska avskrivningar göras efter den avskrivningsmetod som bäst återspeglar förväntad förbrukning av tillgången. Oftast sker detta linjärt, det vill säga med samma belopp varje år över nyttjandeperioden. De avskrivningsmetoder som räknas upp i såväl K2 som K3 är linjär, degressiv och produktionsberoende. I K2 anges även progressiv metod då det gäller avskrivningar på maskiner och inventarier. Metoden är alltså aldrig tillåten på byggnader. Vi har svårt att se fall där metoden går att motivera avseende maskiner och inventarier.

Blanda metoder

I K2 kan många olika regler tillämpas. T.ex. kan val av avskrivningsmetod ske schablonmässigt och bolagen kan välja om de vill använda restvärde eller inte. En fråga som har kommit upp är om metoderna kan blandas? Vi anger i Srf U 4 Avskrivningar på maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar – femårsregeln att olika metoder kan tillämpas för olika typer av inventarier.

5.3 Varulager och pågående arbeten för annans räkning

Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL får en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in i anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång.

I K3 är utgångspunkten att indirekta tillverkningskostnader ska vara med i anskaffningsvärdet. Det är endast om de är oväsentliga som företaget ges möjlighet att inte ta med en skälig andel av de indirekta tillverkningskostnaderna i anskaffningsvärdet.

Tillämpas K2 är det frivilligt att ta med indirekta tillverkningskostnader.

Srf konsulternas synpunkter:

Det kan bli stora skillnader på lagervärdet om det förekommer väsentliga indirekta tillverkningskostnader. Tillämpas K3 måste dessa aktiveras, medan det är frivilligt i K2. Att inte aktivera innebär att företaget får ett lägre bokfört värde på lagret. Det värdet gäller även

skattemässigt. Företaget riskerar däremot att undervärderas och snabbare ledas in i frågan om kontrollbalansräkning ska upprättas.

Rör det sig om väsentliga indirekta tillverkningskostnader anser Srf konsulterna att de bör aktiveras även om K2 tillämpas.

6. Förvaltningsberättelse

Enligt ÅRL ska förvaltningsberättelsen, som utgör en självständig del av årsredovisningen, ge en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Kravet på rättvisande översikt innebär att förvaltningsberättelsen i så hög utsträckning som möjligt ska återspegla företagets verkliga förhållanden och ge en så allsidig bild som möjligt. Upplysningar ska även lämnas om förhållanden i övrigt som är viktiga för bedömningen av företagets ställning och resultat och väsentliga händelser under räkenskapsåret. Väsentliga händelser under räkenskapsåret ska framgå av förvaltningsberättelsen medan väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut ska framgå av not.

Om det krävs för att erhålla en rättvisande översikt över företaget ska dessutom uppgifter lämnas om förväntad framtida utveckling och om utländska filialer. Företag, som enligt definition i ÅRL utgör större företag, ska alltid lämna dessa uppgifter.¹⁰

Kraven på förvaltningsberättelsen är minimikrav. Även andra upplysningar kan lämnas, och generellt ska förvaltningsberättelsen utformas så att den kompletterar informationen i årsredovisningens övriga delar.¹¹

Om skyldighet finns att lämna not i enlighet med årsredovisningslagens femte kapitel ska just not lämnas. Information får lämnas i förvaltningsberättelsen *också*, men inte istället för i not. Resultaträkningen, balansräkningen och noter bildar på så sätt en separat enhet från förvaltningsberättelsen vad beträffar årsredovisningslagens krav på innehåll.

Förvaltningsberättelsen ska vara överskådlig och upprättas enligt god redovisningssed.¹²

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen ange förslag till resultatdisposition.¹³

Har företaget egna aktier ska vissa upplysningar lämnas om detta, se 6 kap. 1 § andra stycket punkterna 6–9.

I K2 anger BFN att den rättvisande översikten uppnås genom att lämna en flerårsöversikt över 4 år med förutbestämda nyckeltal. Dessa är, nettoomsättning, resultat efter finansiella poster samt soliditet. Fler nyckeltal får läggas till. Vidare anges att om nettoomsättningen har varierat med mer än 30 procent mellan åren ska det kommenteras. Styrelsens uttalande enligt ABL 18 kap. 4 § får, men behöver inte, anges i förvaltningsberättelsen.

I K3 står en hel del skrivet om förvaltningsberättelsens innehåll, se kapitel tre punkterna 3.7–3.9 samt 3.11–3.14 med tillhörande kommentarer. T.ex. kan här noteras att det ska upplysas om samtliga ägare som har mer än 10 % av antalet andelar eller röster i företaget.

Mallar

Srf konsulternas synpunkter:

För att tillgodose ÅRL:s krav på rättvisande översikt redovisar många företag en översikt av lämpliga nyckeltal som beskriver utvecklingen av verksamhetens omfattning, lönsamhet och ställning över de senaste 4–5 åren. Vi anser att en sådan nyckeltalsöversikt är mycket lämplig att göra även i mindre företag. I K2 är minimikraven formbundna, vilket de inte är i K3. Men vi anser som sagt att mindre företag bör lämna en sådan översikt även om K3

¹⁰ ÅRL 6 kap. 1 § och författningskommentaren till denna paragraf.

¹¹ ÅRL 6 kap. 1 §, författningskommentaren.

¹² ÅRL 2 kap. 2 § och författningskommentaren till ÅRL 6 kap. 1 §.

¹³ ÅRL 6 kap. 2 §.

tillämpas. Vi anser också att företagen bör överväga att även presentera andra nyckeltal än de angivna. Detta för att ge en mer relevant bild även utvecklingen i det specifika fallet.

Som nämnts ovan finns en hel del reglerat avseende förvaltningsberättelsen, framförallt i K3. Enligt vår uppfattning är förvaltningsberättelsen en viktig del av årsredovisningen för att förstå företagets utveckling och framtida möjligheter. Vi uppmanar därför till eftertanke kring förvaltningsberättelsen. Vi ser gärna en utveckling där förvaltningsberättelserna blir mer informativa än vad hittills varit fallet.

Tidpunkten för företagets registrering och verksamhetens start bör nämnas, eftersom en utomstående läsares bedömning bl.a. påverkas av i vilken utvecklingsfas företaget kan bedömas befinnas sig. Det bör också framgå om företaget varit vilande och åter etablerat verksamhet.

Därefter ska redogöras för företagets faktiska verksamhet, inte för de ytterligare verksamheter som eventuellt kan vara möjliga att bedriva enligt bolagsordningen. Verksamhetsbeskrivningen bör avse vad som gjorts under jämförelseåret, räkenskapsåret och den tid framtidsbedömningen omfattar.

Observera att det i K2 finns särregler som anger vad förvaltningsberättelsen ska innehålla för olika företagsformer.

7. Resultaträkning

Resultaträkningen ska följa någon av de två uppställningsformer som finns i bilagor till ÅRL.¹⁴ En resultaträkning får i mindre företag alternativt upprättas i förkortad form.¹⁵

När alternativ för resultaträkningen en gång valts får uppställningsformen bytas endast om särskilda skäl föreligger. Överskådligheten får inte bli lidande och byte av uppställningsform får inte föranleda brott mot god redovisningssed eller kravet på rättvisande bild. Särskilda skäl är exempelvis att ett dotterföretag anpassar sig till moderbolagets redovisning (något krav på gemensam uppställningsform för juridiska enheter ingående i en koncern finns dock inte). Om bytet medför att en mer rättvisande bild erhålls ska det alltid kunna göras. Omvänt får inte bytet göras om det medför en mindre rättvisande bild.¹⁶

BFN gör skillnad beroende på om företagen väljer att tillämpa K2 eller K3. Av K2 framgår att företagen inte får använda sig av den funktionsindelade uppställningsformen. Den kostnadsslagsindelade uppställningsformen är detaljerat angiven i K2. Det är tillåtet att använda den förkortade formen. I K2 finns ett särskilt schema för hur den uppställningen ska göras.

I K3 är uppställningsformen inte bunden. Företagen har möjlighet att tillämpa de former som lagen tillåter. Det innebär att mindre företag som tillämpar K3 kan upprätta årsredovisningen med t.ex. en förkortad resultaträkning eller en funktionsindeldad resultaträkning.

BAS-kontoplanen är kostnadsslagsindeldad. Genom sin stora spridning har den blivit en faktisk standard, som bland småföretagen är i det närmaste helt dominerande. I mindre företag är det oftast lättare att använda kostnadsslagsindelningen, då inga omfördelningar behöver göras. Dock kan ofta funktionsindelningen ge bättre information om företagets lönsamhet. Denna fördel får ställas i relation till det merarbete som det innebär att ta fram den funktionsindelade resultaträkningen samt vilka intressenter det finns av årsredovisningen.

¹⁴ ÅRL 3 kap. 3 §.

¹⁵ ÅRL 3 kap. 11 §.

¹⁶ ÅRL 3 kap. 3 § 2 st. och författningskommentaren till denna del av paragrafen.

Srf konsulternas synpunkter:

Mindre företag och nystartade företag använder i de flesta fall kostnadsslagsindelad resultaträkning. Denna uppställningsform är i de flesta fall enklare att tillämpa. Att uppställningsmöjligheterna är begränsade i K2 synes därför inte vara ett skäl att välja K3. Dock är det viktigt att förstå innebörden av den funktionsindelade resultaträkningen, och dess skillnad i jämförelse med den kostnadsslagsindelade. En del företag kan tänkas vilja tillämpa funktionsindelad resultaträkning och de blir då hänvisade till K3. Nedan följer en del överväganden att göra för företag som tillämpar K3 och därmed ges möjlighet att välja uppställningsform för resultaträkningen.

Funktionsindelad resultaträkning är naturlig att använda i företag med en befintlig indelning i avdelningar, om uppställningsformen ger en mer rättvisande bild av företaget. Vid val av funktionsindelning bör redovisningen anpassas så att framtagandet av underlag för kostnadsfördelning per funktion underlättas.

Vid val av uppställningsform bör också beaktas om bruttovinsten endast bör vara en intern angelägenhet och, i så fall, hur mycket av bruttovinsten som avslöjas för konkurrenter till företaget i respektive uppställningsform.

Finns etablerad branschrekommendation om val av uppställningsform bör den följas. Det är viktigt att ta reda på om branschrekommendationen följer kraven i K-regelverken.

Tillväxt och/eller utveckling kan medföra att uppställningsformen behöver bytas för att resultaträkningen ska ge en mer rättvisande bild av företaget. Tillväxt och utveckling bör därmed räknas som särskilda skäl att byta uppställningsform.

Funktionsindelning ger analysfördelar i vissa fall

Funktionsindelningen har i många branscher stora analysfördelar internt, men fördelarna kan ses som avslöjande externt. Därför bör inte funktionsindelningen väljas endast på grund av att företaget har en naturlig indelning i avdelningar.

Löpande redovisning kontra årsredovisning

Den löpande redovisningen bör i första hand anpassas till företagets interna behov. BAS-kontoplanen, som används i mycket hög utsträckning, är kostnadsslagsindelad och ger därmed bra underlag för den kostnadsslagsindelade resultaträkningen.

Om företaget har en naturlig indelning i avdelningar kan en flerdimensionell löpande redovisning behövas. Det kan räcka med att lägga avdelningsnummer till kontonumret i exemplet med BAS-kontoplanen. Den samlade resultatrapporten ger då fortfarande underlag för kostnadsslagsindelning i årsredovisningen, samtidigt som internt underlag erhålls för uppföljning av avdelningar, funktioner, resultatenheter eller kostnadsställen. Om i stället funktionsindelning väljs för årsredovisningen ger denna typ av löpande redovisning, med rätt uppläggning, underlag för kostnadsfördelningen i årsredovisningen.

Bruttovinsten är i vissa företag och branscher en företagshemlighet. Bruttovinsten framkommer dock, åtminstone delvis, i båda de nya uppställningsformerna även om begreppet inte är synonymt med exempelvis funktionsindelningens bruttoresultat. För de företag där bruttovinsten är en känslig uppgift bör denna faktor beaktas vid valet av uppställningsform. I sammanhanget kan noteras att en förkortad resultaträkning inte avslöjar bruttovinsten.

Byte av uppställningsform

Ingen närmare beskrivning lämnas i ÅRL av vilka särskilda skäl som bör bedömas som giltiga för byte av uppställningsform. Srf konsulterna menar, i konsekvens med resonemanget i första stycket om mindre företag, att tillväxt och utveckling bör betraktas som giltiga särskilda skäl för byte av uppställningsform.

I första stycket anförts att det är naturligt i mindre företag att välja kostnadsslagsindelning, helt enkelt därför att grund för funktionsindelning saknas i företag med en eller några få personer verksamma. Om företaget växer kan däremot avdelningar växa fram med tiden. Det bör då vara naturligt att byta uppställningsform, om ett sådant byte också ger en mer rättvisande bild av företaget.

En annan situation är att företagets verksamhet kan utvecklas och strukturen förändras, med eller utan samband med tillväxt. Avdelningar kan växa fram i en verksamhet som tidigare drivits med alla funktioner i en avdelning. Omvänt kan en tidigare indelning försvinna, t.ex. genom att olika funktioner integreras med varandra. Vid en sådan utveckling kan den tidigare valda uppställningsformen komma att bli mindre lämplig. Utveckling av verksamheten bör därmed gälla som särskilt skäl för byte av uppställningsform, om bytet medför att en mer rättvisande bild erhålls.

Resultaträkning

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.¹⁷

Delposter, som i lagens uppställningsform markerats med arabiska siffror, ska, enligt lagen, anpassas till rörelsens särskilda inriktning. De får slås samman, om beloppen är oväsentliga. De får också slås samman om det ökar överskådligheten, men då ska specifikation istället göras i not. Behövs ytterligare delposter för att ge en rättvisande bild ska, enligt lagen, sådan indelning göras.¹⁸ Sådan ytterligare indelning får dock inte försämra överskådligheten i årsredovisningen.¹⁹

Jämförelsetal ska visas med samma indelning som för innevarande år.²⁰

I K2 finns detaljerade uppställningsformer. Företag som tillämpar K2 får endast tillämpa den kostnadsslagsindelade resultaträkningen. Poster får namnändras, men nya rader får som grund inte läggas till (vissa företagsformer får). Det finns möjlighet att använda förkortad resultaträkning.

I K3 finns inga motsvarande formkrav. Det finns olika mallar som följer de krav som ställs upp i ÅRL. Den mall som presenteras av oss är inte en bruttomall för företag som tillämpar K3. Mallen är endast ett exempel där inte alla poster har tagits med.

Srf konsulternas synpunkter:

Resultatsteg

ÅRL:s uppställningsformer anger inga resultatsteg för den kostnadsslagsindelade resultaträkningen och endast ett resultatsteg (bruttoresultat) för den funktionsindelade resultaträkningen. I K2 anges resultatsteg, varför dessa självklart ligger med i vår mall. Samma resultatsteg har använts i K3 mallen då det är vanliga steg som ofta används.

Det första resultatsteget i den kostnadsslagsindelade resultaträkningen bjuder på särskilda problem då rörelseintäkter tas upp tillsammans med förändring av varulager, som är en kostnadsförändring. Observera att det här är fråga om förändring av egenförädlad varulager, inte förändring av lager av handelsvaror eller råvaror.

¹⁷ ÅRL 3 kap. 2 §.

¹⁸ ÅRL 3 kap. 4 §.

¹⁹ ÅRL 2 kap. 2 §.

²⁰ ÅRL 3 kap. 5 §.

Kostnadsslagsindelad resultaträkning

Kostnad för sålda varor

I den kostnadsslagsindelade resultaträkningen kan man i det tillverkande företaget inte hämta uppgift om kostnaden för sålda varor. Denna kostnad ingår i ett antal resultatposter. I K2 blir detta ett faktum då funktionsindelad resultaträkning inte får tillämpas.

Personalkostnader och andra externa kostnader, som kan ingå i summan av aktiverade kostnader för förändringar av varulager eller lager av produkter i arbete, påverkar inte posterna "Övriga externa kostnader" eller "Personalkostnader". Dessa poster visar årets alla utgifter för här ingående kostnadsslag och är opåverkade av lagerförändringar.

Varor som förädlas i företaget – tillverkning

Posten "Förändring av lager av förädlade varor m.m." visar den kostnadsökning eller kostnadsminskning som följer av att varulagret har ökat eller minskat under året. Här bör observeras att denna post endast avser produkter som förädlats i företaget, exempelvis egentillverkade färdiga varor, men däremot inte obearbetade råvaror och handelsvaror.

Förändring i lagret av råvaror och förnödenheter samt handelsvaror redovisas istället så att nettot av årets inköp och lagerförändring tas upp i posterna "Råvaror och förnödenheter" respektive "Handelsvaror".

Även förändring i pågående arbeten för annans räkning redovisas i posten "Förändring av varulager".²¹ Den i posten ingående förändringen av färdiga varor avser endast egentillverkade färdiga varor.

Varor som köps för vidareförsäljning – handel

Handelsvaror redovisas med fördel på egen rad i såväl resultaträkningen som balansräkningen, om köp och försäljning av handelsvaror utgör väsentlig eller huvudsaklig del av företagets verksamhet. I K2 ska däremot färdigtillverkade varor och handelsvaror redovisas på samma rad i balansräkningen. Det är enligt K2 inte tillåtet att fördela dessa olika anskaffningar på två rader. Liksom råvarulagret nettoredovisas lagerförändringen av handelsvaror: nettot av årets inköp och lagerförändring redovisas på raden "Handelsvaror". I handelsföretaget framgår alltså kostnaden för sålda varor exklusive kostnaden för inköpsfunktionen (jämför med funktionsindelad resultaträkning).

Pågående arbeten i tjänsteproducerande företag

I tjänsteproducerande företag kan posten "Pågående arbeten för annans räkning" förekomma i balansräkningen. Detta i de fall företagen tillämpar alternativregeln för tjänsteuppdrag/entreprenader till fast pris. Denna metod benämns ofta färdigställandemetoden. Förändring visas i posten "Förändring av pågående tjänsteuppdrag". I K2-mallen är benämningen längre, men den får ändras om det bättre beskriver innehållet. Jämför även detta med avsnittet "Kostnad för sålda varor" under rubriken "Kostnadsslagsindelad resultaträkning".

Funktionsindelad resultaträkning

För företag som tillämpar K3 kan det bli aktuellt med en funktionsindelad resultaträkning.

²¹ I K2 benämns raden "Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning", vilket tydliggör vilken avsikt direktiv och lagstiftning haft med raden.

Kostnad för sålda varor

Posten "Kostnad för sålda varor" ska enligt lagkommentaren även omfatta kostnader som företaget haft för produktion av försålda varor som ingår i nettoomsättningen. Det innebär att här ska ingå kostnader för såväl produktion som inköp och hemtagning av de varor som sålts. Här ska även ingå alla kostnader för inköbspersonal.

Samtliga lagerförändringar (se följande lista) ingår i posten "Kostnad för sålda varor".

- Råvaror och förnödenheter
- Handelsvaror (varor som köpts för vidareförsäljning)
- Färdiga varor (egentillverkade)
- Lager av produkter i arbete
- Pågående arbete för annans räkning

Kostnad för sålda tjänster

Posten "Kostnad för sålda varor" ska enligt lagkommentaren omfatta de kostnader som företaget haft för produktion av såväl försålda varor som tjänster vilka ingår i nettoomsättningen. När det tjänsteproducerande företaget väljer funktionsindeldad resultaträkning bör benämningen på posten "Kostnad för sålda varor" ändras till "Kostnad för sålda tjänster".

Här redovisas samtliga företags kostnader för den personal som producerat de sålda tjänsterna. Här ingår alla personalkostnader, men även lokalkostnader etc. som är hänförliga till den tjänsteproducerande personalen. Förändring i eventuell balanspost "Pågående arbete för annans räkning" inkluderas också.

Åtskillnad av försäljning och administration?

För små företag som använder sig av funktionsindeldad resultaträkning bör resultaträderna "Försäljning" och "Administration" särredovisas endast om de innehåller väsentliga belopp.

Är delsummorna oväsentliga bör de slås ihop till en resultatråd, "Försäljnings- och administrationskostnader".

Gemensamma uppställningsformer från och med "Rörelseresultat"

Kostnadsslagsindelningen och funktionsindelningen av resultaträkningen skiljer sig inte längre åt från och med resultatråden "Rörelseresultat".

Skatt

Tillämpas K3 ska skatteeffekter på skillnader mellan skattemässiga och redovisade värden tas med i redovisningen när skillnaden uppstår. Företag som tillämpar K2-reglerna får inte redovisa uppskjuten skatt i balans- och resultaträkningarna.

8. Balansräkning

Balansräkningen ska enligt ÄRL i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen.²² Uppställningen ska följa den form som anges i bilaga till ÄRL.²³ Mindre företag får upprätta en balansräkning i förkortad form.²⁴

Delposter, som i lagens uppställningsform markerats med arabiska siffror ska, enligt lagen, anpassas till rörelsens särskilda inriktning. De får, enligt lagen, slås samman, om beloppen är oväsentliga. De får också slås samman om det ökar överskådligheten, men då

²² ÄRL 3 kap. 1 §.

²³ ÄRL 3 kap. 3 §.

²⁴ ÄRL 3 kap. 4 §.

ska specifikation i stället göras i not. Behövs ytterligare delposter för att ge en rättvisande bild ska sådan indelning göras.²⁵ Sådan ytterligare indelning får dock inte försämra överskådligheten i årsredovisningen.²⁶

I K2 finns formbundna uppställningsformer för balansräkningen. Det finns en fullständig och en för företag som vill använda sig av en förkortad form. Dessa ska tillämpas. Rader får inte läggas till eller slås samman. Benämningar får ändras om det bättre beskriver postens innehåll.

I K3 anges inga formbundna uppställningsformer. Lagens schema och möjligheter samt skyldigheter till ändringar ska tillämpas. Det innebär att mindre företag som tillämpar K3 kan välja att göra det med en förkortad balansräkning.

Jämförelsebelopp anges för alla belopp.

Srf konsulternas synpunkter:

Materiella anläggningstillgångar

ÄRL:s delposter Maskiner och andra tekniska anläggningar respektive Inventarier, verktyg och installationer görs normalt till en post. Detta är möjligt för företag som tillämpar K3. Tillämpas K2 tilläts inga sammanslagningar.

Varulager m.m.

ÄRL tar upp fem delposter för varulager i uppställningsformen för balansräkning. I K2 har BFN lagt till delposten "Övriga lagertillgångar". Detta återspeglas nedan

1. Råvaror och förnödenheter
2. Varor under tillverkning
3. Färdiga varor och handelsvaror
4. Övriga lagertillgångar
5. Pågående arbeten för annans räkning
6. Förskott till leverantörer

I mindre företag är det normalt att endast en eller ett par av delposterna kommer ifråga, även om det varierar vilka delposter det handlar om beroende på vilken bransch företaget verkar inom. Om fler än en delpost förekommer kan det vidare antas att det huvudsakliga varulagervärdet berör en av delposterna.

Benämningen pågående arbeten för annans räkning används i K2 endast vid tillämpning av färdigställandemetoden. Vid tillämpning av successiv vinstavräkning benämns posten i K2 Upparbetad men ej fakturerad intäkt om det är en fordran och Fakturerad men ej upparbetad intäkt om det är en skuld. Srf konsulterna har i Srf U 14 Bruttoredovisning av pågående arbeten, angett att pågående arbeten som inte avslutats och som redovisas enligt färdigställandemetoden (alternativregeln) ska bruttoredovisas. Kvittning ska enbart göras mellan inkomster och utgifter inom varje projekt.

Företag som tillämpar K3 kan då göra en sammanslagning till en post med hänvisning till att ÄRL medger sammanslagning av oväsentliga poster. När sammanslagningen görs på den grunden behöver inte heller specifikation lämnas i not.

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

Överstiger företaget gränserna för mindre företag ska större periodiseringsposter specificeras. Eftersom det bara är mindre företag som kan tillämpa K2 blir det aldrig något krav att

²⁵ ÄRL 3 kap. 4 §.

²⁶ ÄRL 2 kap. 2 §.

specificera posterna i en K2-årsredovisning. Srf-mallarna avser främst företag som understiger gränserna för mindre företag och tar endast upp en post, utan specificering.

Srf konsulterna har gett ut ett uttalande om den så kallade femtusenkronorsregeln i K2 (punkt 2.4). Uttalandet (Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln) visar att ett företag har relativt många möjligheter att påverka resultatet beroende på förutsättningarna och hur regeln tillämpas. Srf konsulterna anser att regeln ska tillämpas på ett konsekvent sätt och att om det har en stor betydelse för resultat och ställning bör företagen frivilligt välja att upplysa om hur regeln har tillämpats och hur det har påverkat resultat och balans.

Den i 2 kap. 3 a § ÅRL införda väsentlighetsregeln medför att punkt 2.4 i K2 i vissa fall inte kan tillämpas som tidigare. Företagen har att, från fall till fall, avgöra om en tillämpning av punkten leder till ett oacceptabelt ackumulerat fel. Srf U 1 har uppdaterats med anledning av detta.

Obeskattade reserver

ÅRL anger inte något krav på specifikation av obeskattade reserver, annat än om informationen är av betydelse för att ge en rättvisande bild av företagets ställning. Normalt består de obeskattade reserverna numera av endera överavskrivningar och/eller periodiseringsfonder.²⁷

Srf konsulternas K2-mall innehåller inte heller någon specifikation av de obeskattade reserverna, endast summan av samtliga reserver deklarerar i balansräkningen. I Srf konsulternas K3-mall lämnas dock specifikation i not, bl.a. för att visa att skattebelastning kan uppkomma till följd av återföringsvång.

Skulder

Srf konsulterna har valt att presentera skulderna i en långfristig och en kortfristig del. Detta stämmer också överens med den formbestämda uppställningen i K2.

En frivillig not kan visa indelning av skulderna i räntebärande och icke räntebärande poster. Det kan vara relevant information för både läsare och det egna företaget.

Vad gäller klassificering som kort- eller långfristig skuld anges i K2 att alla skulder som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga. Srf U 8 Vad är att betrakta som kort- respektive långfristig del av ett lån innehåller ett par exempel på olika lån och hur de ska klassificeras. Från regeln om att alla skulder som ska betalas inom 12 månader är kortfristiga finns ett undantag, checkräkningskrediten. Enligt K2 ska företaget bedöma om det är troligt att den kommer att förlängas. Om det är troligt att krediten förnyas och företaget har för avsikt att förnya den ska den redovisas som långfristig. Vi har lämnat ett uttalande om regeln möjligen ska tillämpas på andra skulder också. I Srf U 3 Klassificering av checkräkningskredit och factoringkredit görs bedömningen att regeln endast gäller checkräkningskrediten.

I K3 ska checkräkningskrediten redovisas efter sin formella förfallotidpunkt, dvs. i princip alltid som kortfristig.

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Överstiger företaget gränserna för mindre företag ska större periodiseringsposter specificeras. Eftersom det bara är mindre företag som kan tillämpa K2 blir det aldrig tvingande att specificera posterna i en K2-årsredovisning. Srf konsulternas mallar avser främst företag som understiger gränserna för mindre företag och tar endast upp en post, utan specificering.

²⁷ Prop. 1995/96:10 del II, författningskommentaren till skuldposten B. Obeskattade reserver.

I K2 anges att alla inkommande fakturor före bokslutsdagen ska behandlas som leverantörsfakturor och alla därefter ska, om de hör till gamla året, hanteras som interimsskulder.

Srf konsulterna har lämnat ett uttalande om tillämpningen av den så kallade femtusen-kronorsregeln i K2 (punkt 2.4). Uttalandet (Srf U 1 Tillämpning av femtusen-kronors-regeln) visar att ett företag har relativt många möjligheter att påverka resultatet beroende på förutsättningar och hur regeln tillämpas. Vi anser däremot att regeln ska tillämpas på ett konsekvent sätt och att om det har en stor betydelse för resultat och ställning bör företagen frivilligt välja att upplysa om hur regeln har tillämpats och vilken betydelse det har.

Den i 2 kap. 3 a § ÅRL införda väsentlighetsregeln medför att punkt 2.4 i K2 i vissa fall inte kan tillämpas som tidigare. Företagen har att, från fall till fall, avgöra om en tillämpning av punkten leder till ett oacceptabelt ackumulerat fel. Srf U 1 Tillämpning av femtusen-kronorsregeln har uppdaterats med anledning av detta.

9. Noter

Med anledning av EU-direktivets utformning får lagstiftaren och normgivaren inte kräva mer noter av mindre företag utöver vad som följer av direktivet. Detta innebär att för mindre företag blir det ingen större skillnad vad avser noter oavsett om företaget tillämpar K2 eller K3. Normgivaren kan däremot förtydliga vad vissa krav innebär. BFN har gjort det på olika sätt i K2 och K3. K3 kan därmed fortfarande sägas ställa lite högre krav än vad K2 gör.

Tillämpas K2 gäller enbart kraven i ÅRL för mindre företag. Vissa val som gjorts inom ramen för reglerna behöver företaget däremot upplysa om.

Tillämpas K3 av ett mindre företag gäller i grunden samma som i K2. K3 innehåller däremot vissa förtydliganden avseende innehållet i en del noter som leder till att mer information krävs om K3 tillämpas. Dessutom finns krav i K3 på att informationen som lämnas ska vara begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig (se punkt 2.8). Dessa krav kan medföra att företagen måste lämna mer upplysningar än de som anges direkt i lag och K3.

Noter som avser koncerner eller större företag berörs endast i mindre omfattning i kommentarerna till Srf konsulternas mallar.

9.1 Allmänna upplysningar

ÅRL anger att en rad noter av allmän karaktär ska lämnas i förekommande fall.

Srf konsulternas synpunkter:

De allmänna upplysningarna bör begränsas till av företaget tillämpade, övergripande redovisningsprinciper utöver vad som följer av ÅRL.

Principer som berör enskilda poster i resultat- och balansräkningarna bör i stället redovisas i noter för respektive post.

Följande upplysningar av allmän karaktär krävs, i förekommande fall, enligt ÅRL eller bör anges enligt rekommendationer. Förteckningen följer i huvudsak den ordning ÅRL tar upp posterna i.

9.1.1 Redovisningsprinciper

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges.²⁸ I K2 anges att det räcker med att tala om att K2 tillämpas. Ett företag ska dessutom ange enligt vilka grunder företaget gör avskrivning av sina anläggningstillgångar (specificerat per post i

²⁸ ÅRL 5 kap. 4 §.

balansräkningen), om företaget har tagit med indirekta tillverkningskostnader vid lagervärderingen samt om företag utfört tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt huvudregeln eller alternativregeln. Vidare ska företag som fördelar avskrivningen på annat sätt än linjärt lämna upplysning om hur avskrivningen fördelas samt att företag som skriver av en tillgång till ett restvärde ska upplysa om det.

Tillämpas K3 kan följande vara vägledande under denna rubrik.

Är det första gången K3 tillämpas ska upplysning lämnas om det samt om vilka lätt-nadsregler som tillämpats i kapitel 35.

Om uppgifter i en flerårsöversikt inte räknas om ska upplysning om detta lämnas.

Dessutom ska en förstagångstillämpare i not ange vilka redovisningsprinciper som ändrats samt en specifikation av ändringarna i ingående eget kapital.

I övrigt ska upplysning lämnas om att företaget tillämpar årsredovisningslagen samt BFNAR 2012:1, inklusive vilka val av redovisningsprinciper som har gjorts i de fall det är relevant för förståelsen av årsredovisningen.

Exempel på inledande formulering samt de områden där upplysning kan behöva lämnas.

Not x Redovisningsprinciper

Företaget tillämpar årsredovisningslagen samt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning. Följande redovisningsprinciper har tillämpats; (här väljer företaget att lämna upplysning om relevanta principer för nedan områden)

Intäktsredovisning

- *Tillämpning av huvudregel eller alternativregel vid uppdrag till fast pris*
- *De metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden*
- *Övriga principer för intäktsredovisning*

Materiella och immateriella anläggningstillgångar

Aktivisering av egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

Pågående arbeten

Finansiella instrument

Leasing

Varulager

Skatter, inklusive uppskjuten skatt

Fordringar och skulder i utländsk valuta

Säkringsredovisning

Om det i samband med övergången till K3 byts någon princip är det viktigt att lämna upplysning om det. Nedan följer ett exempel.

Not x Upplysningar om byte av redovisningsprincip

Företaget har bytt redovisningsprincip avseende redovisning av pågående entreprenaduppdrag till fast pris, tidigare tillämpades färdigställandemetoden medan företaget från och med denna årsredovisning tillämpar successiv vinstavräkning.

Av lag framgår också att större företag ska upplysa om av-, ned-, eller uppskrivning av en tillgång skett uteslutande av skatteskäl med av-, ned-, eller uppskrivningens eller nedskrivningens storlek.

9.1.2 Ändrade redovisningsprinciper

Om företaget ändrat principer för värdering eller klassificering ska jämförelsebelopp för föregående räkenskapsår räknas om så att jämförelsen blir relevant.²⁹

²⁹ ÄRL 3 kap. 5 § 2 st.

Jämförelsebelopp behöver inte räknas om, om det finns särskilda skäl och om det är förenligt med kraven på överskådlighet, ger en rättvisande bild och följer god redovisnings-sed. De särskilda skälen ska då redovisas i not.³⁰

Mindre företag behöver aldrig räkna om jämförelsetalen, men ska i så fall lämna upplysning i not om detta.

I K2 anges i kommentartexten att om ett företag har ändrat princip för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet ska den nya metoden tillämpas framåt i tiden. Det innebär att ingen justering görs av balanserat resultat.

I K3 finns särskilda regler som behandlar redovisning av byte av redovisningsprincip. Enligt punkt 10.6 ska upplysning lämnas om karaktären på bytet av princip samt justeringsbelopp för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen för innevarande och föregående räkenskapsår om det är praktiskt genomförbart. Är det inte praktiskt genomförbart ska upplysning lämnas om det. Enligt Srf konsulterna är det i princip alltid möjligt att göra denna omräkning.

9.1.3 Rättvisande bild

Upplysningar ska, enligt ÅRL, lämnas om det behövs för att ge en rättvisande bild av företags ställning och resultat.³¹

Srf konsulterna menar att rättvisande bild som huvudregel erhålls om lagar och rekommendationer följs. Av K2 framgår att det allmänna rådet ska tillämpas i sin helhet utan avvikelser. Det torde med andra ord i praktiken inte vara aktuellt att någon rättvisande bild inte uppstår vid tillämpning av K2. Enligt Srf konsulterna gäller detta även vid tillämpning av K3.

9.1.4 Avvikelse från rekommendationer

Enligt ÅRL får avvikelse göras från normgivande organs allmänna råd om det krävs för att ge en rättvisande bild. Som nämnts ovan torde det i praktiken inte förekomma mer än i enstaka undantagsfall. Om så ändå sker ska upplysning lämnas³².

9.1.5 Avvikelse från lag

Enligt ÅRL får även avvikelse göras från ÅRL:s grundläggande redovisningsprinciper, om det krävs för att ge en rättvisande bild.³³ Upplysning ska då lämnas med skälen för avvikelsen och uppgifter om effekt på ställning och resultat.³⁴ Består avvikelsen i att en kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittats mot varandra³⁵. I K2 anges när avvikelse får göras och hur detta ska behandlas.

Mallar

9.1.6 Undantag från koncernredovisning

Ett moderföretag som också är dotterföretag behöver under vissa omständigheter inte upprätta koncernredovisning. Om koncernredovisning inte avlämnas på dessa grunder ska upplysning lämnas med uppgifter om det moderföretag som upprättar koncernredovisning

³⁰ ÅRL 3 kap. 5 § 3 st.

³¹ ÅRL 2 kap. 3 § 1 st.

³² ÅRL 2 kap. 3 § 2 st.

³³ ÅRL 2 kap. 4 §. Se även avsnitt 4.5 Andra grundläggande redovisningsprinciper.

³⁴ ÅRL 5 kap. 5 § 1 st.

³⁵ ÅRL 5 kap. 5 § 2 st.

i vilket detta företag ingår.³⁶ Dessutom behöver inte moderbolag i mindre koncerner upprätta koncernredovisning.

9.1.7 Moderföretag

Dotterföretag ska lämna uppgifter om moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern (större företag ska även lämna motsvarande upplysningar för moderföretaget i den största koncernen) som företaget ingår i.³⁷

9.1.8 Dotterföretag, intresseföretag etc.

Större företag ska enligt lag för varje dotterföretag, intresseföretag, eller ägarintresse i andra företag ange följande:

1. Namn, organisationsnummer, säte och eget kapital.
2. Resultat enligt senaste årsbokslut.
3. Kapitalandel i företaget och rösträttsandel, om den avviker från kapitalandelen.
4. Antalet andelar och bokfört värde för andelarna.³⁸

Dessa krav kan frångås om uppgifterna är oväsentliga för erhållande av rättvisande bild. Dispens kan också medges för att utelämna uppgifter om något av de inblandade företagen vållas allvarlig skada.³⁹

Uppgifter om eget kapital och resultat får också utelämnas då dotterföretaget omfattas av en av bolaget, eller bolag i "överkoncern", upprättad koncernredovisning.

9.1.9 Rättelse av fel

Enligt K3 ska större företag lämna följande upplysningar om rättelse av fel

- Karaktären på felet
- Rättelsebeloppet för varje påverkad post i resultaträkning och balansräkning
- Rättelsebeloppet för varje påverkad post i den ingående balansen

Exempel på not

Tidigare räkenskapsår har företaget tolkat reglerna för värdering av xxx på ett felaktigt sätt, detta har påverkat värdet på Balansposten yy med x kronor, samt för jämförelseåret med x kr. Den ingående balansen för jämförelseåret har påverkats med x kronor.

För företag som tillämpar K2 finns regler om rättelse av fel i punkt 2.12. Vad gäller upplysningar anges att det kan bli aktuellt om det är fråga om en exceptionell post som det ska upplysas om i enlighet med 5 kap. 19 § ÅRL.

9.1.10 Upplysningar om uppskattningar och bedömningar

Enligt K3 ska större företag lämna upplysning om bedömningar som har betydande effekt på de redovisade beloppen i årsredovisningen. Upplysningar ska även lämnas om antaganden om framtiden och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningar på balansdagen kan medföra effekter som påverkar en läsares bedömning och beslut utifrån årsredovisningen.

Ett exempel när upplysning kan behöva lämnas är om ett företag i ett kontrakt har lämnat en garanti som gör att det är svårt att avgöra om intäktsredovisning kan ske på gamla året eller inte. I bokslutet måste då företaget bedöma om de kan intäktsredovisa eller inte.

³⁶ ÅRL 7 kap. 2 §.

³⁷ ÅRL 5 kap. 21 §.

³⁸ ÅRL 5 kap. 29 §.

³⁹ ÅRL 5 kap. 30 §.

Är det väsentliga belopp ska företaget lämna upplysning om gjord bedömning oavsett om de har intäktsredovisat eller inte.

I kapitel 10 i K3 regleras också hanteringen av ändrade uppskattningar och bedömningar. Om en ändring är väsentlig ska större företag lämna upplysning om karaktären på ändringen och effekten på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader för det innevarande räkenskapsåret. Det kan t.ex. se ut enligt följande.

Företaget har ändrat uppskattning och bedömning avseende metoden att beräkna färdigställandegraden på de pågående fastprisuppdragen. Detta beräknas ha påverkat årets resultat med cirka xxx tkr.

I K2 finns inga motsvarande upplysningskrav avseende uppskattningar och bedömningar. Det är viktigt att förstå att den typen av upplysningar kan ha stor betydelse för användare av årsredovisningen. Det kan därför finnas goda skäl att lämna upplysningarna frivilligt.

9.2 Noter till resultaträkningen

Följande noter för poster i resultaträkningen krävs, i förekommande fall, enligt ÅRL, K2 eller K3, alternativt bör de anges enligt rekommendation. Förteckningen följer posternas ordning i resultaträkningen.

9.2.1 Nettoomsättning

Enligt 5 kap. 47 § ÅRL ska större företag lämna upplysning om nettoomsättning fördelat per verksamhetsgren och geografisk marknad om dessa skiljer sig betydligt från varandra.

I K2 ställs inga krav kopplat till denna lagparagraf i och med att den bara avser större företag.

I K3 återfinns allmänna råd kopplat till lagkravet i punkterna 8.17–8.19.

9.2.2 Byte av uppställningsform för resultaträkningen

Rörelsens kostnader ska specificeras antingen kostnadsslagsindelad eller funktionsindelad i resultaträkningen. Företagen väljer uppställningsform fritt men ska som huvudregel sedan hålla fast vid vald form. Byte får bara ske om det finns särskilda skäl och om det är förenligt med kraven på överskådlighet, ger en rättvisande bild och följer god redovisningssed. De särskilda skälen ska redovisas i not.⁴⁰

I K2 är det endast tillåtet med kostnadsslagsindelad resultaträkning. Det gör att detta upplysningskrav inte kan bli aktuellt.

Tillämpas K3 gäller detta krav vid ett eventuellt byte av uppställningsform. Skäl för att byta uppställningsform kan vara att företaget bytt koncernstillhörighet eller att verksamheten har förändrats väsentligt.

Mallar

9.2.3 Resultaträkning i förkortad form

Enligt ÅRL får mindre företag slå ihop nettoomsättning och varukostnad m.m. Resultaträkningen börjar då med posten Bruttovinst (alternativt Bruttoförlust).

Såväl K2 som K3 tillåter detta. Observera att det endast är mindre företag som kan redovisa resultaträkning i förkortad form. Sker sammanslagning ska uppgift om nettoomsättning lämnas i not⁴¹.

⁴⁰ ÅRL 5 kap. 6 §.

⁴¹ ÅRL 3 kap. 11 §.

9.2.4 Specifikation av sammanslagna poster

Poster märkta med arabiska siffror i ÅRL:s uppställningsformer får slås samman om de är oväsentliga eller om det ökar överskådligheten.

Om sammanslagning av poster görs för att öka överskådligheten ska specifikation istället göras i not.⁴² För varje sådan post ska jämförelsebelopp för föregående räkenskapsår anges, på samma sätt som om specifikation hade gjorts direkt i resultaträkningen.⁴³

K2 är relativt styrt vad gäller uppställningsformen. Det är inte tillåtet att slå samman poster. Enligt K3 är det tillåtet.

Enligt vår uppfattning bör skyldigheten att specificera sammanslagna poster fullgöras i noter som refererar direkt till berörd post.

9.2.5 Inköp och försäljning mellan koncernföretag

Större företag som ingår i en koncern ska ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.⁴⁴

Av 5 kap. 28 § andra stycket ÅRL framgår att moderföretag som är större företag och som inte upprättar koncernredovisning på den grunden att de är moderföretag i mindre koncerner ska lämna upplysning om internvinster inom koncernen. I K3 kommenteras kravet i punkt 8.20.

9.2.6 Medelantalet anställda

Medelantalet anställda under räkenskapsåret ska, enligt 5 kap. 20 § ÅRL, anges. Specifikation ska, av större företag enligt 5 kap. 37 § ÅRL, göras av fördelningen mellan kvinnor och män. Enligt samma paragraf ska ett större företag som har anställda i flera länder dessutom specificera dessa uppgifter per land.

Normeringen i K2 och K3 är lika vad gäller medelantalet anställda. Av normeringen framgår att medelantalet anställda ska beräknas så som framgår av BFN:s allmänna råd BFNAR 2006:11 Gränsvärden. I den tillhörande vägledningen finns ett exempel på hur medelantalet anställda kan beräknas.

I exemplet kommer företaget beräkningsmässigt fram till att det i medeltal finns 9,4 anställda personer. Det avrundas i BFN:s exempel till 9. Vi anser att avrundning till heltal alltid kan göras.

9.2.7 Löner, andra ersättningar och sociala kostnader

Större företag ska enligt ÅRL specificera räkenskapsårets personalkostnader med dels löner och andra ersättningar, dels sociala kostnader. För de sociala kostnaderna ska dessutom uppgift om pensionskostnader lämnas.⁴⁵

Vidare ska större företag enligt ÅRL dela upp posten löner och andra ersättningar på nuvarande och tidigare styrelseledamöter, verkställande direktör och motsvarande befattningshavare å ena sidan samt övriga anställda å andra sidan. Tantiem till ledningen (styrelseledamöter, m.fl.) ska anges särskilt.⁴⁶ Samma regler gäller avseende kostnaden för pensioner.⁴⁷

⁴² ÅRL 3 kap. 4 §.

⁴³ ÅRL 3 kap. 5 §.

⁴⁴ ÅRL 5 kap. 28 §.

⁴⁵ ÅRL 5 kap. 39 §.

⁴⁶ ÅRL 5 kap. 40 och 42 §§.

⁴⁷ ÅRL 5 kap. 41 och 42 §§.

Enligt punkt 8.10 i K3 ska i begreppet löner och andra ersättningar räknas in a) skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret, och b) årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar. I begreppet ingår inte bara lön utan även provisioner, bonus, semesterersättning, m.m.

När det gäller förmåner (bil och bostad) ska de inte ingå i begreppet löner och andra ersättningar. Däremot ska t.ex. milersättning som är skattepliktig ingå i beloppet.

Vad ingår i sociala kostnader?

Förutom de lagstadgade sociala avgifterna ingår även i sociala kostnader särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader, liksom avtalsenliga pensionspremier och förändring av pensionsskuld (samtliga pensionskostnader ingår). Enligt K3 tillkommer också allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Vilka pensionskostnader bör särredovisas?

Ingen särskild precisering görs av detta i K3.

Vilka löner och andra ersättningar hänförs till ledningen?

Specifikationen av löner och andra ersättningar till ledning, inklusive tidigare ledning, avser enligt BFN endast löner och andra ersättningar som utgått till någon i rollen av bolagsfunktionär. Löner och andra ersättningar till personer som ingår i styrelsen och samtidigt är anställda i bolaget redovisas bland motsvarande poster för övriga anställda, med undantag för styrelsearvodet som redovisas bland löner och andra ersättningar till styrelse och verkställande direktör.

9.2.8 Exceptionella intäkter och kostnader

Enligt 5 kap. 19 § ÅRL ska upplysning lämnas om intäkter och kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst. Alla företag ska lämna upplysning om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad.

Enligt K2 är exceptionella intäkter och kostnader sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. Det är ovanligt att intäkter eller kostnader är exceptionella endast på grund av sin storlek. Ofta är de exceptionella både på grund av sin storlek och sin förekomst.

Intäkter och kostnader som är exceptionella i fråga om förekomst kan t.ex. vara intäkter och kostnader som uppkommer vid nedskrivning, omstrukturering eller en uppgörelse i en rättsvist.

Mallar

Upplysningar ska lämnas om arten och storleken av varje typ av intäkt eller kostnad. Ett företag som skrivit ned två olika anläggningstillgångar lämnar upplysning om att det gjort nedskrivningar på anläggningstillgångar och anger det totala beloppet på nedskrivningarna. Ett företag som både gjort nedskrivningar och haft kostnader till följd av en rättsvist lämnar upplysning om arten och storleken av nedskrivningarna respektive rättsvisten.

9.2.9 Bokslutsdispositioner

Uppställningsformerna i ÅRL för resultaträkningen tar inte upp någon specifikation av bokslutsdispositioner. Om ingående poster är väsentliga för att ge en rättvisande bild av företagets resultat ska dock specifikation göras.

I uppställningsformen i K2 anges ett antal specificerade poster som ska tas upp. Eventuella andra bokslutsdispositioner redovisas i posten Övriga bokslutsdispositioner. De som ska redovisas på egna rader är mottagna koncernbidrag, lämnade koncernbidrag, förändring av periodiseringsfonder och förändring av överavskrivningar.

I K3 finns ingen motsvarande vägledning. Vi anser att uppdelningen i K2 är lämplig att följa även i K3.

9.2.10 Uppskjuten skatt

Enligt 5 kap. 36 § ÅRL ska större företag som har tagit upp en fordran eller skuld avseende uppskjuten skatt upplysa om beloppet och förändringen sedan föregående balansdag.

Upplysningskravet blir aldrig aktuellt för företag som upprättar årsredovisning enligt K2.

Företag som upprättar årsredovisning enligt K3 behöver bara lämna upplysningen om de är ett större företag.

K3 kräver att större företag även lämnar ett antal andra upplysningar kopplade till redovisning av uppskjuten skatt. Bland annat ska det för läsaren vara möjligt att utvärdera karaktären på och den finansiella effekten av aktuell skatt och uppskjuten skatt till följd av redovisade transaktioner och andra händelser. Som exempel kan nämnas om det finns underskott som bara kan nyttjas mot vissa framtida vinster.

Vidare kräver K3 att större företag lämnar upplysning om väsentliga temporära skillnader och skattemässiga underskottsavdrag som påverkar uppskjuten skatt i såväl balans- som i resultaträkningen. Ett större företag ska också presentera en avstämning av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan skattekostnad eller skatteintäkt och årets resultat före skatt.

Mindre företag som tillämpar K3 ska redovisa uppskjuten skatt i balans- och resultaträkningarna. Det finns däremot inga upplysningskrav för de mindre företagen.

9.2.11 Skatt på årets resultat

ÅRL kräver av mindre företag inga särskilda upplysningar vad avser skatt på årets resultat. Tillämpar ett mindre företag K3 bör det ändå följa vad som anges ovan under rubriken uppskjuten skatt. Vi anser att även för företag som redovisar enligt K2 kan det vara lämpligt att på ett enkelt sätt visa för ägare och kreditgivare varför effektiv och nominell skatt skiljer sig åt, i de fall väsentliga skillnader finns. Proportionerna kan bli märkliga mellan posterna "Skatt på årets resultat" och "Årets resultat" exempelvis på grund av stora förlustavdrag, belopp i värdepappersfällan, värdeförändringar på kapitalförsäkringar och ackordsvinster.

Outnyttjade förlustavdrag och underskott i värdepappersfällan kan dessutom vara intressanta upplysningar för framtidsbedömningar av företaget. Sådana upplysningar kan samtidigt tjäna som kontrollunderlag till nästa bokslut.

Srf konsulternas förslag har inte någon motsvarighet i ÅRL.

9.3 Noter till balansräkningen

Följande noter för poster i balansräkningen krävs, i förekommande fall, enligt ÅRL, K2 eller K3. Här anges också de noter som Srf konsulterna rekommenderar att företaget frivilligt lämnar. Förteckningen följer posternas ordning i balansräkningen.

9.3.1 Specifikation av sammanslagna poster

Poster märkta med arabiska siffror i ÅRL:s uppställningsformer får, enligt ÅRL, slås samman om de är oväsentliga eller om det ökar överskådligheten.

Om sammanslagning av poster görs för att öka överskådligheten ska specifikation i stället göras i not.⁴⁸ För varje sådan post ska jämförelsebelopp för föregående räkenskapsår anges, på samma sätt som om specifikation hade gjorts direkt i balansräkningen.⁴⁹

K2 är relativt styrt vad gäller uppställningsformer. Sammanslagning av poster får inte göras. I K3 är sammanslagning tillåten.

Enligt vår uppfattning bör skyldigheten att specificera sammanslagna poster fullgöras i upplysning som refererar direkt till berörd post.

9.3.2 Långfristiga och kortfristiga balansposter

Tillgångssidan i uppställningsformen för balansräkning delas enligt ÅRL in i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Det kan dock förekomma att fordringar som hänförs till omsättningstillgångar ska betalas senare än ett år efter balansdagen. Den långfristiga delen av sådana fordringar ska i så fall anges för varje förekommande post i balansräkningen. Anges ingen upplysning för fordringar ska läsaren av årsredovisningen kunna förutsätta att alla fordringar under omsättningstillgångar ska betalas inom ett år från balansdagen.

Skuldsidan i uppställningsformen för balansräkning är enligt ÅRL inte indelad i långfristiga och kortfristiga skulder. Enligt 3 kap. 4 b § andra stycket ÅRL ska anges den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen. Tillämpas K2 hanteras detta direkt i balansräkningen genom en uppdelning av skulderna på lång- respektive kortfristiga skulder. Enligt 5 kap. 13 § ÅRL ska i not anges den del som förfaller senare än fem år efter balansdagen. Större företag ska dessutom enligt 5 kap. 31 § ÅRL specificera detta per skuld i balansräkningen.

I K2 anges i punkt 17.5 att en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Srf konsulterna har i Srf U 8 Vad är att betrakta som kort- respektive långfristig del av ett lån lämnat lite exempel på olika typer av lån och hur de ska klassificeras. Av punkt 17.5 framgår vidare att de skulder som inte ska betalas inom 12 månader är långfristiga, med undantag av chekräkningskredit om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. Vi har i uttalandet Srf U 3 Klassificering av chekräkningskredit och factoringkredit klargjort att detta undantag endast gäller chekräkningskredit. Enligt uppställningsformen skiljer företagen direkt i balansräkningen på kort- respektive långfristiga skulder. Det innebär att någon not inte behöver lämnas då K2 tillämpas.

I K3 är det annorlunda uttryckt vad gäller vad som ska klassificeras som kort- respektive långfristig skuld. Klassificeringen utgår från om företaget avser att reglera skulden inom företagets normala verksamhetscykel eller inte. Däremot är alla skulder som regleras inom 12 månader även i K3 att se som kortfristiga. I K3 görs inget undantag för chekräkningskredit. Det innebär att chekräkningskrediter i de flesta fall kommer att redovisas som kortfristiga i K3 men långfristiga i K2.

Slutligen ska observeras att i 3 kap. 4 § första stycket ÅRL anges att för tillgångar, avsättningar och skulder som tas upp i fler än en post i balansräkningen ska det upplysas om förhållandet till andra poster i balansräkningen. Detta ska göras i not i K2 och görs lämpligen i not även i K3.

⁴⁸ ÅRL 3 kap. 4 §.

⁴⁹ ÅRL 3 kap. 5 § 1 st.

Srf konsulternas synpunkter:

I K3 finns ingen given uppställningsform som anger att det ska skiljas mellan kort- och långfristiga skulder direkt i balansräkningen. Enligt vår uppfattning bör det redovisas på det sättet. Det torde då räcka att i not specificera det som ska betalas senare än 5 år från balansdagen.

Var observant på kravet i 3 kap. 4 § första stycket ÅRL om upplysningsskyldigheten om förhållandet mellan poster som tas upp på flera ställen i balansräkningen. Som exempel träffas ett lån som tas upp både som lång- och kortfristigt i balansräkningen. Det ska uppläggas i not om detta förhållande.

9.3.3 Större periodiseringsposter

Enligt ÅRL ska större företag specificera större belopp inom "Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter" respektive "Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter" i balansräkningen eller i not. Vad som utgör större belopp beror på vilken väsentlighetsbedömning som kan göras i det enskilda fallet.⁵⁰

I och med att kravet endast gäller större företag är det inte aktuellt i K2. Tillämpas K3 gäller kravet just bara större företag.

Srf konsulternas synpunkter:

Då kravet på specifikation av större periodiseringsposter inte gäller mindre företag så utelämnas detta i Srf konsulternas exempel. Av den anledningen tar vi här upp förslag till avgränsning av definition av större periodiseringsposter.

Upplysning ska enligt ÅRL av större företag lämnas för större periodiseringsposter. Lagen anger inte närmare hur detta begrepp ska tolkas.

Nedan angivna gränsvärden 1–3, kan användas som en måttstock för när det kan vara lämpligt att upplysa om dessa poster i ett ägarlett företag.

1. Posten är större än 10 % av balansomslutningen.
2. Posten är större än 50 % av årets resultat, och resultatet överstiger ett basbelopp.
3. Posten är större än 50 % av summa eget kapital.

Specifikation bör ske i not för att behålla överskådligheten så långt som möjligt.

9.3.4 Anläggningstillgångar

För varje grupp av anläggningstillgångar ska, enligt ÅRL, specifikation lämnas med i förekommande fall upp till tio olika uppgifter. Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.⁵¹ Uppgiftskravet omfattar följande punkter:

1. Tillgångarnas anskaffningsvärde
2. Årets anskaffningar, avyttringar och utrangeringar
3. Årets överföringar till eller från andra rubriceringar
4. Årets avskrivningar enligt plan
5. Årets nedskrivningar, med särskilt angivande av nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar
6. Årets uppskrivningar, med angivande av hur uppskrivningsbeloppet använts och kvarvarande oavskriven uppskrivning
7. Ackumulerade avskrivningar enligt plan
8. Ackumulerade nedskrivningar
9. Ackumulerade uppskrivningar

⁵⁰ ÅRL 3 kap. 8 §.

⁵¹ ÅRL 5 kap. 8 §.

10. Korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt plan, nedskrivningar och uppskrivningar.

Posterna 7–10 är frivilliga att ange för mindre företag, men tvingande för större enligt 5 kap. 25 § ÅRL. Även om punkterna 7–10 inte är tvingande för mindre företag enligt lag tar BFN ändå med dem i exemplet i K2. Vi anser att det både är bra och underlättar vid upprättande och avstämning av årsredovisningen.

Enligt K2 ska upplysningen om tillgångarnas anskaffningsvärde bestå av uppgift om tillgångarnas ingående och utgående anskaffningsvärden. Ett företag som upprättar en balansräkning i förkortad form slår samman vissa poster. Exempelvis får posten Maskiner och andra tekniska anläggningar och vissa andra poster slås samman till posten Materiella anläggningstillgångar. Upplysningarna om grunden för avskrivningarna ska dock lämnas för var och en av posterna, trots att de slagits samman till en enda post. Detsamma gäller upplysningarna enligt specifikationen.

Har tillgångar anskaffats med bidrag ska uppgift om anskaffningsvärde avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde, dvs. efter avdrag för bidraget.

Srf konsulternas synpunkter:

Vi anser att upplysningar om anläggningstillgångar bör inledas med information om företagets värderingsprinciper, exempelvis avskrivningsplaner för olika grupper av anläggningstillgångar.

Anläggningstillgångarna bör inte delas in i fler poster än vad som är väsentligt i det enskilda företaget. Indelning bör göras endast om delposterna är väsentliga och sinsemellan av olika karaktär.

För varje post i balansräkningen som är anläggningstillgång bör upplysning lämnas enligt Srf konsulternas exempel.

Upplysningskravet är omfattande för respektive post inom anläggningstillgångar. I avsnitt 5.2 Materiella anläggningstillgångar har möjligheterna att sammanföra poster behandlats närmare.

Det ska observeras att det i K3 kapitel 16 finns särskilda upplysningskrav för större företag som äger förvaltningsfastigheter.

9.3.5 Goodwill

Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna.⁵²

Mallar

9.3.6 Inräknad ränta för egetillverkad anläggningstillgång

Enligt ÅRL ska ett företag som tillverkar en anläggningstillgång själv beräkna anskaffningsvärdet utifrån kostnader direkt hänförliga till tillverkningen. Pålägg för skälig andel av indirekta tillverkningskostnader får göras. Även ränta på kapital som lånats upp för att finansiera tillverkningen av anläggningstillgången får räknas in i anskaffningsvärdet. Endast räntan som uppkommer under tillverkningstiden kan bli aktuell att räkna in och det måste vara möjligt att med rimlig exakthet kunna hänföra räntan till just den pågående tillverkningen.

Enligt K2 får ett företag inte aktivera vare sig egenupparbetade immateriella tillgångar eller ränta kopplad till andra tillverkade tillgångar.

Om ränta räknas in ska större företag lämna upplysning om beloppet.⁵³

⁵² ÅRL 5 kap. 9 §.

⁵³ ÅRL 5 kap. 25 §.

9.3.7 Uppskrivning av anläggningstillgångar

Enligt ÅRL får aktiebolag och ekonomiska föreningar göra uppskrivning av anläggningstillgångar. För att få göra uppskrivning krävs att ett väsentligt, tillförlitligt och bestående övervärde finns. Görs uppskrivning uppkommer många gånger en uppskrivningsfond. Årsredovisningslagen innehåller särskilda notkrav om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret. Större företag som har skrivit upp en tillgång uteslutande av skatteskäl ska lämna särskild upplysning om detta.⁵⁴

Enligt K2 får ett företag inte göra uppskrivning på annat än byggnader och mark och då högst till taxeringsvärdet. Srf konsulterna har i Srf U 10 Uppskrivning av byggnad och mark angivit att möjligheten till uppskrivning ska bedömas var för sig av byggnad och mark.

9.3.8 Taxeringsvärdet

Det är enligt ÅRL inget krav att lämna upplysning om taxeringsvärde. Vare sig K2 eller K3 kräver det heller.

Srf konsulternas synpunkter:

Enligt vår uppfattning kan upplysning om taxeringsvärde vara lämpligt att lämna. Detta framförallt av mindre företag eftersom det för dessa inte finns krav på att lämna upplysning om verkligt värde för förvaltningsfastigheter. Ett angivet taxeringsvärde ger en indikation om fastighetens värde, vilket kan avvika stort från det redovisade värdet.

9.3.9 Finansiella instrument

Om ett företag har finansiella instrument som värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL ska det, enligt 5 kap. 10 § ÅRL lämna särskilda upplysningar per kategori.

Ett företag som tillämpar K2 får inte värdera finansiella instrument till verkligt värde. Upplysningskraven kan därför aldrig bli aktuella i K2. Det är vanligare att mindre företag som tillämpar K3 värderar finansiella instrument till anskaffningsvärde. Det är endast vid tillämpning av K3 och kapitel 12 som upplysningar enligt 5 kap. 10 § ÅRL ska lämnas. Det gäller såväl mindre som större företag.

9.3.10 Lån till ledande befattningshavare

Om lån lämnats till styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare ska, enligt ÅRL, upplysning lämnas om lånet, dess storlek och vissa villkor. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta.⁵⁵ Motsvarande krav finns om bolaget ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse för en sådan befattningshavare.

Större företag ska lämna motsvarande upplysningar även i de fall ett lån har lämnats, säkerhet ingåtts för, etc. till motsvarande person i ett annat koncernföretag. Det gäller dessutom för större företag att upplysningarna ska lämnas för lån till eller säkerhet för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § ABL.⁵⁶

⁵⁴ ÅRL 5 kap. 11 och 25 §§.

⁵⁵ ÅRL 5 kap. 18 §.

⁵⁶ ÅRL 5 kap. 32 §.

9.3.11 Varulager

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar ska beräknas enligt först-in-först-ut-principen, vägda genomsnittspriser eller liknande. Om värdet på varulagret, efter en sådan värdering, avviker väsentligt från varulagrets verkliga värde på balansdagen (försäljningsvärde efter avdrag för beräknad försäljningskostnad) ska enligt ÅRL större företag lämna upplysning om skillnaden. Upplysningen ska delas in i samma delposter som lagret delas in i.⁵⁷

Upplysning behöver inte lämnas av mindre företag varför den inte är aktuell i K2.

9.3.12 Successiv vinstavräkning av pågående arbeten

Pågående arbeten i entreprenadverksamhet, omfattande konsultarbeten etc, kan vid successiv resultatavräkning komma att värderas högre än anskaffningsvärdet. ÅRL medger att successiv vinstavräkning får tillämpas under vissa omständigheter och om det finns särskilda skäl. Om möjligheten används ska upplysning lämnas eftersom avvikelse görs från ÅRL:s grundläggande redovisningsprinciper.⁵⁸

Srf konsulternas synpunkter:

Vi anser att det oavsett tillämpad metod för värdering av pågående arbeten alltid bör lämnas en upplysning om värderingen av denna post.

Av företagsekonomiska skäl eftersträvas att pågående arbeten bör vara en skuld snarare än en tillgång – erhållna å-conton bör överstiga nedlagda kostnader. I förekommande fall redovisas pågående arbeten därmed på skuldsidan med motsvarande förskjutning av notens placering.

9.3.13 Eget kapital

I aktiebolag ska, enligt ÅRL, det egna kapitalet delas upp på bundet och fritt eget kapital (i förekommande fall ansamlad förlust). Motsvarande krav finns på ekonomiska föreningar.

Antalet aktier och kvotvärde ska anges av större företag. I förekommande fall ska uppgiften specificeras per aktieslag.⁵⁹

Srf konsulternas synpunkter:

Förändringen av Eget kapital ska framgå av förvaltningsberättelsen. Vi anser att specificeringen av bundet och fritt eget kapital bör ske i balansräkningen. Tillämpas K2 är det ett krav. Sammantaget leder det till att not om eget kapital i mindre företag ofta inte kommer att förekomma.

Ägarstrukturen kan i vissa fall ha stor betydelse för bedömningen av verksamheten i mindre företag. Vi förordar därför att företagen i varje enskilt fall bör överväga om upplysning ska lämnas om vilka ägare som finns i företaget. Tillämpas K3 är det ett krav att i förvaltningsberättelsen ange alla ägare som har mer än 10 % av andelarna eller rösterna. Om aktieserier med skilda röstetal finns i bolaget bör även antalet röster per ägare anges.

9.3.14 Uppskrivningsfond och fond för verkligt värde

Om förändringar har skett i uppskrivningsfonden eller fonden för verkligt värde under räkenskapsåret ska, enligt ÅRL, upplysning lämnas om följande.

⁵⁷ ÅRL 5 kap. 26 §.

⁵⁸ ÅRL 4 kap. 10 § och författningskommentaren, samt ÅRL 5 kap. 5 §.

⁵⁹ ÅRL 3 kap. 10 a, 10 b och 5 kap. 34 §§.

1. Fondens storlek vid årets början och slut.
2. Avsättning till fonden under året.
3. Inspråktagande av fonden med uppgift om hur beloppet använts.⁶⁰

Vad gäller uppskrivningsfonden ska även upplysning lämnas om hur under året avsatta belopp har hanterats skattemässigt samt det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarnas värde inte hade skrivits upp.

Avsättningar som gjordes till uppskrivningsfonden före ÅRL:s ikraftträdande får användas för nödvändiga nedskrivningar av anläggningstillgångar. Om den möjligheten används ska upplysning lämnas om att så gjorts.⁶¹

Uppskrivningsfonden ska följa sin uppskrivna tillgång. Omföring ska årligen ske till fritt eget kapital motsvarande årets avskrivning på uppskriven del av anläggningstillgång. Finns inte den uppskrivna tillgången kvar vid bokslutstillfället ska återstoden av uppskrivet belopp föras om till fritt eget kapital.

9.3.15 Obeskattade reserver

Uppställningsformen i ÅRL för balansräkningen tar inte upp någon specifikation av obeskattade reserver.

Tillämpas K2 anges i uppställningsschemat att periodiseringsfonder och ackumulerade överavskrivningar tas upp på egna rader. Därefter finns en rad för övriga obeskattade reserver. I K3 finns inget givet schema. Det bör däremot observeras de krav på noter som finns avseende skatter.

Srf konsulternas synpunkter:

Det kan vara väsentligt för såväl läsare av årsredovisningen som företaget självt att lätt kunna läsa ut vad de obeskattade reserverna består av. Vi anser därför att upplysning bör lämnas om vilka poster som ingår i de obeskattade reserverna. Det är bland annat av intresse att se vilka tvingande återföringar som är aktuella i det enskilda företaget. I mallarna exemplifieras detta däremot bara i K3-mallen.

9.3.16 Pensionsförpliktelser

Enligt ÅRL ska upplysning lämnas av större företag om kostnader och förpliktelser avseende pensioner och liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare.⁶²

I och med att kravet endast avser större företag är det inget krav för företag som tillämpar K2. Det är heller inget krav för mindre företag som tillämpar K3, såvida de inte är publika.

Srf konsulternas synpunkter:

Enligt Srf konsulterna bör upplysningen närmast avse direktutfäst pension med avsättning i balansräkningen, i stället för säkring genom pensionsförsäkring, pensionsstiftelse etc.

⁶⁰ ÅRL 5 kap. 11 och 12 §§.

⁶¹ ÅRL övergångsbestämmelserna 6 p.

⁶² ÅRL 5 kap. 41 §.

9.3.17 Övriga avsättningar

Större företag ska enligt ÅRL specificera större avsättningar som redovisas under posten Övriga avsättningar.⁶³ I och med att kravet endast avser större företag är det inget krav för företag som tillämpar K2. Det är heller inget krav för mindre företag som tillämpar K3.

9.3.18 Avgångsvederlag

Enligt ÅRL ska större företag upplysa om de väsentligaste villkoren för eventuella avtal om avgångsvederlag etc. till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra ledande befattningshavare i not.

Om avtal har karaktären av pensionsavtal, och därför har redovisats i upplysning om pensionsförpliktelser, ska upplysning ändå lämnas om avtalet såsom avtal om avgångsvederlag. Hänvisning bör då ske till att upplysning också finns under "Pensionsförpliktelser".⁶⁴

I och med att lagkravet endast gäller för större företag blir det aldrig något krav för företag som tillämpar K2. Det blir heller inget krav för mindre företag som tillämpar K3.

9.3.19 Konvertibla lån

För konvertibla lån och lån med optionsrätt till nyteckning ska större företag, enligt ÅRL, lämna upplysning om belopp och villkor.⁶⁵ I och med att lagkravet endast gäller större företag blir det aldrig något krav för företag som tillämpar K2. Det blir inte heller något krav för mindre företag som tillämpar K3.

9.3.20 Ställda säkerheter

Enligt 5 kap. 14 § ÅRL ska alla företag som ställt säkerheter lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form.

Större företag ska dessutom, enligt 5 kap. 46 § ÅRL, ange vilka poster i balansräkningen eller noter som det säkerheterna avser. Vidare ska större företag, i fråga om säkerheter som inte motsvarar en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen, ange om säkerheten ställts till förmån för företaget självt eller till förmån för någon annan.

Srf konsulterna har i Srf U 13 angivit att hänvisning ska göras vid tillgångsposten i balansräkningen till en eventuell not om ställd säkerhet i de fall säkerheten avser en enskild tillgång i balansräkningen.

9.3.21 Säkerhet för ledande befattningshavare

Om säkerhet ställts för styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare ska upplysning enligt 5 kap. 18 § ÅRL lämnas om säkerhetens art, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget befattningshavaren har.

För större företag gäller att motsvarande upplysningar ska lämnas om säkerhet eller motsvarande ställts för ledande befattningshavare i ett annat koncernföretag, se 5 kap. 32 § ÅRL.

Mallar

⁶³ ÅRL 3 kap. 10 §.

⁶⁴ ÅRL 5 kap. 44 §.

⁶⁵ ÅRL 5 kap. 33 §.

9.3.22 Eventualförpliktelser

Om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det lämna en upplysning om summan av dessa (5 kap. 15 § ÅRL).

Enligt 5 kap. 16 § ÅRL ska företaget lämna särskilda upplysningar om det har ställt säkerheter eller har eventualförpliktelser till förmån för ett koncernföretag, intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som det samäger.

Kraven ovan gäller såväl mindre som större företag och kan bli aktuellt både vid tillämpning av K2 och K3. I K2 redovisas inte informella åtaganden i balansräkningen. De omfattas däremot av lagkravet om not.

I såväl K2 som K3 anges att kravet enligt 5 kap. 15 § alltid omfattar lämnad borgensförbindelse och om bolaget är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

9.3.23 Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

Enligt 5 kap. 17 § ÅRL ska alla företag som har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen lämna upplysningar om inriktning på och syfte med arrangemangen. Större företag ska dessutom upplysa om den ekonomiska inverkan arrangemangen har på företaget.

Kraven gäller endast om arrangemangen är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget och uppgifterna därmed blir nödvändiga för att kunna bedöma företagets ställning.

10. Om du vill veta mera...

10.1 Remissvar från Srf konsulterna

Srf konsulternas förbund lämnar fortlöpande remissvar. Dessa kan läsas på Srf konsulternas webbplats www.srfkonsult.se.

10.2 Srf konsulterna utbildar inom ekonomi och lön

Information om aktuella utbildningar finns på Srf konsulternas webbplats www.srfkonsult.se.

10.3 Läsning

10.3.1 Böcker och övrig information

Rekommendationer

- IASB: International Accounting Standards.
- Svensk Redovisning Bokföringsboken (www.bas.se)
- Svensk Redovisning Bokslutsboken (www.bas.se)

Dessutom webbplatserna www.srfredovisning.se, www.bfn.se och www.radetforfinansieall-rapportering.se.

Böckerna i serien Svensk Redovisning kan, av Srf konsulternas medlemmar och serviceabbonnenter, köpas till ett rabatterat pris via Srf konsulternas webbplats www.srfkonsult.se. Övriga kan beställa böckerna via www.bas.se.

Kontoplaner

- BAS 2025 (www.bas.se)

Dessutom finns ett antal branschkontoplaner, för mer information om dessa hänvisar vi till BAS-kontogruppen i Stockholm AB.

11. Förkortningar

BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
EG	Europeiska Gemenskapen – det ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska Unionen – det samlade samarbetsområdet
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
Mkr	Miljoner kronor
Prop.	Proposition
SCB	Statistikmyndigheten SCB
Srf	Srf konsulterna
SRU	Standardiserade räkenskapsutdrag
Tkr	Tusental kronor
VD	Verkställande direktör
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Srf U - Srf konsulternas uttalanden i redovisningsfrågor

Srf konsulterna ger ut uttalanden i redovisningsfrågor. Uttalandena samlas i nummerordning i serien Srf U x. De uttalanden som har fastställts presenteras i denna bok. På Srf konsulternas webbplats, www.srfkonsult.se, presenteras löpande nya uttalanden samt eventuella uppdateringar av de befintliga.

Uttalanden kommer i huvudsak att vara inriktade mot tolkningsfrågor i K2 och Årsbokslut. Även om K2 och Årsbokslut i grunden är regelbaserade system som dessutom innehåller en hel del exempel uppkommer praktiska frågor vid tillämpning av reglerna. Det är inte alltid lätt att tolka regler. Srf konsulternas ambition är att hjälpa till med regeltolkeningen samt att bidra till att reglerna enbart tolkas på ett sätt.

I boken presenteras de uppdateringar som gjorts av uttalandena till och med december 2024 med angivande av datum för ändringen och streck i kanten där ändringar har gjorts jämfört med föregående års bok. Uttalandena är skrivna utifrån reglerna i K2. Varje uttalande kompletteras med i vilken mån de även är tillämpliga vid upprättande av årsbokslut.

Innehåll

Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln

– *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1656

Uttalande 1656

Frågeställning 1656

Motivering 1656

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1658

Srf U 3 Klassificering av checkräkningskredit och factoringkredit

– *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1659

Uttalande 1659

Frågeställning 1659

Motivering 1659

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1660

Srf U 4 Avskrivningar på maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

– femårsregeln

– *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1661

Uttalande 1661

Frågeställning 1661

Motivering 1661

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1662

Srf U 5 Redovisning av utgifter för publicering av annons på Internet samt av utgifter för införande av samma annons vid flera tillfällen i en tryckt produkt

– *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1663

Uttalande 1663

Frågeställning 1663

Motivering 1663

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1664

Srf U

Srf U 6 Omprövning av avskrivningsplan

- *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1665
- Uttalande 1665
- Frågeställning 1665
- Motivering 1665
- Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1665

Srf U 7 En eller flera anläggningstillgångar

- *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1666
- Uttalande 1666
- Frågeställning 1666
- Motivering 1666
- Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1667

Srf U 8 Vad är att betrakta som kort- respektive långfristig del av ett lån

- *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1668
- Uttalande 1668
- Frågeställning 1668
- Motivering 1668
- Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1670

Srf U 9 Förskott enligt femtusenkronorsregeln

- *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1671
- Uttalande 1671
- Frågeställning 1671
- Motivering 1671
- Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1672

Srf U 10 Uppskrivning av byggnad och mark

- *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2* 1673
- Uttalande 1673
- Frågeställning 1673
- Motivering 1673

Srf U 11 Årligen återkommande utgifter – Frivillig återgång till korrekt periodisering

- *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1674
- Uttalande 1674
- Frågeställning 1674
- Motivering 1674
- Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1675

Srf U 12 Kravet att kommentera en variation av nettoomsättningen med mer än 30 procent mellan åren då förkortad resultaträkning tillämpas

- *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2* 1676
- Uttalande 1676
- Frågeställning 1676
- Motivering 1676

Srf U 13 Hänvisning från tillgångspost i balansräkningen till not om ställd säkerhet

- *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1677
- Uttalande 1677
- Frågeställning 1677
- Motivering 1677
- Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1678

Srf U 14 Bruttoredovisning av pågående arbeten

– *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1679

Uttalande 1679

Frågeställning 1679

Motivering 1679

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1680

Srf U 15 Innebörden av att arbetet väsentligen är fullgjort enligt färdigställandemetoden

– *tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut* 1681

Uttalande 1681

Frågeställning 1681

Motivering 1681

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut 1682

Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Enligt punkt 2.4 i BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) finns en möjlighet att inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor. Att punkten avser hanteringen av inkomster och utgifter innebär att ett företag ska titta på beloppet på fakturorna för att avgöra om periodisering kan underlätas eller inte. Begreppet var för sig ska tolkas som att företaget ska titta på varje faktura för sig. Innehåller en faktura flera utgifter eller inkomster får bedömningen göras per varje enskild utgift eller inkomst.

Enligt väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen (ÅRL) ska även enskilda uppgifter som var för sig inte är väsentliga anses vara väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av företaget som påverkar användares beslut. Det innebär att har ett företag många liknande mindre poster som var för sig understiger 5 000 kronor kan dessa tillsammans utgöra ett väsentligt belopp och varje belopp ska då periodiseras. En bedömning ska göras i varje enskilt fall.

Frågeställning

Punkt 2.4 i K2 lyder "Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket punkten 4 årsredovisningslagen (1995:1554)." I den praktiska tillämpningen har bland annat följande frågor uppstått kring hur regeln ska tillämpas;

- Vad innebär det att regeln avser inkomster och utgifter?
- Hur ska "var för sig" tolkas?
- Innebär den i ÅRL införda väsentlighetsprincipen någon förändring i tillämpningen av femtusenkronorsregeln?

Motivering

För företag som ska upprätta årsredovisning är K2 ett förenklingsregelverk. Bokföringsnämnden (BFN) har på flera olika sätt underlättat för företagen att göra bedömningar. Den så kallade femtusenkronorsregeln är ett sådant exempel. Regeln är ett undantag från periodiseringsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket punkten 4 årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

BFN har i K2 underlättat för företagen genom att göra det möjligt att sätta gränsen för periodisering vid 5 000 kronor. Som framgår ovan anger punkt 2.4 i K2 att inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor inte behöver periodiseras. Vad som är en inkomst respektive en utgift framgår av punkterna 6.2–6.3 respektive 7.2. Av dessa punkter framgår att det är vad företaget kommer att ta emot respektive lämna och som ökar respektive minskar eget kapital. Transaktioner med företagets ägare är undantagna. Sammantaget innebär detta att ett företag ska titta på varje faktura, avtal eller liknande handling för att avgöra om periodisering kan underlätas eller inte. Punkt 2.4 säger inget om det beräknade periodiseringsbeloppets storlek.

I kommentartexten till punkten anges endast att bedömningen om en inkomst eller en utgift uppgår till 5 000 kronor ska göras utifrån hur normala affärsmässiga transaktioner redovisas och att det inte är tillåtet att konstruera faktureringen med enda avsikt att understiga gränsvärdet för periodisering. Delas faktureringen av en varuleverans eller tjänst upp på flera fakturor ska delbeloppen summeras när gränsen bedöms.

Utgångspunkten är att företaget tittar på varje faktura för sig. En faktura kan däremot innehålla flera utgifter (eller inkomster). För företaget t.ex. en kortfaktura kan den totalt sett överstiga 5 000 kronor, men varje enskild utgift understiger 5 000 kronor. Eftersom regeln anger ”utgifter och inkomster var för sig” behöver inte varje enskild utgift under 5 000 kronor periodiseras trots att fakturan totalt överstiger 5 000 kronor.

Som angivits ovan framgår av punkterna 6.2–6.3 respektive 7.2 vad som är en inkomst respektive en utgift. Srf konsulternas tolkning av dessa punkter och det faktum att femtusenkronorsregeln ska tillämpas på inkomster och utgifter var för sig är att om ett företag till exempel har flera serviceavtal som var för sig understiger 5 000 kronor ska avtalen bedömas var för sig. För varje enskilt avtal kommer företaget att för egen räkning ta emot pengar. Värdet baseras på fakturor som skickas till de olika serviceavtalsabonnenterna.

Nästa fråga är om ett företag med t.ex. 20 serviceavtal uppgående till 4 900 kronor per kund kan underlåta att periodisera varje enskilt avtal.

Från den 1 januari 2016 har införts en särskild bestämmelse, 2 kap. 3 a § ÅRL, där väsentlighetsprincipen kommer till uttryck. Bestämmelsen innebär bl.a. att oväsentliga belopp inte behöver periodiseras. Detta gäller inte om en utelämnad periodisering ensam eller tillsammans med annan information rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen.

I kommentaren i K2 till 2 kap. 3 a § ÅRL anges följande:

”Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig bör postens eller felets relativa storlek beaktas samt hänsyn tas till de aktuella förhållandena i det enskilda fallet. Enskilda uppgifter och poster ska bedömas mot bakgrund av andra liknande uppgifter eller poster. Även om t.ex. några enskilda uppgifter var för sig inte är väsentliga kan de ändå vara väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av företaget och därmed också påverkar användares beslut.”

Det kan konstateras att för köparen, abonnenten, av ifrågavarande service för 4 900 kronor torde ett enda avtal alltid vara oväsentligt och därmed omfattas av femtusenkronorsregeln. Någon periodisering behöver inte ske.

Däremot måste säljaren av serviceabonnemangen i detta fall ställa sig frågan om en underlåten periodisering sammantaget är ett väsentligt belopp som ger en annan bild av företaget och därmed kan komma att påverka användares beslut. Något generellt svar går inte att ge utan en bedömning måste göras i varje enskilt fall.

I detta fall ska bedömas om ett belopp om $(4\,900 \times 20) = 98\,000$ kronor eller närmare bestämt den del som leder till att periodisering kan underlåtas är oväsentligt. Har flertalet av avtalen ingåtts i början av räkenskapsåret kan det sammanlagda beloppet som inte behöver periodiseras vara oväsentligt medan om avtalen har ingåtts i slutet av räkenskapsåret kan förhållandet vara annorlunda. En annan faktor som måste beaktas är företagets storlek och beloppets relativa storlek för det enskilda företaget. I det fall företaget kommer fram till att det sammanlagda beloppet är väsentligt ska periodisering göras. Detta hindrar inte att andra poster som understiger 5 000 kronor inte behöver periodiseras.

En effekt av införandet av väsentlighetsprincipen i ÅRL är att det i praktiken har införts ett tak för i vilken omfattning periodisering kan underlåtas vid tillämpningen av femtusenkronorsregeln.

Slutligen kan nämnas att Skatteverket har i ett ställningstagande (dnr 131 634847-08/111) bedömt att de inslag av en kontantmässig redovisning som fanns i äldre lydelse av

Srf U

K2-reglerna (BFNAR 2008:1, Årsredovisning i mindre aktiebolag) är förenliga med kravet på bokföringsmässiga grunder i 14 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen när den kontantmässiga hanteringen avser oväsentliga belopp. Att inte periodisera ett stort antal avtal under 5 000 kronor (se exemplet ovan) riskerar att leda till att justering ska göras vid beskattningen. Som framgår av Skatteverkets ställningstagande är det däremot endast i undantagsfall som justering ska ske om ett företag har tillämpat regler med kontantmässigt inslag i BFNAR 2008:1.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns en regel (punkt 2.4) som motsvarar den som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Srf U 3 Klassificering av checkräkningskredit och factoringkredit

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsboks slut

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) ska klassificera en checkräkningskredit som kortfristig skuld endast om det inte är troligt att krediten kommer att förnyas eller utnyttjas. En tillfällig övertrassering eller liknande klassificeras också som kortfristig skuld. I övriga fall ska checkräkningskrediten klassificeras som långfristig.

En skuld till ett factoringföretag avseende företagets sålda kundfordringar som fortfarande redovisas i balansräkningen, s.k. factoringkredit, ska klassificeras som kortfristig.

Frågeställning

Enligt punkt 17.5 i K2 anses en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen som kortfristig. Andra skulder är långfristiga. En checkräkningskredit ska däremot normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen.

De frågor som tas upp i detta uttalande är dels vad som avses med att en checkräkningskredit "normalt" ska redovisas som långfristig, dels om en skuld till ett factoringföretag avseende företagets sålda kundfordringar som fortfarande redovisas i balansräkningen kan eller ska hanteras på samma sätt.

Motivering

Inledningsvis noteras att lagstiftaren och normgivaren har ändrat begreppet "förfaller" till "ska betalas". Srf konsulterna uppfattar inte det som någon ändring i sak.

Checkräkningskredit

En checkräkningskredit som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen ska, enligt punkt 17.5 andra stycket, normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. En bedömning ska därför göras av hur troligt det är att krediten kommer att förnyas och utnyttjas. Att något ska vara troligt innebär att beviskravet är lågt ställt eftersom det är en bedömning av framtiden. Är en förnyelse och ett utnyttjande av krediten troligt, ska krediten normalt redovisas som långfristig även om den formellt förfaller till betalning inom 12 månader efter balansdagen.

I det fall en checkräkningskredit är att likställa med en långsiktig finansiering av verksamheten ger en klassificering som långfristig skuld en mer korrekt bild av verksamheten. Skälet till att det i punkten anges "normalt" är att övertrasseringar och liknande tillfälliga korta krediter inte ska redovisas så att de kan uppfattas som en långsiktig finansiering av verksamheten. Ett tillfälligt utnyttjande eller en övertrassering av krediten ska således redovisas som kortfristig skuld, vilket framgår av kommentaren till punkten.

Srf U

I många fall kommer en checkräkningskredit att klassificeras som långfristig även om den formellt är kortfristig. I K2:s kommentartext till upplysningen enligt 5 kap. 10 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges att den del av en checkräkningskredit som bedömts som långfristig inte ingår i upplysningsplikten om skuldposter som förfaller senare än fem år efter balansdagen.

Factoringkredit

Att sälja sina fakturor och på det sättet få in pengar snabbare kan också vara ett sätt att långsiktigt finansiera verksamheten. Det är vanligt att ett företag som ingått avtal om factoringkredit behåller kreditrisken för de sålda fakturorna. Det innebär att trots att betalning har erhållits från t.ex. ett factoringbolag är det fortfarande den som utfärdat fakturan som får ta en eventuell förlust för en utebliven betalning från kunden. Eftersom väsentliga risker ännu inte har övergått ska inte kundfordran bokas bort från balansräkningen. Kreditbokningen till den erhållna betalningen från factoringbolaget är istället för minskad kundfordran en skuld till factoringbolaget.

Motivet för att en checkräkningskredit i många fall ska redovisas som långfristig, trots att den formellt ska betalas inom 12 månader, är att en sådan redovisning ger en bättre bild av verksamheten. Det finns därför anledning att fråga om också en skuld för sålda fakturor ska redovisas som långfristig.

Det finns ingen specifik regel i K2 som anger hur en factoringsskuld ska klassificeras. Klassificeringen ska därför göras utifrån punkt 17.5. I punktens andra stycke finns ett undantag som enbart avser checkräkningskrediter.

Av kommentartext till punkt 1.7 framgår bland annat följande:

”Vägledning kan inte hämtas från en regel som är ett undantag från en huvudregel eftersom en sådan regel är utformad för en särskild situation. Ett exempel på detta är punkt 17.5 där det framgår att en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld och att andra skulder är långfristiga. Från denna huvudregel undantas i vissa fall en checkräkningskredit. Denna redovisas då som långfristig även om den formellt ska betalas inom 12 månader. Undantaget får inte tillämpas på andra liknande krediter.”

En factoringkredit ska redovisas som kortfristig skuld till den del den ska betalas inom 12 månader efter balansdagen. Eftersom aktuella fordringar som ska betalas inom 12 månader oftast är säkerhet för factoringsskulden innebär det att den ofta är kortfristig.

Balansräkning i förkortad form

Srf konsulterna gör samma bedömning i de fall en förkortad balansräkning upprättas.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns en regel (punkt 16.5) som motsvarar den som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Srf U 4 Avskrivningar på maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar – femårsregeln

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i företag (K2) får använda en schablonmässigt antagen nyttjandeperiod på fem år (femårsregeln) post för post på hela anskaffningsvärdet utan en reducering av ett eventuellt restvärde.

Inget hindrar att företaget samtidigt för andra tillgångar gör en annan bedömning av nyttjandeperioden, dvs. avskrivning utifrån den faktiska nyttjandeperioden. Om företaget tillämpar metoden att ta hänsyn till restvärde vid beräkning av avskrivningsbart belopp, ska den användas på samtliga delposter av samma slag.

Frågeställning

Enligt punkt 10.27 får nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar bestämmas till fem år (femårsregeln). Den fråga som tas upp i detta uttalande är om ett företag får tillämpa femårsregeln post för post eller om företaget måste tillämpa femårsregeln konsekvent på samtliga anläggningstillgångar.

Motivering

Enligt punkt 10.21 ska varje anläggningstillgång skrivas av för sig.

Ett företag kan beräkna det avskrivningsbara beloppet på två olika sätt, antingen genom att det avskrivningsbara beloppet minskas med tillgångens restvärde vid nyttjandeperiodens slut eller genom att beräkna avskrivningen på hela anskaffningsvärdet utan hänsyn till eventuellt restvärde. Om företaget tillämpar metoden att minska det avskrivningsbara beloppet med restvärdet ska denna metod, enligt punkt 10.25 andra stycket, användas på samtliga delposter av samma slag.

Enligt punkt 10.27 kan ett företag välja att tillämpa en schablonmässigt antagen nyttjandeperiod på fem år (femårsregeln). Metoden att minska anskaffningsvärdet med ett restvärde får inte användas om företaget tillämpar femårsregeln, se punkt 10.25 tredje stycket. Se även exempel 10 b.

Av kommentaren till punkterna 10.25 och 10.27 framgår bland annat:

”Av punkt 10.25 framgår att avskrivning kan göras på två olika sätt. ... Ett företag kan t.ex. välja att skriva av sina kontorsmöbler på fem år enligt punkt 10.27 och samtidigt ta hänsyn till restvärde vid beräkningen av avskrivningsunderlaget för sina lastbilar.”

Ovanstående innebär att ett företag post för post kan välja om nyttjandeperioden ska vara den verkliga eller den schablonmässiga femårsperioden i de fall tillgångens avskrivningsbara belopp motsvarar tillgångens anskaffningsvärde, dvs. då någon reduktion inte görs för restvärdet.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns regler (punkterna 2.3, 9.21, 9.25 och 9.27) som motsvarar de som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Srf U 5 Redovisning av utgifter för publicering av annons på Internet samt av utgifter för införande av samma annons vid flera tillfällen i en tryckt produkt – tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) ska redovisa utgifter för publicering av en annons på Internet (nätet) under en viss tidsperiod som kostnad successivt under den period som annonsen publiceras.

Utgifter för publicering av en och samma annons som publiceras i en tryckt produkt, vilken ges ut vid olika tillfällen ska fördelas och redovisas som kostnad vid dessa tillfällen. Om inte annat framgår av förutsättningarna ska utgiften fördelas lika mellan de olika utgivningstillfällena.

Frågeställning

Enligt punkt 7.10 i K2 ska utgifter för en reklamannons redovisas som kostnad *när* annonsen publiceras. De frågor som tas upp i detta uttalande är hur ett företag ska tolka tidsbegreppet *när* i de fall annonsen publiceras på nätet under en viss tidsperiod, eller då en och samma annons publiceras i en tryckt produkt, t.ex. en tidning, vilken ges ut vid olika tillfällen. Uttalandet behandlar bara utgifter för själva publiceringen och inte eventuella utgifter för framtagande av annonsen.

Motivering

Grundprinciperna för *när* en utgift blir en kostnad finns i punkterna 7.5–7.8 i K2. Punkten 7.5 behandlar utgifter som kan hänföras till en specifik inkomst, vilket inte är aktuellt här. Utgifter som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska, enligt punkt 7.6, redovisas som kostnad det eller de räkenskapsår som företaget tar emot det som utgiften avser, om inte något annat följer av punkterna 7.7, 7.8 eller 7.10.

Punkterna 7.7 och 7.8 är inte aktuella här. I punkt 7.10 finns specificerat olika slag av utgifter och av specifikationen framgår att en utgift för en reklamannons ska redovisas som kostnad när annonsen publiceras. I det fall en annons publiceras i en tryckt produkt vid endast ett tillfälle spelar det således inte någon roll om det är punkt 7.6 eller 7.10 som tillämpas; kostnaden ska redovisas direkt *när* annonsen publiceras.

Srf U

Annons som publiceras under viss tidsperiod

Frågan är om det blir någon skillnad om annonsen publiceras på nätet under en viss tidsperiod? Eftersom punkt 7.10 anger specifikt när en utgift för en reklamannons ska redovisas som kostnad ska i första hand denna punkt tillämpas, och inte grundprinciperna.

I kommentaren till punkten anges inte något särskilt om utgifter för reklam. Däremot hänvisas till exempel 7d, vilket bland annat behandlar utgifter för en reklamannons i en

tryckt katalog. En annons som publiceras på nätet under en viss tidsperiod är däremot inte jämförbar med en annons som publiceras vid ett enda tillfälle. Annonsen som publiceras på nätet publiceras successivt. Eftersom kostnaden enligt punkt 7.10 ska redovisas *när* annonsen publiceras innebär detta en successiv redovisning av kostnaden. Det kan därför bli aktuellt med en periodiseringspost i bokslutet.

Annons som publiceras vid flera olika tillfällen

I det fall en och samma annons publiceras vid flera tillfällen, t.ex. i fyra olika nummer av en tidning, är det inte fråga om ett publiceringstillfälle utan fyra. Om inte något annat framgår av förutsättningarna ska en sådan utgift fördelas som kostnad jämnt mellan de olika publiceringstillfällena. Även i detta fall kan det bli aktuellt med en periodiseringspost i bokslutet.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns regler (punkterna 6.5–6.8 och 6.10) som motsvarar de som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Srf U 6 Omprövning av avskrivningsplan

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) får ompröva en avskrivningsplan trots att denna inte är uppenbart felaktig enligt de förenklingsregler som K2 tillåter.

Frågeställning

Enligt punkt 10.26 i K2 ska en fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen uppenbart är felaktig.

Frågan är hur begreppet ”uppenbart felaktigt” ska tolkas. Ska det ställas i relation till reglerna i K2 eller kan förenklingsregeln med fem års avskrivningstid utan restvärde i vissa fall ses som att planen är ”uppenbart felaktig” trots att det är tillåtet enligt K2?

Motivering

I kommentaren till punkten 10.26 anges att ett företag inte löpande ska pröva om den fastställda avskrivningsplanen är rätt, utan den nyttjandeperiod och den avskrivningsmetod som initialt beslutades ska användas även om förutsättningarna har ändrats. Vidare anges att om avskrivningsplanen är ”uppenbart felaktig” ska den ändras. Som exempel anges att om nyttjandeperiod eller avskrivningsmetod väsentligt påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar ska avskrivningsplanen ändras.

Det är självklart att ett företag ska ompröva avskrivningsplanen om denna avviker mot vad K2 tillåter. Lika självklart synes det vara att K2 inte kräver omprövning av en fastställd avskrivningsplan som ryms inom K2. Srf konsulternas slutsats är att ett företag som tillämpar K2 får ompröva en fastställd avskrivningsplan om denna är uppenbart felaktig i relation till vad som är företagsekonomiskt rimligt. Detta innebär att ett företag alltid kan välja att tillämpa punkten 10.25 andra stycket.

Enligt Srf konsulternas uppfattning ska ingen retroaktiv omräkning ske om avskrivningsplanen ändras till följd av omprövning. Kvarvarande bokfört värde på anläggningstillgången, minskat med eventuellt fastställt restvärde, fördelas ut över den kvarvarande nyttjandeperioden enligt den nya avskrivningsplanen.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns en regel (punkt 9.26) som motsvarar den som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Srf U

Srf U 7 En eller flera anläggningstillgångar

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) får vid bedömning av om det föreligger en eller flera anläggningstillgångar hämta vägledning från vad som gäller vid den skattemässiga bedömningen.

Frageställning

Hur ska reglerna om vad som utgör en anläggningstillgång tolkas?

Punkt 10.2 i K2 anger bland annat att delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärvas för att användas som en enhet utgör en anläggningstillgång. Hur ska det tolkas om till exempel en lastbil och ett släp förvärvas tillsammans vid ett tillfälle?

Motivering

Huruvida flera delar av en enhet utgör separata anläggningstillgångar eller en enda anläggningstillgång regleras i punkt 10.2. Flera delar av en enhet utgör 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.

I kommentaren till punkt 10.2 anges som exempel att ett konferensbord med tillhörande stolar ska räknas som en enhet eftersom de har ett naturligt samband och har förvärvats för att användas som en enhet. Ett exempel när det inte utgör en enhet är när ett företag förvärvar tio kopieringsmaskiner vid samma tillfälle, detta eftersom varje maskin fungerar för sig själv och används separat.

Vidare tillåter punkt 10.5 i K2 att om anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång understiger ett halvt prisbasbelopp får utgiften redovisas som kostnad direkt. Kommentaren innehåller delvis samma exempel som tagits upp under punkt 10.2 om vad som utgör en anläggningstillgång. Det anges också i kommentaren att om flera olika materiella anläggningstillgångar anskaffas och de kan anses ingå som ett led i en större investering får utgifterna redovisas som kostnad om det sammanlagda anskaffningsvärdet för investeringen understiger ett halvt prisbasbelopp.

Enligt 18 kap. 4 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL får ett företag omedelbart avdrag för en utgift som avser inventarier av mindre värde. Mindre värde definieras enligt följande:

”Med mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett halvt prisbasbelopp. 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.”

Srf konsulternas uppfattning är att punkt 10.2, i kombination med punkt 10.5, ska tolkas som att företag som tillämpar K2 ska aktivera sådana mindre utgifter som skatte-lagstiftningen inte medger omedelbart avdrag för. De exempel som finns i kommentaren

till punkt 10.2 är i det närmaste identiska med de exempel som finns i förarbetena till 18 kap. 4 § andra stycket IL. Även i Skatteverkets ställningstagande Inventarier av mindre värde och begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning (diarienummer 131 819602-09/111) tas exemplet med konferensbordet och stolarna upp.

Srf konsulternas slutsats är att om det rör sig om investeringar där delarna förvisso kan anses ha ett naturligt samband, men det finns ingen möjlighet att få omedelbart avdrag enligt skattelagstiftningen, får företaget redovisa det som flera anläggningstillgångar.

Om ett företag förvärvar ett släp och en lastbil bör K2 tolkas på så sätt att företaget kan välja att redovisa lastbilen och släpet som två tillgångar. Släpet har förvisso ett naturligt samband med lastbilen. De kan till och med ha förvärvats i syfte att användas tillsammans. Däremot är inte släpvagnen nödvändig för att bilen ska fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Släpvagnen i sin tur kan användas tillsammans med andra bilar. Enligt Srf konsulternas uppfattning får lastbil och släpvagn redovisas som separata anläggningstillgångar.

Ser företaget släpet och lastbilen som två anläggningstillgångar ska företaget ha en avskrivningsplan för släpet och en för lastbilen. Om företaget byter släpvagn ska det inte ses som reparation och underhåll av en tillgång, utan som förvärv av en ny.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns regler (punkterna 9.2 och 9.5) som motsvarar de som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Srf U 8 Vad är att betrakta som kort- respektive långfristig del av ett lån

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) ska som kortfristig del av ett lån redovisa det som faktiskt ska betalas inom 12 månader. Amorteringar som följer av låneavtalet de kommande 12 månaderna från balansdagen ska redovisas som kortfristig skuld. Lånevillkor som avser amortering och löptid i avtalet styr vad som är kort- respektive långfristig. En omförhandling av räntevillkoren påverkar inte bedömningen.

Frågeställning

Enligt punkt 17.5 i K2 är en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga.

Detta gäller enligt samma punkt inte checkräkningskrediten som även om den formellt är kortfristig ska normalt redovisas som långfristig.

Frågan är nu vilka skulder, eller del av skulder, som ska klassificeras som kortfristiga?

Motivering

Som framgår av punkt 17.5 är den avgörande frågan när något ”ska betalas”. Villkoren i låneavtalet om hur amortering ska göras och villkoren om löptid styr därför vad som är kort- respektive långfristig del av lånet. Tidpunkter då t.ex. räntan ändras är inte att se som att lånet ska betalas. Följande exempel ger mer konkret vägledning.

Ett bolag förvärvar en hyresfastighet för 20 000 000 kronor. Hela förvärvet finansieras med lån enligt följande;

1. Ett lån om 10 000 000 kronor som löper på 20 år och som ska amorteras med 500 000 kronor per år. Lånet löper med rörlig ränta, så kallad tremånadersränta. Det innebär att var tredje månad sker en villkorsändring avseende räntan. Vare sig villkoren avseende amortering eller löptid påverkas vid dessa tillfällen.
2. Ett lån om 5 000 000 kronor som löper på 10 år och som ska amorteras med 500 000 kronor per år. Lånet är bundet med fast ränta under tre år. Därefter förhandlas en ny fast ränta, dvs. villkorsändring utan att villkoren för amortering eller löptid ändras.
3. Ett lån om 3 000 000 kronor som löper på tre år och som i sin helhet ska amorteras vid kreditidens utgång. Lånet löper med rörlig ränta, så kallad tremånadersränta. Det innebär att var tredje månad sker en villkorsändring avseende räntan. Vare sig villkoren avseende amortering eller löptid påverkas vid dessa tillfällen.
4. Ett lån på 2 000 000 kronor som löper på 12 månader och där en eventuell förlängning ses som ett nytt lån. Eftersom räntan på detta lån är lägre än andra fastighetslån har bolaget för avsikt att årligen förlänga detta lån.

Srf konsulterna menar att skulderna i balansräkningen ska redovisas enligt följande.

1. 20-årslånet

Lånet utgör en långfristig skuld med undantag av den del som ska amorteras inom 12 månader. Villkorsändringen avseende räntan som sker var tredje månad är inte att se som att ett nytt lån uppstår.

Företaget ska redovisa 500 000 kronor som kortfristig skuld i balansräkningen och återstoden, första året 9 500 000 kronor, som långfristig skuld.

Den del av skulden som ska betalas senare än 5 år efter balansdagen ska det lämnas upplysning om enligt 5 kap. 13 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. I detta fall uppgår beloppet avseende aktuellt lån till 7 500 000 kronor (härvid förutsätts att ingen amortering sker första året). Det räcker att lämna upplysning enligt 5 kap. 13 § ÅRL på aggregerad nivå.

2. 10-årslånet

Lånet utgör en långfristig skuld med undantag av den del som ska amorteras inom 12 månader. Villkorsändringen avseende räntan som sker vart tredje år är inte att se som att ett nytt lån uppstår.

Företaget ska redovisa 500 000 kronor som kortfristig skuld i balansräkningen och återstoden, första året 4 500 000 kronor, som långfristig skuld. I och med att villkorsändringen avseende ränta inte är att se som att ett nytt lån uppstår ska 500 000 kronor redovisas som kort del varje år.

Den del av skulden som ska betalas senare än 5 år efter balansdagen ska lämnas upplysning om enligt 5 kap. 13 § ÅRL. I detta fall uppgår beloppet avseende aktuellt lån till 2 500 000 kronor (härvid förutsätts att ingen amortering sker första året). Det räcker att lämna upplysning enligt 5 kap. 13 § ÅRL på aggregerad nivå.

3. 3-årslånet

Lånet utgör en långfristig skuld. Villkorsändringen avseende ränta som sker var tredje månad är inte att se som att ett nytt lån uppstår. Det sista året kommer hela lånet att vara kortfristigt.

4. 1-årslånet

Lånet utgör i sin helhet en kortfristig skuld. Att företaget har för avsikt att förlänga lånet har ingen betydelse för bedömningen av lånets klassificering.

Tecknas ett nytt låneavtal mellan bank och kund anses det gamla lånet ha betalats med det nya lånet.

Således förlängs detta slags lån på motsvarande sätt som checkräkningskrediten, men det ska, till skillnad från vad som normalt gäller för checkräkningskrediten enligt punkt 17.5, i balansräkningen redovisas som kortfristigt.

Srf U

Lån under omförhandling

Ett företag kan ha för avsikt att förlänga ett lån som ska betalas kort tid efter balansdagen och företaget har inga direkta skäl att anta att kreditgivaren inte ska gå med på en förlängning. Förhandling kan ha inletts innan balansdagen. Fråga uppkommer om detta kan vara skäl för att klassificera ett lån som långfristigt även om det ska betalas inom 12 månader.

Finns det inte någon med kreditgivaren bindande överenskommelse (vanligen tecknat avtal) om ny eller förlängd kredit på balansdagen ska skulden klassificeras som kortfristig, eftersom det är förhållandet som föreligger på balansdagen. Bedömningen blir densamma

om årsredovisningen upprättas efter det att lånet faktiskt har förlängts. En händelse som inträffar efter balansdagen kan inte ändra på ett förhållande (i detta fall att skulden är kortfristig) som föreligger per balansdagen utan endast bekräfta ett förhållande som föreligger på balansdagen enligt punkt 2.11.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns en regel (punkt 16.5) som motsvarar den som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Srf U 9 Förskott enligt femtusenkronorsregeln

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) får ta upp ett erhållet förskott som understiger 5 000 kronor som intäkt vid betalningstidpunkten. På samma sätt får ett erlagt förskott som understiger 5 000 kronor tas upp som kostnad. Det innebär att förskott som betalas innan en vara börjat levereras eller en tjänst börjat tillhandahållas inte behöver periodiseras.

Frågeställning

Punkt 2.4 i K2 lyder ”Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket punkten 4 årsredovisningslagen (1995:1554).” I Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln i K2 anges bl.a. att en bedömning ska göras för varje enskild utgift eller inkomst. Den fråga som tas upp i detta uttalande är om regeln är tillämplig även på förskott som betalas innan en vara börjat levereras eller en tjänst börjat tillhandahållas.

Motivering

För mindre företag som upprättar årsredovisning är K2 ett förenklingsregelverk. Förenklingarna ger företagen möjlighet att bl.a. välja olika schablonlösningar och att underlätta att periodisera mindre belopp. Den så kallade femtusenkronorsregeln i punkt 2.4 i K2 är ett sådant exempel. Regeln är ett undantag från periodiseringsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket punkten 4 årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

Enligt punkt 2.4 behöver inte inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor periodiseras.

Med inkomst avses enligt punkt 6.2 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.

Med utgift avses enligt punkt 7.2 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.

En förskottsbetalning innebär att företaget tar emot en betalning eller gör en utbetalning utan att någon vara eller tjänst har levererats. Eftersom betalning sker innan leverans uppkommer det samtidigt en skuld eller tillgång som motsvarar in- eller utbetalningen. Företagets eget kapital har varken minskat eller ökat till följd av betalningen. Skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder förändras inte.

Förskottet kommer däremot att påverka företagets eget kapital när en vara levereras eller en tjänst utförs. Enligt Srf konsulterna är detta en avgörande faktor i bedömningen av vad som är inkomst enligt punkt 6.2 samt utgift enligt punkt 7.2. Detta synsätt talar för att förskott som understiger 5 000 kronor inte behöver periodiseras, även om de inte leder till en direkt förändring av eget kapital.

Srf U

Enligt förordet till K2 präglas det allmänna rådet av förenklingar. Avsikten är att underlätta för de mindre företagen med enklare förhållanden. Även detta talar för att förskott som kommer att leda till en förändring av eget kapital omfattas av punkt 2.4. Sammantaget är det Srf konsulternas uppfattning att punkt 2.4 innebär att förskott som understiger 5 000 kronor och betalas innan en vara börjat levereras eller en tjänst börjat tillhandahållas inte behöver periodiseras. Det innebär att en inkomst kan tas upp som intäkt och en utgift tas upp som kostnad vid betalningstidpunkten.

Det ska observeras att hänsyn ska tas till väsentlighetsregeln i 2 kap. 3 a § ÅRL. Att inte periodisera många små förskott korrekt kan leda till att det uppstår ett väsentligt fel i årsredovisningen. Om så är fallet får inte lättnaden i punkt 2.4 tillämpas. För bedömning kring denna fråga hänvisar vi till våra skrivningar i Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln i K2.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns regler (punkterna 2.4, 5.2 och 6.2) som motsvarar de som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Srf U 10 Uppskrivning av byggnad och mark

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) får skriva upp byggnad och mark till högst taxeringsvärdet. Möjligheten till uppskrivning ska bedömas var för sig av byggnad och mark.

Frågeställning

Enligt K2 punkterna 10.40 och 10.42 får aktiebolag och ekonomiska föreningar skriva upp byggnad och mark till högst taxeringsvärdet. Innebär regeln att uppskrivning kan ske av mark eller byggnad var för sig eller ska det totala taxeringsvärdet för fastigheten beaktas vid uppskrivningen?

Motivering

Begreppen byggnad och mark är fristående avskrivningsenheter vilket innebär att bedömningen ska göras separat för var och en av dem vad gäller avskrivning enligt punkt 10.22 och nedskrivning enligt punkt 10.32.

Av punkt 10.22 framgår att ”mark, markinventarier respektive övriga markanläggningar, byggnad byggandsinventarier och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig”.

Av punkt 10.32 framgår att ”varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas var för sig”.

Enligt vår uppfattning är det orimligt att göra en annan indelning av fastigheten i samband med eventuell uppskrivning. Det innebär att om det bokförda värdet på byggnaden överstiger taxeringsvärdet kan ingen uppskrivning göras av det värdet men om taxeringsvärdet på marken för samma fastighet överstiger bokfört markvärde kan uppskrivning göras av det värdet.

Observera däremot att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) kräver att tillgången har ”ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde” för att möjlighet till uppskrivning ska komma ifråga. Vidare är uppskrivning endast tillåten i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Exempel:

	Redovisat värde	Taxeringsvärde
Byggnad	800	600
Mark	100	1 000
Summa	900	1 600

Uppskrivning av mark kan göras med 900 till 1 000, vilket medför att det totala redovisade värdet efter uppskrivningen uppgår till 1 800.

Srf U 11 Årligen återkommande utgifter – Frivillig återgång till korrekt periodisering

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) får, om företaget valt att tillämpa förenklingen om återkommande utgifter i punkt 7.9, frivilligt återgå till att periodisera utgifterna korrekt.

Frageställning

Kan ett företag som tillämpar K2 och som i tidigare bokslut tillämpat förenklingsregeln i punkt 7.9 avseende årligen återkommande utgifter kliva ur den regeln och återgå till korrekt periodisering?

Motivering

Enligt punkt 7.9 i K2 kan ett företag under vissa förutsättningar underlåta att periodisera årligen återkommande utgifter. Av kommentartexten följer att det, trots kravet på konsekvent tillämpning enligt 2 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554); ÅRL, är möjligt att underlåta att periodisera en specifik återkommande utgift men inte en annan.

I punkt 2.3 i K2 finns ett undantag från ÅRLs regel om konsekvent tillämpning. I punkten anges att i de fall K2 anger olika metoder får företaget byta till en angiven metod, trots ÅRLs krav på konsekvent tillämpning. I kommentaren till denna punkt räknas ett antal fall upp där företagen kan välja mellan olika metoder. Bland exemplen finns punkten om återkommande utgifter (punkt 7.9) med.

Kommentaren till punkt 2.3 är väldigt lik den kommentar som finns vid punkt 7.9. Läses kommentaren för sig kan det tolkas som att ett företag inte kan ändra metod. Vår uppfattning är att kommentaren ska läsas ihop med den allmänna rådspunkten. I punkten ges möjlighet att bryta mot ÅRLs krav på konsekvent tillämpning i de fall det allmänna rådet anger olika metoder. Vår tolkning är att punkt 7.9 omnämns i kommentaren som ett exempel på när det finns olika metoder angivna i det allmänna rådet.

Anta att ett företag valt att tillämpa punkt 7.9 på så sätt att två olika typer av utgifter (t.ex. försäkring och billeasing) som är återkommande inte periodiseras. Företaget kan då, med stöd av punkt 2.3, välja att frivilligt återgå till att göra en korrekt periodisering av båda utgifterna. Men kommentartexten innebär också att företaget kan välja att återgå till att göra korrekt periodisering för den ena utgiften, men fortsätta att tillämpa förenklingen för den andra utgiften.

Förutom ovanstående resonemang utifrån faktiska skrivningar i K2 menar vi att det följer av allmänna redovisningsprinciper att det alltid är möjligt att börja tillämpa en mer korrekt periodisering. Av det följer att eftersom punkt 7.9 är en förenklingsregel som företagen får tillämpa, kan ett företag alltid välja att avsluta tillämpningen av densamma.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns regler (punkterna 2.3 och 6.9) som motsvarar de som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Srf U 12 Kravet att kommentera en variation av nettoomsättningen med mer än 30 procent mellan åren då förkortad resultaträkning tillämpas

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2

Uppdaterad 2020-01-17

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) behöver inte, om företaget valt att tillämpa förkortad resultaträkning, kommentera att nettoomsättningen har varierat mer än 30 procent mellan åren.

Frågeställning

Måste ett företag som tillämpar K2 och som tillämpar förkortad resultaträkning kommentera att nettoomsättningen har varierat mer än 30 procent mellan åren?

Motivering

Enligt punkt 5.5 andra stycket i K2 ska ett företag när nettoomsättningen i flerårsöversikten i förvaltningsberättelsen har varierat mer än 30 procent mellan åren kommentera detta. Av sista stycket i punkt 5.5 framgår att ett företag som redovisar en resultaträkning i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för nettoomsättning.

Kravet på kommentar i andra stycket punkt 5.5 gäller posten nettoomsättning och i det fall denna redovisas i flerårsöversikten. Eftersom någon nettoomsättning inte behöver anges i flerårsöversikten av ett företag som tillämpar förkortad resultaträkning finns inte något krav att kommentera en eventuell variation på mer än 30 procent mellan åren.

I sammanhanget bör kravet att upplysa om väsentliga händelser under året noteras. Beror t.ex. en väsentlig ökning av nettoomsättningen på att en ny produktgren har etablerats finns en skyldighet att lämna upplysning om det i förvaltningsberättelsen, se punkt 5.4 i K2.

Srf U 13 Hänvisning från tillgångspost i balansräkningen till not om ställd säkerhet

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Beslutad 2020-03-30

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) ska vid tillgångsposten i balansräkningen hänvisa till en eventuell not om ställd säkerhet i de fall säkerheten avser en enskild tillgång i balansräkningen.

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) Årsbokslut behöver inte hänvisa till en eventuell not om ställd säkerhet.

Frågeställning

I K2 punkt 4.7 och 4.8 anges uppställningsformen för företagets balansräkning. Vid rubriken för tillgångar finns en hänvisning till notkravet i 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÄRL om ställda säkerheter. Enligt 5 kap. 3 § ÄRL ska hänvisning göras vid de poster i balansräkningen som noterna hänför sig till.

Frågeställningen gäller om K2 anger att hänvisning ska göras från tillgångsposten i det fall det finns en not om ställd säkerhet som hör till en enskild tillgång.

Motivering

I K2 punkt 4.7 och 4.8 anges uppställningsformen för företagets balansräkning. Vid rubriken för tillgångar finns en hänvisning till notkravet i 5 kap. 14 § ÄRL om ställda säkerheter och till punkterna 18.13 och 18.14 i K2 som anger vad noten om ställda säkerheter ska innehålla för upplysningar.

Att hänvisning sker från rubriknivån för tillgångar och inte från varje enskild tillgångspost innebär enligt vår bedömning att notkravet gäller alla underrubriker för tillgångsposter där det ställts en säkerhet. Att hänvisningen står på rubriknivån för tillgångar och inte vid varje tillgångspost är endast en praktisk fråga.

Enligt 5 kap. 3 § ÄRL ska hänvisning göras vid de poster i balansräkningen som noterna hänför sig till. Lagparagrafen återfinns i K2 i kapitel 18 Noter, under rubriken grundläggande bestämmelser. I anslutning till lagparagrafen anges i punkt 18.2:

”Noterna ska presenteras i följande ordning:

- a) redovisningsprinciper,
- b) noter till enskilda poster i enlighet med 5 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), och
- c) övriga noter.”

Av kommentaren till punkten framgår att noter som avser redovisningsprinciper och övriga noter inte behöver knytas till en viss post.

Enligt 5 kap. 14 § ÄRL ska ett företag som ställt säkerhet lämna upplysning om säkerheternas omfattning, art och form. Vad detta innebär förtydligas i K2 under rubriken Noter till balansräkningen i punkterna 18.13 och 18.14. I exempel 18 e ger även BFN ett exempel på hur noten kan utformas för ett företag som lämnat olika sorters säkerheter.

Srf U

Vår bedömning är att det ska göras en hänvisning från tillgångsposten i balansräkningen i det fall en enskild tillgång är ställd som säkerhet. Bedömningen är gjord utifrån hänvisningen i uppställningsformen för balansräkningen och placeringen av lagkravet i kapitel 18.

Det innebär t.ex. att om ett företag har ställt en fastighet som säkerhet ska hänvisning göras från posten Byggnader och mark till noten om ställda säkerheter. Har företaget en bil med äganderättsförbehåll ska hänvisning göras från posten Inventarier, verktyg och installationer. I det fall företaget har lämnat en företagsinteckning finns det däremot inte någon särskild tillgång kopplad till den ställda säkerheten och då ska inte någon hänvisning till noten göras från balansräkningens tillgångssida.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I ett årsbokslut ska upplysning om ställda säkerheter lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 4 bokföringslagen. Upplysningen ska avse säkerhetens omfattning, art och form. I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns regler (punkterna 17.9 och 17.10) som motsvarar de som behandlas i detta uttalande avseende innehållet i upplysningen. I uppställningsformen för balansräkningen i punkterna 4.6 och 4.7 finns däremot inte någon hänvisning till upplysningarna. Vår bedömning är därför att det inte behöver göras någon hänvisning från tillgångsposten till upplysningen om ställd säkerhet då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas.

Srf U 14 Bruttoredovisning av pågående arbeten

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Beslutad 2020-08-25

Uttalande

Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) ska i balansräkningen bruttoredovisa ej avslutade tjänste- och entreprenaduppdrag som är uppdrag till fast pris och redovisas enligt alternativregeln. Kvittning ska enbart göras mellan inkomster och utgifter inom varje projekt.

Frågeställning

Pågående arbete avseende tjänste- och entreprenaduppdrag som är uppdrag till fast pris som inte är avslutade och redovisas enligt alternativregeln ska i balansräkningen redovisas till totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång, är den negativ är posten en skuld, se punkt 6.24.

I punkt 4.7 anges att i de olika posterna (pågående arbete för annans räkning på såväl tillgångs- som skuldsidan) ska redovisas ”pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln”.

Betyder skrivningarna att kvittning ska göras mellan aktiverade utgifter och fakturerat belopp på varje enskilt uppdrag (bruttoredovisning) eller ska kvittning ske mellan samtliga nedlagda utgifter på alla uppdrag och samtliga fakturerade belopp och bara en post redovisas i balansräkningen (nettoredovisning)?

Motivering

Skrivningarna i punkterna 4.7 och 6.24 ger inget tydligt svar på frågan om det är brutto- eller nettoredovisning som gäller. Då punkt 4.7 hänvisar till punkt 6.24 bör frågan analyseras utifrån skrivningen i punkt 6.24. I kommentaren till punkten anges följande:

”Skillnaden mellan aktiverade utgifter och fakturering ska redovisas i balansräkningen i posten Pågående arbete för annans räkning. Är värdet på de aktiverade utgifterna högre än vad som fakturerats beställaren är posten en tillgångspost. I motsatt fall är posten en skuldpост.”

En grundläggande princip i årsredovisningslagen är kvittningsförbudet. I K2 anges att det finns ett undantag från kvittningsförbudet. Undantaget är just kvittning av fakturerade belopp mot nedlagda kostnader vid värdering av uppdrag till fast pris och hänvisning sker till punkt 6.24. Inte heller denna skrivning tydliggör om det är för hela balansposten kvittning kan göras, eller om det är inom varje enskilt uppdrag kvittning kan göras.

Då det inte är tydligt uttryckt om kvittningsmöjligheten i punkt 6.24 avser varje enskilt uppdrag eller hela balansposten bör man resonera utifrån de grundläggande reglerna avseende kvittning. Som nämnts är kvittningsförbudet en grundläggande princip i årsredovisningslagen. Traditionellt brukar det anges att kvittning ändå kan göras mellan tillgångar och skulder eller avsättningar i de fall det råder så kallad legal kvittningsrätt. En förutsättning brukar också vara att gäldenären har för avsikt att kvitta.

I de fall K2 inte ger tydligt uttryck för hur kvittning kan göras bör resonemanget om legal kvittning anses gälla. Eftersom kvittning legalt inte kan göras mellan olika företag kan inte olika poster som hör till olika företag kvittas mot varandra. Resonemanget leder

Srf U

till att kvittningsmöjligheten i punkt 6.24 bara ska avse möjligheten att kvitta utgifter och inkomster avseende ett och samma projekt och inte hela balansposten.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns regler (punkterna 4.6 och 5.24) som motsvarar de som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Srf U 15 Innebörden av att arbetet väsentligen är fullgjort enligt färdigställandemetoden

– tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut

Beslutad 2022-02-14

Uttalande

Ett företag som tillämpar punkt 6.22 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) ska vid bedömningen av begreppet väsentligen fullgjort utgå från ett kundaccept- och realisationsperspektiv och inte ett volymperspektiv. Ett godkännande av uppdragsgivaren innebär alltid att dispositionen över arbetet övergått på kunden. Även om kunden inte har godkänt arbetet kan ur ett realisationsperspektiv intäktsredovisning ske om arbetet överlämnats till kunden och denne kan disponera över arbete på avsett sätt samtidigt som det är sannolikt att arbetet kommer att godkännas.

Frågeställning

Vad innebär kravet i punkt 6.22 i K2 att en inkomst från ett uppdrag till fast pris ska redovisas som intäkt när arbetet *väsentligen är fullgjort*?

Motivering

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (ÅRL) ska omsättningstillgångar som utgångspunkt tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Enligt 10 § samma kapitel får pågående arbeten för någon annans räkning värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet om det finns särskilda skäl och är i överensstämmelse med god redovisningssed och rättvisande bild av företaget. Genom sistnämnda bestämmelse har det möjliggjorts för företag att tillämpa successiv vinstavräkning av pågående arbete.

Huvudregeln enligt ÅRL är således en värdering enligt lägsta värdets princip som innebär att posten pågående arbete ska värderas till anskaffningsvärdet om inte nettoförsäljningsvärdet är lägre. Detta innebär att ett vinstkontrakt ska inte vinstavräknas successivt utan när vinsten är realiserad.

Någon ytterligare vägledning ges inte i ÅRL utan ledning får sökas i god redovisningssed. Enligt punkt 6.15 i K2 ska uppdrag till fast pris redovisas enligt antingen en huvudregel eller en alternativregel. Alternativregeln bygger på principen om lägsta värdets princip. När det gäller realiseringen av vinsten från det pågående arbetet ska enligt alternativregeln en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort. Vad som innefattas i detta framgår inte av det allmänna rådet.

I kommentartexten anges emellertid en annan tidpunkt, det anges att inkomsten ska tas upp när arbetet är slutfört. Det finns inte i den övriga kommentartexten egentligt stöd för att väsentligen fullgjort ska ses som att uppdraget måste vara helt slutfört. Som exempel anges att inom byggbranschen är det vanligt att i samband med slutbesiktning uppstår krav på ytterligare arbete. I dessa fall ska resultatavräkning ändå ske även om mindre justeringar kvarstår. Vår bedömning är att kommentartexten ska tolkas som att väsentligen fullgjort ligger nära att arbetet är slutfört.

Enligt de allmänna principerna för intäktsredovisning ska en intäkt tas upp om

Srf U

1. väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått (på uppdragsgivaren),
2. beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
3. det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Gemensamt för både den allmänna definitionen av intäkt och skrivningen om väsentligen fullgjort är att det är fråga om ett leverans- (realisations-) perspektiv. En byggentreprenad är "levererad" när arbetet enligt avtalet är väsentligen fullgjort. Utifrån exemplet i kommentarstexten synes väsentligen fullgjort vara en tidpunkt som är väldigt nära att arbetet är slutfört. Det går utifrån detta inte att tolka värdeordet väsentligt enligt gängse språkbruk som i vissa fall är mindre än 50 procent. Särskilt skrivningen i kommentaren om slutfört visar att avsikten är en annan, men även exemplet med byggentreprenaden visar denna avsikt.

Utgångspunkten för intäktsredovisningen är avtalet mellan parterna. Är parterna överens om att ett arbete är färdigställt när vissa omständigheter är för handen ska intäkten redovisas när dessa omständigheter är uppfyllda. Som framgår direkt av ordalydelsen (väsentligen fullgjort) gäller detta även om det kan krävas vissa mindre justeringar av arbetet i efterhand.

Det är inte ovanligt att det inte finns något särskilt reglerat mellan parterna om de närmare villkoren för uppdraget. När det i dessa fall ska avgöras om uppdraget är väsentligen fullgjort kan en utgångspunkt vare ett volymperspektiv. Om en konsult ska utreda fråga A och denne bedömer att uppdraget utifrån den totala tidsåtgången är i det närmaste fullgjort anses inte uppdraget vara väsentligen fullgjort när arbetet inte är levererat till kunden. Att se detta som att arbetet är väsentligen fullgjort torde inte vara i överensstämmelse med realisationsprincipen.

En annan utgångspunkt är kundacceptperspektivet, exempelvis om kunden har godkänt uppdraget och det, som inom byggbranschen, endast kvarstår mindre justeringar ska uppdraget anses väsentligen fullgjort. Utifrån realisationsprincipen torde ett godkännande av kunden jämföras med leverans. Genom godkännandet kan sägas att kunden disponerar över rapporten eller objektet samtidigt som uppdragstagaren har en rätt att få betalt för arbetet. Utifrån exemplet ovan anses konsultens arbete väsentligen fullgjort när ett färdigt utkast skickats till kunden och denne godkänt arbetet eller det efter kundens påpekande endast återstår enstaka justeringar av texten.

Sammantaget är det Srf konsulternas bedömning att begreppet väsentligen fullgjort bör tolkas utifrån ett kundacceptperspektiv. Har kunden godkänt arbetet ska det intäktsredovisas. Även om kunden inte har godkänt arbetet kan ur ett realisationsperspektiv intäktsredovisning ske om arbetet överlämnats till kunden och denne kan disponera över arbete på avsett sätt samtidigt som det är sannolikt att arbetet kommer att godkännas.

Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns en regel (punkt 5.22) som motsvarar den som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.

Kontoplan BAS 2025

* = ändring eller tillägg jämfört med 2024

1 Tillgångar

Huvudkonton		Underkonton	
10	Immateriella anläggningstillgångar		
1010 [Ej K2]	Utvecklingsutgifter	1011 [Ej K2]	Balanserade utgifter för utveckling
		1012 [Ej K2]	Balanserade utgifter för programvaror
		1018 [Ej K2]	Ackumulerade nedskrivningar på balanserade utgifter
		1019 [Ej K2]	Ackumulerade avskrivningar på balanserade utgifter
1020	Koncessioner m.m.	1028	Ackumulerade nedskrivningar på koncessioner m.m.
		1029	Ackumulerade avskrivningar på koncessioner m.m.
1030	Patent	1038	Ackumulerade nedskrivningar på patent
		1039	Ackumulerade avskrivningar på patent
1040	Licenser	1048	Ackumulerade nedskrivningar på licenser
		1049	Ackumulerade avskrivningar på licenser
1050	Varumärken	1058	Ackumulerade nedskrivningar på varumärken
		1059	Ackumulerade avskrivningar på varumärken
1060	Hyresrätter, tomträtter och liknande	1068	Ackumulerade nedskrivningar på hyresrätter, tomträtter och liknande
		1069	Ackumulerade avskrivningar på hyresrätter, tomträtter och liknande

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
1070	Goodwill	1078	Ackumulerade nedskrivningar på goodwill
		1079	Ackumulerade avskrivningar på goodwill
1080	Förskott för immateriella anläggningstillgångar	1081 [Ej K2]	Pågående projekt för immateriella anläggningstillgångar
		1088	Förskott för immateriella anläggningstillgångar
11	Byggnader och mark		
1110	Byggnader	1111	Byggnader på egen mark
		1112	Byggnader på annans mark
		1118	Ackumulerade nedskrivningar på byggnader
		1119	Ackumulerade avskrivningar på byggnader
1120	Förbättringsutgifter på annans fastighet	1129	Ackumulerade avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet
1130	Mark		
1140	Tomter och obebyggda markområden		
1150	Markanläggningar	1158	Ackumulerade nedskrivningar på markanläggningar
		1159	Ackumulerade avskrivningar på markanläggningar
1180	Pågående nyanläggningar och förskott för byggnader och mark	1181	Pågående ny-, till- och ombyggnad
		1188	Förskott för byggnader och mark
12	Maskiner och inventarier		
1210	Maskiner och andra tekniska anläggningar	1211	Maskiner
		1213	Andra tekniska anläggningar
		1218	Ackumulerade nedskrivningar på maskiner och andra tekniska anläggningar

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
1220	Inventarier och verktyg	1219	Ackumulerade avskrivningar på maskiner och andra tekniska anläggningar
		1221	Inventarier
		1222	Byggnadsinventarier
		1223	Markinventarier
		1225	Verktyg
		1228	Ackumulerade nedskrivningar på inventarier och verktyg
		1229	Ackumulerade avskrivningar på inventarier och verktyg
1230	Installationer	1231	Installationer på egen fastighet
		1232	Installationer på annans fastighet
		1238	Ackumulerade nedskrivningar på installationer
		1239	Ackumulerade avskrivningar på installationer
1240	Bilar och andra transportmedel	1241	Personbilar
		1242	Lastbilar
		1243	Truckar
		1244	Arbetsmaskiner
		1245	Traktorer
		1246	Motorcyklar, mopeder och skotrar
		1247	Båtar, flygplan och helikoptrar
		1248	Ackumulerade nedskrivningar på bilar och andra transportmedel
		1249	Ackumulerade avskrivningar på bilar och andra transportmedel
1250	Datorer	1251	Datorer, företaget

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		1257	Datorer, personal
		1258	Ackumulerade nedskrivningar på datorer
		1259	Ackumulerade avskrivningar på datorer
1260 [Ej K2]	Leasade tillgångar	1269 [Ej K2]	Ackumulerade avskrivningar på leasade tillgångar
1280	Pågående nyanläggningar och förskott för maskiner och inventarier	1281	Pågående nyanläggningar, maskiner och inventarier
		1288	Förskott för maskiner och inventarier
1290	Övriga materiella anläggningstillgångar	1291	Konst och liknande tillgångar
		1292	Djur som klassificeras som anläggningstillgång
		1298	Ackumulerade nedskrivningar på övriga materiella anläggningstillgångar
		1299	Ackumulerade avskrivningar på övriga materiella anläggningstillgångar
13	Finansiella anläggningstillgångar		
1310	Andelar i koncernföretag	1311	Aktier i noterade svenska koncernföretag
		1312	Aktier i onoterade svenska koncernföretag
		1313	Aktier i noterade utländska koncernföretag
		1314	Aktier i onoterade utländska koncernföretag
		1316	Andra andelar i svenska koncernföretag
		1317	Andra andelar i utländska koncernföretag
		1318	Ackumulerade nedskrivningar av andelar i koncernföretag
1320	Långfristiga fordringar hos koncernföretag	1321	Långfristiga fordringar hos moderföretag

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
1330	Andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1322	Långfristiga fordringar hos dotterföretag
		1323	Långfristiga fordringar hos andra koncernföretag
		1328	Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos koncernföretag
		1331	Andelar i intresseföretag
		1332	Ackumulerade nedskrivningar av andelar i intresseföretag
		1333	Andelar i gemensamt styrda företag
		1334	Ackumulerade nedskrivningar av andelar i gemensamt styrda företag
1340	Långfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1336	Andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i
		1337	Ackumulerade nedskrivningar av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i
		1338	Ackumulerade nedskrivningar av andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i
		1341	Långfristiga fordringar hos intresseföretag
		1342	Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag
		1343	Långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag
		1344	Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag
		1346	Långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		1347	Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
		1348	Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i
1350	Andelar och värdepapper i andra företag	1351	Andelar i noterade företag
		1352	Andra andelar
		1353	Andelar i bostadsrättsföreningar
		1354	Obligationer
		1356	Andelar i ekonomiska föreningar, övriga företag
		1357	Andelar i handelsbolag, andra företag
		1358	Ackumulerade nedskrivningar av andra andelar och värdepapper
1360*	Lån till delägare eller närstående, långfristig del	1369*	Ackumulerade nedskrivningar av lån till delägare eller närstående, långfristig del
1370 [Ej K2]	Uppskjuten skattefordran		
1380	Andra långfristiga fordringar	1381	Långfristiga reversfordringar
		1382	Långfristiga fordringar hos anställda
		1383	Lämnade depositioner, långfristiga
		1384	Derivat
		1385	Kapitalförsäkring
		1387	Långfristiga kontraktsfordringar
		1388	Långfristiga kundfordringar

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		1389	Ackumulerade nedskrivningar av andra långfristiga fordringar
14	Lager, produkter i arbete och pågående arbeten		
1410	Lager av råvaror	1419	Förändring av lager av råvaror
1420	Lager av tillsatsmaterial och förnödenheter	1429	Förändring av lager av tillsatsmaterial och förnödenheter
1440	Produkter i arbete	1449	Förändring av produkter i arbete
1450	Lager av färdiga varor	1459	Förändring av lager av färdiga varor
1460	Lager av handelsvaror	1465	Lager av varor VMB
		1466	Nedskrivning av varor VMB
		1467	Lager av varor VMB förenklad
		1469	Förändring av lager av handelsvaror
1470	Pågående arbeten	1471	Pågående arbeten, nedlagda kostnader
		1478	Pågående arbeten, fakturering
		1479	Förändring av pågående arbeten
1480	Förskott för varor och tjänster	1481	Remburser
		1489	Övriga förskott till leverantörer
1490	Övriga lagertillgångar	1491	Lager av värdepapper
		1492	Lager av fastigheter
		1493	Djur som klassificeras som omsättningstillgång
15	Kundfordringar		
1510	Kundfordringar	1511	Kundfordringar
		1512	Belånade kundfordringar (factoring)
		1513	Kundfordringar – delad faktura

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		1516	Twistiga kundfordringar
		1518 [Ej K2]	Ej reskontraförda kundfordringar
		1519	Nedskrivning av kundfordringar
1520	Växelfordringar	1525	Osäkra växelfordringar
		1529	Nedskrivning av växelfordringar
1530	Kontraktsfordringar	1531	Kontraktsfordringar
		1532	Belånade kontraktsfordringar
		1536	Twistiga kontraktsfordringar
		1539	Nedskrivning av kontraktsfordringar
1550	Konsignationsfordringar		
1560	Kundfordringar hos koncernföretag	1561	Kundfordringar hos moderföretag
		1562	Kundfordringar hos dotterföretag
		1563	Kundfordringar hos andra koncernföretag
		1568	Ej reskontraförda kundfordringar hos koncernföretag
		1569	Nedskrivning av kundfordringar hos koncernföretag
1570	Kundfordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1571	Kundfordringar hos intresseföretag
		1572	Kundfordringar hos gemensamt styrda företag
		1573	Kundfordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
1580	Fordringar för kontokort och kuponger		

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
16	Övriga kortfristiga fordringar		
1610	Kortfristiga fordringar hos anställda	1611	Reseförskott
		1612	Kassaförskott
		1613	Övriga förskott
		1614	Tillfälliga lån till anställda
		1619	Övriga fordringar hos anställda
1620	Upparbetad men ej fakturerad intäkt		
1630	Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)		
1640	Skattefordringar		
1650	Momsfordran		
1660	Kortfristiga fordringar hos koncernföretag	1661	Kortfristiga fordringar hos moderföretag
		1662	Kortfristiga fordringar hos dotterföretag
		1663	Kortfristiga fordringar hos andra koncernföretag
1670	Kortfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1671	Kortfristiga fordringar hos intresseföretag
		1672	Kortfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag
		1673	Kortfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
1680	Andra kortfristiga fordringar	1681	Utlägg för kunder
		1682	Kortfristiga lånefordringar
		1683	Derivat
		1684	Kortfristiga fordringar hos leverantörer
		1685	Kortfristiga fordringar hos delägare eller närstående

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		1687	Kortfristig del av långfristiga fordringar
		1688	Fordran arbetsmarknadsförsäkringar
		1689	Övriga kortfristiga fordringar
1690	Fordringar för tecknat men ej inbetalt aktiekapital		
17	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter		
1710	Förutbetalda hyreskostnader		
1720	Förutbetalda leasingavgifter		
1730	Förutbetalda försäkringspremier		
1740	Förutbetalda räntekostnader		
1750	Upplupna hyresintäkter		
1760	Upplupna ränteintäkter		
1770	Tillgångar av kostnadsnatur		
1780	Upplupna avtalsintäkter		
1790	Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter		
18	Kortfristiga placeringar		
1810	Andelar i börsnoterade företag		
1820	Obligationer		
1830	Konvertibla skuldebrev		
1860	Andelar i koncernföretag, kortfristig		
1880	Andra kortfristiga placeringar	1886	Derivat
		1889	Andelar i övriga företag
1890	Nedskrivning av kortfristiga placeringar		
19	Kassa och bank		
1910	Kassa	1911	Huvudkassa
		1912	Kassa 2

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		1913	Kassa 3
1920	PlusGiro		
1930	Företagskonto/checkkonto/ affärskonto		
1940	Övriga bankkonton		
1950	Bankcertifikat		
1960	Koncernkonto moderföretag		
1970	Särskilda bankkonton	1972	Upphovsmannakonto
		1973	Skogskonto
		1974	Spärrade bankmedel
		1979	Övriga särskilda bankkonton
1980	Valutakonton		
1990	Redovisningsmedel		

2 Eget kapital och skulder

Huvudkonton		Underkonton	
20	Eget kapital		
<i>Eget kapital för enskild näringsidkare och delägare 1 i handels- och kommanditibolag</i>			
2010	Eget kapital, delägare 1	2011	Egna varuuttag
		2013	Övriga egna uttag
		2017	Årets kapitaltillskott
		2018	Övriga egna insättningar
		2019	Årets resultat, delägare 1
<i>Eget kapital för delägare 2–4 i handels- och kommanditibolag</i>			
2020	Eget kapital, delägare 2		
2030	Eget kapital, delägare 3		
2040	Eget kapital, delägare 4		
<i>Expansionsfond för enskild näringsidkare</i>			
2050	Avsättning till expansionsfond		

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
Eget kapital i ideella föreningar och stiftelser			
2060	Eget kapital i ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund	2061*	Kapital/stiftelsekapital/grundkapital
		2064*	Akkumulerat realisationsresultat
		2065*	Fond för verkligt värde
		2066	Värdesäkringsfond
		2067*	Balanserat överskott eller underskott
		2068*	Överskott eller underskott från föregående år
		2069	Årets resultat
2070	Ändamålsbestämda medel	2071	Ändamål 1
		2072	Ändamål 2
Eget kapital i aktiebolag och ekonomiska föreningar			
2080	Bundet eget kapital	2081	Aktiekapital
		2082	Ej registrerat aktiekapital
		2083	Medlemsinsatser
		2084	Förlagsinsatser
		2085	Uppskrivningsfond
		2086	Reservfond
		2087	Insatsemission (ekonomiska föreningar)
		2087	Bunden överkursfond (aktiebolag)
		2088	Fond för yttre underhåll
		2089	Fond för utvecklingsutgifter
2090	Fritt eget kapital	2091	Balanserad vinst eller förlust
		2092 [Ej K2]	Mottagna/lämnade koncernbidrag
		2093	Erhållna aktieägartillskott
		2094	Egna aktier

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		2095	Fusionsresultat
		2096 [Ej K2]	Fond för verkligt värde
		2097	Fri överkursfond
		2098	Vinst eller förlust från föregående år
		2099	Årets resultat
21	Obeskattade reserver		
Periodiseringsfonder för juridiska personer och enskild näringsidkare			
2110	Periodiseringsfonder		
2120	Periodiseringsfonder	2120	Periodiseringsfond 2020
		2121	Periodiseringsfond 2021
		2122	Periodiseringsfond 2022
		2123	Periodiseringsfond 2023
		2124	Periodiseringsfond 2024
		2125	Periodiseringsfond 2025
		2126*	Periodiseringsfond 2026
		2128	Periodiseringsfond 2018
		2129	Periodiseringsfond 2019
2130	Periodiseringsfonder	2130	Periodiseringsfond 2020 – nr 2
		2131	Periodiseringsfond 2021 – nr 2
		2132	Periodiseringsfond 2022 – nr 2
		2133	Periodiseringsfond 2023 – nr 2
		2134	Periodiseringsfond 2024 – nr 2
		2135	Periodiseringsfond 2025 – nr 2
		2136*	Periodiseringsfond 2026 – nr 2

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		2138	Periodiseringsfond 2018 – nr 2
		2139	Periodiseringsfond 2019 – nr 2
<i>Övriga obeskattade reserver</i>			
2150	Ackumulerade överavskrivningar	2151	Ackumulerade överavskrivningar på immateriella anläggningstillgångar
		2152	Ackumulerade överavskrivningar på byggnader och markanläggningar
		2153	Ackumulerade överavskrivningar på maskiner och inventarier
2160	Ersättningsfond	2161	Ersättningsfond maskiner och inventarier
		2162	Ersättningsfond byggnader och markanläggningar
		2164	Ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renkötsel
2190	Övriga obeskattade reserver	2196	Lagerreserv
		2199	Övriga obeskattade reserver
22	Avsättningar		
2210	Avsättningar för pensioner enligt tryggandelagen		
2220	Avsättningar för garantier		
2230	Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser		
2240 [Ej K2]	Avsättningar för uppskjutna skatter		
2250	Övriga avsättningar för skatter	2252	Avsättningar för tvistiga skatter
		2253	Avsättningar särskild löneskatt, deklarationspost
2290	Övriga avsättningar		

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
23	Långfristiga skulder		
2310	Obligations- och förlagslån		
2320	Konvertibla lån och liknande	2321	Konvertibla lån
		2322	Lån förenade med optionsrätt
		2323	Vinstandelslån
		2324	Kapitalandelslån
2330	Checkräkningskredit	Alternativ 1	
		2331	Checkräkningskredit 1
		2332	Checkräkningskredit 2
		Alternativ 2	
		2331	Utnyttjad checkräkningskredit 1
		2332	Utnyttjad checkräkningskredit 2
		2335	Beviljad checkräkningskredit 1
		2336	Beviljad checkräkningskredit 2
2340	Byggnadskreditiv		
2350	Andra långfristiga skulder till kreditinstitut	2351	Fastighetslån, långfristig del
		2355	Långfristiga lån i utländsk valuta från kreditinstitut
		2359	Övriga långfristiga lån från kreditinstitut
2360	Långfristiga skulder till koncernföretag	2361	Långfristiga skulder till moderföretag
		2362	Långfristiga skulder till dotterföretag
		2363	Långfristiga skulder till andra koncernföretag
2370	Långfristiga skulder till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2371	Långfristiga skulder till intresseföretag
		2372	Långfristiga skulder till gemensamt styrda företag

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
2390	Övriga långfristiga skulder	2373	Långfristiga skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i
		2391	Avbetalningskontrakt, långfristig del
		2392	Villkorliga långfristiga skulder
		2393	Lån från närstående personer, långfristig del
		2394	Långfristiga leverantörskrediter
		2395	Andra långfristiga lån i utländsk valuta
		2396	Derivat
		2397	Mottagna depositioner, långfristiga
		2399	Övriga långfristiga skulder
24	Kortfristiga skulder till kreditinstitut, kunder och leverantörer		
2410	Andra kortfristiga låneskulder till kreditinstitut	2411	Kortfristiga lån från kreditinstitut
		2412	Byggnadskreditiv, kortfristig del
		2417	Kortfristig del av långfristiga skulder till kreditinstitut
		2419	Övriga kortfristiga skulder till kreditinstitut
2420	Förskott från kunder	2421	Ej inlösta presentkort
		2429	Övriga förskott från kunder
2430	Pågående arbeten	2431	Pågående arbeten, fakturering
		2438	Pågående arbeten, nedlagda kostnader
		2439	Beräknad förändring av pågående arbeten
2440	Leverantörsskulder	2441	Leverantörsskulder
		2443	Konsignationsskulder
		2445	Twistiga leverantörsskulder

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		2448 [Ej K2]	Ej reskontraförda leverantörsskulder
2450	Fakturerad men ej upparbetad intäkt		
2460	Leverantörsskulder till koncernföretag	2461	Leverantörsskulder till moderföretag
		2462	Leverantörsskulder till dotterföretag
		2463	Leverantörsskulder till andra koncernföretag
2470	Leverantörsskulder till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2471	Leverantörsskulder till intresseföretag
		2472	Leverantörsskulder till gemensamt styrda företag
		2473	Leverantörsskulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i
2480	Checkräkningskredit, kortfristig		
2490	Övriga kortfristiga skulder till kreditinstitut, kunder och leverantörer	2491	Avräkning spelarrangörer
		2492	Växelskulder
		2499	Andra övriga kortfristiga skulder
25	Skatteskulder		
2510	Skatteskulder	2512	Beräknad inkomstskatt
		2513	Beräknad fastighetsskatt/fastighetsavgift
		2514	Beräknad särskild löneskatt på pensionskostnader
		2515	Beräknad avkastningsskatt
		2517	Beräknad utländsk skatt
		2518	Betald F-skatt
26	Moms och punktskatter		
2610	Utgående moms, 25 %	2611	Utgående moms på försäljning inom Sverige, 25 %

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		2612	Utgående moms på egna uttag, 25 %
		2613	Utgående moms för uthyrning, 25 %
		2614*	Utgående moms omvänd betalningsskyldighet, 25 %
		2615	Utgående moms import av varor, 25 %
		2616	Utgående moms VMB 25 %
		2618	Vilande utgående moms, 25 %
2620	Utgående moms, 12 %	2621	Utgående moms på försäljning inom Sverige, 12 %
		2622	Utgående moms på egna uttag, 12 %
		2623	Utgående moms för uthyrning, 12 %
		2624*	Utgående moms omvänd betalningsskyldighet, 12 %
		2625	Utgående moms import av varor, 12 %
		2626	Utgående moms VMB 12 %
		2628	Vilande utgående moms, 12 %
2630	Utgående moms, 6 %	2631	Utgående moms på försäljning inom Sverige, 6 %
		2632	Utgående moms på egna uttag, 6 %
		2633	Utgående moms för uthyrning, 6 %
		2634*	Utgående moms omvänd betalningsskyldighet, 6 %
		2635	Utgående moms import av varor, 6 %
		2636	Utgående moms VMB 6 %
		2638	Vilande utgående moms, 6 %

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
2640	Ingående moms	2641	Debiterad ingående moms
		2642*	Debiterad ingående moms i anslutning till frivillig betalningsskyldighet
		2645	Beräknad ingående moms på förvärv från utlandet
		2646	Ingående moms på uthyrning
		2647*	Ingående moms omvänd betalningsskyldighet varor och tjänster i Sverige
		2648	Vilande ingående moms
		2649	Ingående moms, blandad verksamhet
2650	Redovisningskonto för moms		
2660	Punktskatter		
2670	Utgående moms på försäljning inom EU, OSS		
27	Personalens skatter, avgifter och löneavdrag		
2710	Personalskatt		
2730	Lagstadgade sociala avgifter och särskild löneskatt	2731	Avräkning lagstadgade sociala avgifter
		2732	Avräkning särskild löneskatt
2740	Avtalade sociala avgifter		
2750	Utmätning i lön m.m.		
2760	Semestermedel	2761	Avräkning semesterlöner
		2762	Semesterlönekassa
2790	Övriga löneavdrag	2791	Personalens intressekonto
		2792	Lönsparande
		2793	Gruppförsäkringspremier
		2794	Fackföreningsavgifter
		2795	Mättnings- och granskningsarvoden
		2799	Övriga löneavdrag

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
28	Övriga kortfristiga skulder		
2810	Avräkning för factoring och belånade kontraktsfordringar	2811	Avräkning för factoring
		2812	Avräkning för belånade kontraktsfordringar
2820	Kortfristiga skulder till anställda	2821	Löneskulder
		2822	Reseräkningar
		2823	Tantiem, gratifikationer
		2829	Övriga kortfristiga skulder till anställda
2830	Avräkning för annans räkning		
2840	Kortfristiga låneskulder	2841	Kortfristig del av långfristiga skulder
		2849	Övriga kortfristiga låneskulder
2850	Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)	2852	Anståndsbelopp för moms, arbetsgivaravgifter och personalskatt
2860	Kortfristiga skulder till koncernföretag	2861	Kortfristiga skulder till moderföretag
		2862	Kortfristiga skulder till dotterföretag
		2863	Kortfristiga skulder till andra koncernföretag
2870	Kortfristiga skulder till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2871	Kortfristiga skulder till intresseföretag
		2872	Kortfristiga skulder till gemensamt styrda företag
		2873	Kortfristiga skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i
2880	Skuld erhållna bidrag		
2890	Övriga kortfristiga skulder	2891	Skulder under indrivning
		2892	Inre reparationsfond/underhållsfond

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		2893	Skulder till närstående personer, kortfristig del
		2895	Derivat (kortfristiga skulder)
		2897	Mottagna depositioner, kortfristiga
		2898	Outtagen vinstutdelning
		2899	Övriga kortfristiga skulder
29	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter		
2910	Upplupna löner	2911	Löneskulder
		2912	Ackordsöverskott
		2919	Övriga upplupna löner
2920	Upplupna semesterlöner		
2930	Upplupna pensionskostnader	2931	Upplupna pensionsutbetalningar
2940	Upplupna lagstadgade sociala och andra avgifter	2941	Beräknade upplupna lagstadgade sociala avgifter
		2942	Beräknad upplupen särskild löneskatt
		2943	Beräknad upplupen särskild löneskatt på pensionskostnader, deklarationspost
		2944	Beräknad upplupen avkastningsskatt på pensionskostnader
2950	Upplupna avtalade sociala avgifter	2951	Upplupna avtalade arbetsmarknadsförsäkringar
		2959	Upplupna avtalade pensionsförsäkringsavgifter, deklarationspost
2960	Upplupna räntekostnader		
2970	Förutbetalda intäkter	2971	Förutbetalda hyresintäkter
		2972	Förutbetalda medlemsavgifter
		2979	Övriga förutbetalda intäkter
2980	Upplupna avtalskostnader		

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
2990	Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2991	Beräknat arvode för bokslut
		2992	Beräknat arvode för revision
		2993	Ospecificerad skuld till leverantörer
		2995	Ej ankomna leverantörsfakturor
		2998	Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
		2999	OBS-konto

3 Rörelsens inkomster/intäkter

Huvudkonton		Underkonton	
30–34	Huvudintäkter		
<i>Fria kontogrupper (nedanstående konton är enbart exempel)</i>			
3000	Försäljning inom Sverige	3001	Försäljning inom Sverige, 25 % moms
		3002	Försäljning inom Sverige, 12 % moms
		3003	Försäljning inom Sverige, 6 % moms
		3004	Försäljning inom Sverige, momsfri
3100	Försäljning av varor utanför Sverige	3105	Försäljning varor till land utanför EU
		3106	Försäljning varor till annat EU-land, momspliktig
		3108	Försäljning varor till annat EU-land, momsfri
3200	Försäljning VMB och omvänd moms	3211	Försäljning positiv VMB 25 %
		3212	Försäljning negativ VMB 25 %
		3231*	Försäljning inom byggsektorn, omvänd betalningsskyldighet moms

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
3300	Försäljning av tjänster utanför Sverige	3305	Försäljning tjänster till land utanför EU
		3308	Försäljning tjänster till annat EU-land
3400	Försäljning, egna uttag	3401	Egna uttag momspliktiga, 25 %
		3402	Egna uttag momspliktiga, 12 %
		3403	Egna uttag momspliktiga, 6 %
		3404	Egna uttag, momsfria
35	Fakturerade kostnader		
3500	Fakturerade kostnader (gruppkonto)		
3510	Fakturerat emballage	3511	Fakturerat emballage
		3518	Returnerat emballage
3520	Fakturerade frakter	3521	Fakturerade frakter, EU-land
		3522	Fakturerade frakter, export
3530	Fakturerade tull- och speditorskostnader m.m.		
3540	Faktureringsavgifter	3541	Faktureringsavgifter, EU-land
		3542	Faktureringsavgifter, export
3550	Fakturerade resekostnader		
3560	Fakturerade kostnader till koncernföretag	3561	Fakturerade kostnader till moderföretag
		3562	Fakturerade kostnader till dotterföretag
		3563	Fakturerade kostnader till andra koncernföretag
3570	Fakturerade kostnader till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i		
3590	Övriga fakturerade kostnader		

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
36	Rörelsens sidointäkter		
3600	Rörelsens sidointäkter (grupp-konto)		
3610	Försäljning av material	3611	Försäljning av råmaterial
		3612	Försäljning av skrot
		3613	Försäljning av förbruknings-material
		3619	Försäljning av övrigt material
3620	Tillfällig uthyrning av personal		
3630	Tillfällig uthyrning av transportmedel		
3670	Intäkter från värdepapper	3671	Försäljning av värdepapper
		3672	Utdelning från värdepapper
		3679	Övriga intäkter från värdepapper
3680	Management fees		
3690	Övriga sidointäkter		
37	Intäktskorrigeringar		
3700	Intäktskorrigeringar (grupp-konto)		
3710	Ofördelade intäktsreduktioner		
3730	Lämnade rabatter	3731	Lämnade kassarabatter
		3732	Lämnade mängdrabatter
3740	Öres- och kronutjämning		
3750	Punktskatter	3751	Intäktsförda punktskatter (kreditkonto)
		3752	Skuldförda punktskatter (debetkonto)
3790	Övriga intäktskorrigeringar		
38	Aktiverat arbete för egen räkning		
3800	Aktiverat arbete för egen räkning (gruppkonto)		

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
3840	Aktiverat arbete (material)		
3850	Aktiverat arbete (omkostnader)		
3870	Aktiverat arbete (personal)		
39	Övriga rörelseintäkter		
3900	Övriga rörelseintäkter (grupp-konto)		
3910	Hyres- och arrendeintäkter	3911	Hyresintäkter
		3912	Arrendeintäkter
		3913	Frivilligt momspliktiga hyresintäkter
		3914	Övriga momspliktiga hyresintäkter
3920	Provisionsintäkter, licensintäkter och royalties	3921	Provisionsintäkter
		3922	Licensintäkter och royalties
		3925	Franchiseintäkter
3940 [Ej K2]	Orealiserade negativa/positiva värdeförändringar på säkringsinstrument		
3950	Återvunna, tidigare avskrivna kundfordringar		
3960	Valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär		
3970	Vinst vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar	3971	Vinst vid avyttring av immateriella anläggningstillgångar
		3972	Vinst vid avyttring av byggnader och mark
		3973	Vinst vid avyttring av maskiner och inventarier
3980	Erhållna offentliga bidrag	3981	Erhållna EU-bidrag
		3985	Erhållna statliga bidrag
		3987	Erhållna kommunala bidrag
		3988	Erhållna offentliga bidrag för personal

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		3989	Övriga erhållna offentliga bidrag
3990	Övriga ersättningar, bidrag och intäkter	3991	Konfliktersättning
		3992	Erhållna skadestånd
		3993	Erhållna donationer och gåvor
		3994	Försäkringsersättningar
		3995	Erhållet ackord på skulder av rörelsekaraktär
		3996	Erhållna reklambidrag
		3997	Sjuklöneersättning
		3998	Återbäring av överskott från försäkringsföretag
		3999	Övriga rörelseintäkter

4 Utgifter/kostnader för varor, material och vissa köpta tjänster

Huvudkonton		Underkonton	
40–45	Inköp av varor och material		
Fria kontogrupper (nedanstående konton är enbart exempel)			
4000	Inköp av varor från Sverige		
4200	Sålda varor VMB	4211	Sålda varor positiv VMB 25 %
		4212	Sålda varor negativ VMB 25 %
4400	Momspliktiga inköp i Sverige	4415*	Inköpta varor i Sverige, omvänd betalningsskyldighet, 25 % moms
		4416*	Inköpta varor i Sverige, omvänd betalningsskyldighet, 12 % moms
		4417*	Inköpta varor i Sverige, omvänd betalningsskyldighet, 6 % moms

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		4425*	Inköpta tjänster i Sverige, omvänd betalningsskyldighet, 25 % moms
		4426*	Inköpta tjänster i Sverige, omvänd betalningsskyldighet, 12 %
		4427*	Inköpta tjänster i Sverige, omvänd betalningsskyldighet, 6 %
4500	Övriga momspliktiga inköp	4515	Inköp av varor från annat EU-land, 25 %
		4516	Inköp av varor från annat EU-land, 12 %
		4517	Inköp av varor från annat EU-land, 6 %
		4518	Inköp av varor från annat EU-land, momsfri
		4531	Inköp av tjänster från ett land utanför EU, 25 % moms
		4532	Inköp av tjänster från ett land utanför EU, 12 % moms
		4533	Inköp av tjänster från ett land utanför EU, 6 % moms
		4535	Inköp av tjänster från annat EU-land, 25 %
		4536	Inköp av tjänster från annat EU-land, 12 %
		4537	Inköp av tjänster från annat EU-land, 6 %
		4538	Inköp av tjänster från annat EU-land, momsfri
		4545	Import av varor, 25 % moms
		4546	Import av varor, 12 % moms
		4547	Import av varor, 6 % moms
46	Legoarbeten, underentreprenader		
4600	Legoarbeten och underentreprenader (gruppkonto)		

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
47	Reduktion av inköpspriser		
4700	Reduktion av inköpspriser (gruppkonto)		
4730	Erhållna rabatter	4731	Erhållna kassarabatter
		4732	Erhållna mängdrabatter (inkl. bonus)
		4733	Erhållet aktivitetsstöd
4790	Övriga reduktioner av inköpspriser		
48	(Fri kontogrupp)		
49	Förändring av lager, produkter i arbete och pågående arbeten		
4900	Förändring av lager (grupp-konto)		
4910	Förändring av lager av råvaror		
4920	Förändring av lager av tillsats-material och förnödenheter		
4940	Förändring av produkter i arbete	4944	Förändring av produkter i arbete, material och utlägg
		4945	Förändring av produkter i arbete, omkostnader
		4947	Förändring av produkter i arbete, personalkostnader
4950	Förändring av lager av färdiga varor		
4960	Förändring av lager av handelsvaror		
4970	Förändring av pågående arbeten, nedlagda kostnader	4974	Förändring av pågående arbeten, material och utlägg
		4975	Förändring av pågående arbeten, omkostnader
		4977	Förändring av pågående arbeten, personalkostnader
4980	Förändring av lager av värdepapper	4981	Sålda värdepappers anskaffningsvärde

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton	Underkonton	
	4987	Nedskrivning av värdepapper
	4988	Återföring av nedskrivning av värdepapper

5–6 Övriga externa rörelseutgifter/kostnader

Huvudkonton	Underkonton		
50	Lokalkostnader		
5000	Lokalkostnader (gruppkonto)		
5010	Lokalhyra	5011	Hyra för kontorslokaler
		5012	Hyra för garage
		5013	Hyra för lagerlokaler
5020	El för belysning		
5030	Värme		
5040	Vatten och avlopp		
5050	Lokaltillbehör		
5060	Städning och renhållning	5061	Städning
		5062	Sophämtning
		5063	Hyra för sopcontainer
		5064	Snöröjning
		5065	Trädgårdsskötsel
5070	Reparation och underhåll av lokaler		
5090	Övriga lokalkostnader	5098	Övriga lokalkostnader, avdragsgilla
		5099	Övriga lokalkostnader, ej avdragsgilla
51	Fastighetskostnader		
5100	Fastighetskostnader (grupp-konto)		
5110	Tomträttsavgäld/arrende		
5120	El för belysning		

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
5130	Värme	5131	Uppvärmning
		5132	Sotning
5140	Vatten och avlopp		
5160	Städning och renhållning	5161	Städning
		5162	Sophämtning
		5163	Hyra för sopcontainer
		5164	Snöröjning
		5165	Trädgårdsskötsel
5170	Reparation och underhåll av fastighet		
5190	Övriga fastighetskostnader	5191	Fastighetsskatt/fastighetsavgift
		5192	Fastighetsförsäkringspremier
		5193	Fastighetsskötsel och förvaltning
		5198	Övriga fastighetskostnader, avdragsgilla
		5199	Övriga fastighetskostnader, ej avdragsgilla
52	Hyra av anläggningstillgångar		
5200	Hyra av anläggningstillgångar (gruppkonto)		
5210	Hyra av maskiner och andra tekniska anläggningar	5211	Korttidshyra av maskiner och andra tekniska anläggningar
		5212	Leasing av maskiner och andra tekniska anläggningar
5220	Hyra av inventarier och verktyg	5221	Korttidshyra av inventarier och verktyg
		5222	Leasing av inventarier och verktyg
5250	Hyra av datorer	5251	Korttidshyra av datorer
		5252	Leasing av datorer
5290	Övriga hyreskostnader för anläggningstillgångar		

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
53	Energikostnader		
5300	Energikostnader (grupp-konto)		
5310	El för drift		
5320	Gas		
5330	Eldningsolja		
5340	Stenkol och koks		
5350	Torv, träkol, ved och annat träbränsle		
5360	Bensin, fotogen och motor-brännolja		
5370	Fjärrvärme, kyla och ånga		
5380	Vatten		
5390	Övriga energikostnader		
54	Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial		
5400	Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial (gruppkonto)		
5410	Förbrukningsinventarier	5411	Förbrukningsinventarier med en livslängd på mer än ett år
		5412	Förbrukningsinventarier med en livslängd på ett år eller mindre
5420	Programvaror		
5430	Transportinventarier		
5440	Förbrukningsemballage		
5460	Förbrukningsmaterial		
5480	Arbetskläder och skydds-material		
5490	Övriga förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial	5491	Övriga förbrukningsinventarier med en livslängd på mer än ett år
		5492	Övriga förbrukningsinventarier med en livslängd på ett år eller mindre

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		5493	Övrigt förbrukningsmaterial
55	Reparation och underhåll		
5500	Reparation och underhåll (gruppkonto)		
5510	Reparation och underhåll av maskiner och andra tekniska anläggningar		
5520	Reparation och underhåll av inventarier, verktyg och datorer m.m.		
5530	Reparation och underhåll av installationer		
5550	Reparation och underhåll av förbrukningsinventarier		
5580	Underhåll och tvätt av arbetskläder		
5590	Övriga kostnader för reparation och underhåll		
56	Kostnader för transportmedel		
5600	Kostnader för transportmedel (gruppkonto)		
5610	Personbilskostnader	5611	Drivmedel för personbilar
		5612	Försäkring och skatt för personbilar
		5613	Reparation och underhåll av personbilar
		5615	Leasing av personbilar
		5616	Trängselskatt, avdragsgill
		5619	Övriga personbilskostnader
5620	Lastbilskostnader		
5630	Truckkostnader		
5640	Kostnader för arbetsmaskiner		
5650	Traktorkostnader		
5660	Motorcykel-, moped- och skoterkostnader		

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
5670	Båt-, flygplans- och helikopterkostnader		
5690	Övriga kostnader för transportmedel		
57	Frakter och transporter		
5700	Frakter och transporter (gruppkonto)		
5710	Frakter, transporter och försäkringar vid varudistribution		
5720	Tull- och speditjonskostnader m.m.		
5730	Arbets transporter		
5790	Övriga kostnader för frakter och transporter		
58	Resekostnader		
5800	Resekostnader (gruppkonto)		
5810	Biljetter		
5820	Hyrbils kostnader		
5830	Kost och logi	5831	Kost och logi i Sverige
		5832	Kost och logi i utlandet
5890	Övriga reskostnader		
59	Reklam och PR		
5900	Reklam och PR (gruppkonto)		
5910	Annonsering		
5920	Utomhus- och trafikreklam		
5930	Reklamtrycksaker och direktreklam		
5940	Utställningar och mässor		
5950	Butiksreklam och återförsäljarreklam		
5960	Varuprover, reklamgåvor, presentreklam och tävlingar		

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
5970	Film-, radio-, TV- och Internetreklam		
5980	PR, institutionell reklam och sponsring		
5990	Övriga kostnader för reklam och PR		
60	Övriga försäljningskostnader		
6000	Övriga försäljningskostnader (gruppkonto)		
6010	Kataloger, prislistor m.m.		
6020	Egna facktidsskrifter		
6030	Speciella orderkostnader		
6040	Kontokortsavgifter		
6050	Försäljningsprovisioner	6055	Franchisekostnader o.dyl.
6060	Kreditförsäljningskostnader	6061	Kreditupplysning
		6062	Inkasso och KFM-avgifter
		6063	Kreditförsäkringspremier
		6064	Factoringavgifter
		6069	Övriga kreditförsäljningskostnader
6070	Representation	6071	Representation, avdragsgill
		6072	Representation, ej avdragsgill
6080	Bankgarantier		
6090	Övriga försäljningskostnader		
61	Kontorsmateriel och trycksaker		
6100	Kontorsmateriel och trycksaker (gruppkonto)		
6110	Kontorsmateriel		
6150	Trycksaker		
62	Tele och post		
6200	Tele och post (gruppkonto)		

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
6210	Telekommunikation	6211	Fast telefoni
		6212	Mobiltelefon
		6213	Mobilsökning
		6214	Fax
		6215	Telex
6230	Datakommunikation		
6250	Postbefordran		
63	Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader		
6300	Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader (grupp-konto)		
6310	Företagsförsäkringar		
6320	Självrisker vid skada		
6330	Förluster i pågående arbeten		
6340	Lämnade skadestånd	6341	Lämnade skadestånd, avdragsgilla
		6342	Lämnade skadestånd, ej avdragsgilla
6350	Förluster på kundfordringar	6351	Konstaterade förluster på kundfordringar
		6352	Befarade förluster på kundfordringar
6360	Garantikostnader	6361	Förändring av garantiavsättning
		6362	Faktiska garantikostnader
6370	Kostnader för bevakning och larm		
6380	Förluster på övriga kortfristiga fordringar		
6390	Övriga riskkostnader		
64	Förvaltningskostnader		
6400	Förvaltningskostnader (gruppkonto)		

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
6410	Styrelsearvoden som inte är lön		
6420	Ersättningar till revisor	6421	Revision
		6422	Revisionsverksamhet utöver revision
		6423	Skatterådgivning – revisor
		6424	Övriga tjänster – revisor
6430	Management fees		
6440	Årsredovisning och delårsrapporter		
6450	Bolagsstämma/års- eller föreningsstämma		
6490	Övriga förvaltningskostnader		
65	Övriga externa tjänster		
6500	Övriga externa tjänster (gruppkonto)		
6510	Mättningskostnader		
6520	Ritnings- och kopieringskostnader		
6530	Redovisningstjänster		
6540	IT-tjänster		
6550	Konsultarvoden	6551	Arkitekttjänster
		6552	Teknisk provning och analys
		6553	Tekniska konsulttjänster
		6554	Finansiell- och övrig ekonomisk rådgivning
		6555	Skatterådgivning inkl. insolvens- och konkursförvaltning
		6556	Köpta tjänster avseende forskning och utveckling
		6559	Övrig konsultverksamhet
6560	Serviceavgifter till branschorganisationer		

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton	Underkonton
6570	Bankkostnader
6580	Advokat- och rättegångs- kostnader
6590	Övriga externa tjänster
66	(Fri kontogrupp)
67	(Fri kontogrupp)
68	Inhyrd personal
6800	Inhyrd personal (gruppkonto)
6810	Inhyrd produktionspersonal
6820	Inhyrd lagerpersonal
6830	Inhyrd transportpersonal
6840	Inhyrd kontors- och ekonomipersonal
6850	Inhyrd IT-personal
6860	Inhyrd marknads- och försälj- ningspersonal
6870	Inhyrd restaurang- och butikspersonal
6880	Inhyrda företagsledare
6890	Övrig inhyrd personal
69	Övriga externa kostnader
6900	Övriga externa kostnader (gruppkonto)
6910	Licensavgifter och royalties
6920	Kostnader för egna patent
6930	Kostnader för varumärken m.m.
6940	Kontroll-, provnings- och stämpelavgifter
6950	Tillsynsavgifter myndigheter

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
6970	Tidningar, tidskrifter och facklitteratur		
6980	Föreningsavgifter	6981	Föreningsavgifter, avdragsgilla
		6982	Föreningsavgifter, ej avdragsgilla
6990	Övriga externa kostnader	6991	Övriga externa kostnader, avdragsgilla
		6992	Övriga externa kostnader, ej avdragsgilla
		6993	Lämnade bidrag och gåvor
		6996	Betald utländsk inkomstskatt
		6997	Obetald utländsk inkomstskatt
		6998	Utländsk moms
		6999	Ingående moms, blandad verksamhet

7 Utgifter/kostnader för personal, avskrivningar m.m.

Huvudkonton		Underkonton	
70	Löner till kollektivanställda		
<i>Fria kontogrupper (nedanstående konton är enbart exempel)</i>			
7000	Löner till kollektivanställda (gruppkonto)		
7010	Löner till kollektivanställda	7011	Löner till kollektivanställda
		7012	Vinstandelar till kollektivanställda
		7013	Lön växa-stöd kollektivanställda 10,21 %
		7017	Avgångsvederlag till kollektivanställda
		7018	Bruttolöneavdrag, kollektivanställda
		7019	Upplupna löner och vinstandelar till kollektivanställda

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
7030	Löner till kollektivanställda (utlandsanställda)	7031	Löner till kollektivanställda (utlandsanställda)
		7032	Vinstandelar till kollektiv-anställda (utlandsanställda)
		7037	Avgångsvederlag till kollektiv-anställda (utlandsanställda)
		7038	Bruttolöneavdrag, kollektiv-anställda (utlandsanställda)
		7039	Upplupna löner och vinst-andelar till kollektivanställda (utlandsanställda)
7080	Löner till kollektivanställda för ej arbetad tid	7081	Sjuklöner till kollektiv-anställda
		7082	Semesterlöner till kollektiv-anställda
		7083	Föräldraersättning till kollektivanställda
		7089	Övriga löner till kollektiv-anställda för ej arbetad tid
7090	Förändring av semesterlöne-skuld		
71	(Fri kontogrupp)		
72	Löner till tjänstemän och företagsledare		
7200	Löner till tjänstemän och företagsledare (gruppkonto)		
7210	Löner till tjänstemän	7211	Löner till tjänstemän
		7212	Vinstandelar till tjänstemän
		7213	Lön växa-stöd tjänstemän 10,21 %
		7217	Avgångsvederlag till tjänste-män
		7218	Bruttolöneavdrag, tjänstemän
		7219	Upplupna löner och vinst-andelar till tjänstemän

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
7220	Löner till företagsledare	7221	Löner till företagsledare
		7222	Tantien till företagsledare
		7227	Avgångsvederlag till företagsledare
		7228	Bruttolöneavdrag, företagsledare
		7229	Upplupna löner och tantien till företagsledare
7230	Löner till tjänstemän och ftsledare (utlandsanställda)	7231	Löner till tjänstemän och ftsledare (utlandsanställda)
		7232	Vinstandelar till tjänstemän och ftsledare (utlandsanställda)
		7237	Avgångsvederlag till tjänstemän och ftsledare (utlandsanställda)
		7238	Bruttolöneavdrag, tjänstemän och ftsledare (utlandsanställda)
		7239	Upplupna löner och vinstandelar till tjänstemän och ftsledare (utlandsanställda)
7240	Styrelsearvoden		
7280	Löner till tjänstemän och företagsledare för ej arbetad tid	7281	Sjuklöner till tjänstemän
		7282	Sjuklöner till företagsledare
		7283	Föräldraersättning till tjänstemän
		7284	Föräldraersättning till företagsledare
		7285	Semesterlöner till tjänstemän
		7286	Semesterlöner till företagsledare
		7288	Övriga löner till tjänstemän för ej arbetad tid

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		7289	Övriga löner till företagsledare för ej arbetad tid
7290	Förändring av semesterlöneskuld	7291	Förändring av semesterlöneskuld till tjänstemän
		7292	Förändring av semesterlöneskuld till företagsledare
73	Kostnadsersättningar och förmåner		
7300	Kostnadsersättningar och förmåner (gruppkonto)		
7310	Kontanta extraersättningar	7311	Ersättningar för sammanträden m.m.
		7312	Ersättningar för förslagsverksamhet och uppfinningar
		7313	Ersättningar för/bidrag till bostadskostnader
		7314	Ersättningar för/bidrag till måltidskostnader
		7315	Ersättningar för/bidrag till resor till och från arbetsplatsen
		7316	Ersättningar för/bidrag till arbetskläder
		7317	Ersättningar för/bidrag till arbetsmaterial och arbetsverktyg
		7318	Felräkningspengar
		7319	Övriga kontanta extraersättningar
7320	Traktamenten vid tjänsteresa	7321	Skattefria traktamenten, Sverige
		7322	Skattepliktiga traktamenten, Sverige
		7323	Skattefria traktamenten, utlandet
		7324	Skattepliktiga traktamenten, utlandet
7330	Bilersättningar	7331	Skattefria bilersättningar

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		7332	Skattepliktiga bilersättningar
		7333	Ersättning för trängselskatt, skattefri
7350	Ersättningar för föreskrivna arbetskläder		
7370	Representationsersättningar		
7380	Kostnader för förmåner till anställda	7381	Kostnader för fri bostad
		7382	Kostnader för fria eller subventionerade måltider
		7383	Kostnader för fria resor till och från arbetsplatsen
		7384	Kostnader för fria eller subventionerade arbetskläder
		7385	Kostnader för fri bil
		7386	Subventionerad ränta
		7387	Kostnader för lånedatorer
		7388	Anställdas ersättning för erhållna förmåner
		7389	Övriga kostnader för förmåner
7390	Övriga kostnadsersättningar och förmåner	7391	Kostnad för trängselskattförmån
		7392	Kostnad för förmån av hushållsnära tjänster
74	Pensionskostnader		
7400	Pensionskostnader (grupp-konto)		
7410	Pensionsförsäkringspremier	7411	Premier för kollektiva pensionsförsäkringar
		7412	Premier för individuella pensionsförsäkringar
7420	Förändring av pensionsskuld		
7430	Avdrag för räntedel i pensionskostnad		

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
7440	Förändring av pensionsstiftelsekapital	7441	Överföring av medel till pensionsstiftelse
		7448	Gottgörelse från pensionsstiftelse
7460	Pensionsutbetalningar	7461	Pensionsutbetalningar till f.d. kollektivanställda
		7462	Pensionsutbetalningar till f.d. tjänstemän
		7463	Pensionsutbetalningar till f.d. företagsledare
7470	Förvaltnings- och kreditförsäkringsavgifter		
7490	Övriga pensionskostnader		
75	Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal		
7500	Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal (grupp-konto)		
7510	Arbetsgivaravgifter 31,42 %	7511	Arbetsgivaravgifter för löner och ersättningar
		7512	Arbetsgivaravgifter för för-månsvärden
		7515	Arbetsgivaravgifter på skatte-pliktiga kostnadsersättningar
		7516	Arbetsgivaravgifter på arvoden
		7518	Arbetsgivaravgifter på brutto-löneavdrag m.m.
		7519	Arbetsgivaravgifter för semes-ter- och löneskulder
7530	Särskild löneskatt	7531	Särskild löneskatt för vissa försäkringsersättningar m.m.
		7532	Särskild löneskatt pensions-kostnader, deklarationspost
		7533	Särskild löneskatt för pen-sionskostnader
7550	Avkastningsskatt på pensions-medel	7551	Avkastningsskatt 15 % försäk-ringsföretag m.fl. samt avsatt till pensioner

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		7552	Avkastningsskatt 15 % utländska pensionsförsäkringar
		7553	Avkastningsskatt 30 % utländska försäkringsföretag m.fl.
		7554	Avkastningsskatt 30 % utländska kapitalförsäkringar
7570	Premier för arbetsmarknadsförsäkringar	7571	Arbetsmarknadsförsäkringar
		7572	Arbetsmarknadsförsäkringar pensionsförsäkringspremier, deklarationspost
7580	Gruppförsäkringspremier	7581	Grupplivförsäkringspremier
		7582	Gruppsjukförsäkringspremier
		7583	Gruppolycksfallsförsäkringspremier
		7589	Övriga gruppförsäkringspremier
7590	Övriga sociala och andra avgifter enligt lag och avtal		
76	Övriga personalkostnader		
7600	Övriga personalkostnader (gruppkonto)		
7610	Utbildning		
7620	Sjuk- och hälsovård	7621	Sjuk- och hälsovård, avdragsgill
		7622	Sjuk- och hälsovård, ej avdragsgill
		7623	Sjukvårdsförsäkring, ej avdragsgill
7630	Personalrepresentation	7631	Personalrepresentation, avdragsgill
		7632	Personalrepresentation, ej avdragsgill
7650	Sjuklöneförsäkring		

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
7670	Förändring av personalstiftelsekapital	7671	Avsättning till personalstiftelse
		7678	Gottgörelse från personalstiftelse
7690	Övriga personalkostnader	7691	Personalrekrytering
		7692	Begravningshjälp
		7693	Fritidsverksamhet
		7699	Övriga personalkostnader
77	Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar		
7710	Nedskrivningar av immateriella anläggningstillgångar		
7720	Nedskrivningar av byggnader och mark		
7730	Nedskrivningar av maskiner och inventarier		
7740	Nedskrivningar av vissa omsättningstillgångar		
7760	Återföring av nedskrivningar av immateriella anläggningstillgångar		
7770	Återföring av nedskrivningar av byggnader och mark		
7780	Återföring av nedskrivningar av maskiner och inventarier		
7790	Återföring av nedskrivningar av vissa omsättningstillgångar		
78	Avskrivningar enligt plan		
7810	Avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar	7811	Avskrivningar på balanserade utgifter
		7812	Avskrivningar på koncessioner m.m.
		7813	Avskrivningar på patent
		7814	Avskrivningar på licenser
		7815	Avskrivningar på varumärken
		7816	Avskrivningar på hyresrätter

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		7817	Avskrivningar på goodwill
		7819	Avskrivningar på övriga immateriella anläggningstillgångar
7820	Avskrivningar på byggnader och markanläggningar	7821	Avskrivningar på byggnader
		7824	Avskrivningar på markanläggningar
		7829	Avskrivningar på övriga byggnader
7830	Avskrivningar på maskiner och inventarier	7831	Avskrivningar på maskiner och andra tekniska anläggningar
		7832	Avskrivningar på inventarier och verktyg
		7833	Avskrivningar på installationer
		7834	Avskrivningar på bilar och andra transportmedel
		7835	Avskrivningar på datorer
		7836	Avskrivningar på leasade tillgångar
		7839	Avskrivningar på övriga maskiner och inventarier
7840	Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet		
79	Övriga rörelsekostnader		
7940 [Ej K2]	Orealiserade positiva/negativa värdeförändringar på säkringsinstrument		
7960	Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär		
7970	Förlust vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar	7971	Förlust vid avyttring av immateriella anläggningstillgångar
		7972	Förlust vid avyttring av byggnader och mark

Huvudkonton	Underkonton
	7973 Förlust vid avyttring av maskiner och inventarier
7990	Övriga rörelsekostnader

8 Finansiella och andra inkomster/intäkter och utgifter/kostnader

Huvudkonton	Underkonton
80	Resultat från andelar i koncernföretag
8010	Utdelning på andelar i koncernföretag
	8012 Utdelning på andelar i dotterföretag
	8016 Emissionsinsats, koncernföretag
8020	Resultat vid försäljning av andelar i koncernföretag
	8022 Resultat vid försäljning av andelar i dotterföretag
8030	Resultatandelar från handelsbolag (dotterföretag)
8070	Nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag
	8072 Nedskrivningar av andelar i dotterföretag
	8076 Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos moderföretag
	8077 Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos dotterföretag
8080	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag
	8082 Återföringar av nedskrivningar av andelar i dotterföretag
	8086 Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos moderföretag
	8087 Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos dotterföretag
81	Resultat från andelar i intresseföretag
8110	Utdelningar på andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i
	8111 Utdelningar på andelar i intresseföretag
	8112 Utdelningar på andelar i gemensamt styrda företag

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		8113	Utdelningar på andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i
		8116	Emissionsinsats, intresseföretag
		8117	Emissionsinsats, gemensamt styrda företag
		8118	Emissionsinsats, 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	8121	Resultat vid försäljning av andelar i intresseföretag
		8122	Resultat vid försäljning av andelar i gemensamt styrda företag
		8123	Resultat vid försäljning av andelar i 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)	8131	Resultatandelar från handelsbolag (intresseföretag)
		8132	Resultatandelar från handelsbolag (gemensamt styrda företag)
		8133	Resultatandelar från handelsbolag (övriga företag som det finns ett ägarintresse i)
8170	Nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	8171	Nedskrivningar av andelar i intresseföretag
		8172	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag
		8173	Nedskrivningar av andelar i gemensamt styrda företag
		8174	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag
		8176	Nedskrivningar av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
8180	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos intresseföretag	8177	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
		8181	Återföringar av nedskrivningar av andelar i intresseföretag
		8182	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag
		8183	Återföringar av nedskrivningar av andelar i gemensamt styrda företag
		8184	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag
		8186	Återföringar av nedskrivningar av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i
		8187	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
82	Resultat från övriga värdepapper och långfristiga fordringar (anläggningstillgångar)		
8210	Utdelningar på andelar i andra företag	8212	Utdelningar, övriga företag
		8216	Insatsemissioner, övriga företag
8220	Resultat vid försäljning av värdepapper i och långfristiga fordringar hos andra företag	8221	Resultat vid försäljning av andelar i andra företag
		8222	Resultat vid försäljning av långfristiga fordringar hos andra företag
		8223	Resultat vid försäljning av derivat (långfristiga värdepappersinnehav)
8230	Valutakursdifferenser på långfristiga fordringar	8231	Valutakursvinster på långfristiga fordringar

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
		8236	Valutakursförluster på långfristiga fordringar
8240	Resultatandelar från handelsbolag (andra företag)		
8250	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos och värdepapper i andra företag	8251	Ränteintäkter från långfristiga fordringar
		8252	Ränteintäkter från övriga värdepapper
		8254	Skattefria ränteintäkter, långfristiga tillgångar
		8255	Avkastningsskatt kapitalplacering
8260	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos koncernföretag	8261	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos moderföretag
		8262	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos dotterföretag
		8263	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos andra koncernföretag
8270	Nedskrivningar av innehav av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag	8271	Nedskrivningar av andelar i andra företag
		8272	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos andra företag
		8273	Nedskrivningar av övriga värdepapper hos andra företag
8280	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag	8281	Återföringar av nedskrivningar av andelar i andra företag
		8282	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos andra företag
		8283	Återföringar av nedskrivningar av övriga värdepapper i andra företag
8290 [Ej K2]	Värdering till verkligt värde, anläggningstillgångar	8291 [Ej K2]	Orealiserade värdeförändringar på anläggningstillgångar
		8295 [Ej K2]	Orealiserade värdeförändringar på derivatinstrument

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
83	Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter		
8310	Ränteintäkter från omsättningstillgångar	8311	Ränteintäkter från bank
		8312	Ränteintäkter från kortfristiga placeringar
		8313	Ränteintäkter från kortfristiga fordringar
		8314	Skattefria ränteintäkter
		8317	Ränteintäkter för dold räntekompensation
		8319	Övriga ränteintäkter från omsättningstillgångar
8320 [Ej K2]	Värdering till verkligt värde, omsättningstillgångar	8321 [Ej K2]	Orealiserade värdeförändringar på omsättningstillgångar
		8325 [Ej K2]	Orealiserade värdeförändringar på derivatinstrument (oms.-tillg.)
8330	Valutakursdifferenser på kortfristiga fordringar och placeringar	8331	Valutakursvinster på kortfristiga fordringar och placeringar
		8336	Valutakursförluster på kortfristiga fordringar och placeringar
8340	Utdelningar på kortfristiga placeringar		
8350	Resultat vid försäljning av kortfristiga placeringar		
8360	Övriga ränteintäkter från koncernföretag	8361	Övriga ränteintäkter från moderföretag
		8362	Övriga ränteintäkter från dotterföretag
		8363	Övriga ränteintäkter från andra koncernföretag
8370	Nedskrivningar av kortfristiga placeringar		
8380	Återföringar av nedskrivningar av kortfristiga placeringar		

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
8390	Övriga finansiella intäkter		
84	Räntekostnader och liknande resultatposter		
8400	Räntekostnader (gruppkonto)		
8410	Räntekostnader för långfristiga skulder	8411	Räntekostnader för obligations-, förlags- och konvertibla lån
		8412	Räntedel i årets pensionskostnad
		8413	Räntekostnader för checkräkningskredit
		8415	Räntekostnader för andra skulder till kreditinstitut
		8417	Räntekostnader för dold räntekompensation m.m.
		8418	Avdragspost för räntesubventioner
		8419	Övriga räntekostnader för långfristiga skulder
8420	Räntekostnader för kortfristiga skulder	8421	Räntekostnader till kreditinstitut
		8422	Dröjsmålsräntor för leverantörsskulder
		8423	Räntekostnader för skatter och avgifter
		8424	Räntekostnader byggnadskreditiv
		8429	Övriga räntekostnader för kortfristiga skulder
8430	Valutakursdifferenser på skulder	8431	Valutakursvinster på skulder
		8436	Valutakursförluster på skulder
8440	Erhållna räntebidrag		
8450 [Ej K2]	Orealiserade värdeförändringar på skulder	8451 [Ej K2]	Orealiserade värdeförändringar på skulder
		8455 [Ej K2]	Orealiserade värdeförändringar på säkringsinstrument

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
8460	Räntekostnader till koncernföretag	8461	Räntekostnader till moderföretag
		8462	Räntekostnader till dotterföretag
		8463	Räntekostnader till andra koncernföretag
8480 [Ej K2]	Aktiverade ränteutgifter		
8490	Övriga skuldrelaterade poster	8491	Erhållet ackord på skulder till kreditinstitut m.m.
85	(Fri kontogrupp)		
86	(Fri kontogrupp)		
87	(Fri kontogrupp)		
88	Bokslutsdispositioner		
Förändring av periodiseringsfonder för juridisk person och enskild näringsidkare			
8810	Förändring av periodiseringsfond	8811	Avsättning till periodiseringsfond
		8819	Återföring från periodiseringsfond
Bokslutsdispositioner för samtliga företagsformer			
8820	Mottagna koncernbidrag		
8830	Lämnade koncernbidrag		
8840	Lämnade gottgörelser		
8850	Förändring av överavskrivningar	8851	Förändring av överavskrivningar, immateriella anläggningstillgångar
		8852	Förändring av överavskrivningar, byggnader och markanläggningar
		8853	Förändring av överavskrivningar, maskiner och inventarier

BAS

Kontoplan BAS 2025

Huvudkonton		Underkonton	
8860	Förändring av ersättningsfond	8861	Avsättning till ersättningsfond för inventarier
		8862	Avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar
		8864	Avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel
		8865	Ianspråktagande av ersättningsfond för avskrivningar
		8866	Ianspråktagande av ersättningsfond för annat än avskrivningar
		8869	Återföring från ersättningsfond
8890	Övriga bokslutsdispositioner	8892	Nedskrivningar av konsolideringskaraktär av anläggningstillgångar
		8896	Förändring av lagerreserv
		8899	Övriga bokslutsdispositioner
89	Skatter och årets resultat		
8910	Skatt som belastar årets resultat		
8920	Skatt på grund av ändrad beskattning		
8930	Restituerad skatt		
8940 [Ej K2]	Uppskjuten skatt		
8980	Övriga skatter		
8990	Resultat	8999	Årets resultat

Sökordsregister

A

affärshändelser 9, 432
aktierelaterade ersättningar 1468, 1509, 1536
aktuell skatt 1489, 1537
analysteknik 1553
andelar 25
anläggningsregister 447, 460, 512, 581, 649
anläggningstillgång
– anskaffningsvärde 34
– avskrivning 34
– definition 33
– komponenter 1409, 1412
– nedskrivning 34
– noter 38
– uppskrivning 34
anskaffningsvärde
– anläggningstillgång 34
– varulager 36
anställda, medelantalet 41, 533, 540
arkivering 19, 486
avgångsvederlag 45, 1149, 1333, 1649
avskrivning 34, 1661, 1665
avsättningar 38

B

balansräkning
– enligt ÅRL 69
– förkortad form ÅRL 31
– K1 enskilda näringsidkare 561
– K1 ideella föreningar 630
– K2 997
– K3 1306
– Srf konsulternas mall 1632
– årsbokslut 737
begreppen moderföretag och koncern 549
begreppet företag 548
behandlingshistorik 16, 497
bokföring
– i konkurs 425, 496
– utomlands 490, 492
Bokföringsnämnden 299
bokföringspost 432

bokslutstransaktioner 449, 460
bostadsrättsförening 310
– fond för yttre underhåll 1142, 1320
bruttomarginal 1559
bruttovinst 1568
bundet eget kapital
– aktiebolag 33, 183
– ekonomisk förening 33
byte mellan K-regelverk 525

C

checkräkningskredit
– K2 1004, 1159, 1168, 1196
– K3 1321
– Srf konsulternas mallar 1643
– Srf U 1659
– årsbokslut 742, 743, 876, 881

D

delårsrapport 68
dotterföretag
– K2 1175
– K3 1336
– ÅRL 26
– årsbokslut 887

E

eget kapital
– aktiebolag 33
– ekonomisk förening 33
– K1 enskilda näringsidkare 558
– K1 ideella föreningar 637
– K2 1137
– K3 1312, 1317, 1453
– K3 ideella föreningar 1518
– K3 stiftelser 1511
– årsbokslut 858
eget utvecklingsarbete
– K2 1095
– K3 1418
– ÅRL 34
– årsbokslut 818
elektronisk handling 19
elektronisk underskrift 30, 63, 88

Sökordsregister

enskilda näringsidkare
– arkivering 495
– förenklart årsbokslut (K1) 553
– upphörande av bokföringsskyldighet 543

ersättningar till anställda 44, 1331

ersättning, revisor 46, 1335

eventualförpliktelser

- K2 1169
- K3 1451
- Srf konsulternas mallar 1650
- ÅRL 40
- årsbokslut 882

F

factoringkredit 1659

fast pris

- K2 1057
- K3 1460
- årsbokslut 774

femtusenkronorsregeln 1656, 1671

finansiella anläggningstillgångar

- K2 1113
- K3 1349, 1366
- årsbokslut 834

finansiella instrument

- K3 1349, 1366, 1508
- ÅRL 36, 39, 42

finansiella leasingavtal 1440, 1443, 1446, 1510

formelsamling 1568

fritt eget kapital

- aktiebolag 33, 150, 190
- ekonomisk förening 33

fusion 205, 329

fusionsdifferens 341

fusionsvederlag 334

förbättringsutgifter på annans fastighet 1106

- K2 1086, 1096
- årsbokslut 806, 820, 829

förenklart årsbokslut 17, 553, 623

företag 9, 25, 431

förnödenheter 752, 843, 845, 1015, 1122, 1124, 1388

förseningsavgifter 64, 78

först-in-först-ut-principen 36, 566, 635, 846, 1125, 1389, 1647

förvaltningsberättelse 46, 59, 178, 1042, 1297, 1627

förvaltningsfastigheter 1407, 1408, 1417, 1506

förvärvsanalys 335, 336

G

gemensamt räkenskapsår 547

gemensam verifikation 15, 471

god redovisningssed 13, 21, 29, 55, 561, 630, 722, 978, 1293, 1304, 1620

goodwill 34, 39, 58, 59, 1429, 1480, 1622, 1645

grundbokföring 15, 438

gränsvärden 529

H

huvudbokföring 15, 438

hållbarhetsrapport 50

hållbarhetsupplysningar 47, 1301

händelser efter balansdagen 720, 783, 976, 1066, 1449, 1498

hänvisningsverifikation 15, 470, 503

I

ideell förening

- K1 623
- K2 983
- K3 1517
- årsbokslut 725

immateriella anläggningstillgångar

- K1 enskilda näringsidkare 561
- K1 ideella föreningar 650
- K2 1093
- K3 1417
- Srf konsulternas mallar 1622
- Srf U 1661
- ÅRL 34
- årsbokslut 817

inkomstskatter 1324, 1488

inkurans 35

- K2 976, 1128
- K3 1389, 1392
- årsbokslut 720, 849

inkuranstrappa 850, 1129, 1393

intresseföretag

- K2 1173
- K3 1395
- ÅRL 26, 27
- årsbokslut 886

J

jämförelsetal 32, 39, 630, 723, 975, 977,
981, 1164, 1189, 1191, 1296, 1346, 1347,
1348, 1349, 1506, 1618

K

K1-företag enskilda firmor 553
K1-företag ideella föreningar m.fl. 623
K2-företag, mindre företag 957
K3-företag 1273
kassaflödesanalys 29, 49, 55, 59, 1195,
1320, 1512, 1518, 1524, 1571
kassalikviditet 1568
klyvningsmetoden 59, 1403
komponenter 320, 1409, 1412
koncern 9
koncernbegreppet 547
koncernredovisning 54, 1336
konkurs 425
kontering på verifikation 470
kontoplan BAS 1683
kontrollbalansräkning 248, 1045, 1140,
1172, 1304
konvertibla lån 44, 1649

L

likvidation 30
lägsta värdets princip 809, 844, 856, 892,
1090, 1123, 1135, 1179, 1354, 1388
löner, andra ersättningar och sociala kost-
nader 44, 1331
löpande bokföring 15, 437, 438, 441
löpande räkning
– K2 1056
– K3 1460
– årsbokslut 773

M

materiella anläggningstillgångar
– K2 1093
– K3 1408
– Srf konsulternas mallar 1623
– årsbokslut 817
medelantalet anställda 41, 533, 540
mindre företag 26, 532, 1582
mindre koncern 26, 533
moderföretag 9, 26, 41, 1176, 1182, 1336,
1340, 1504, 1638
– K2 1175
– årsbokslut 887

N

nedskrivning 34
– K2 1108, 1118, 1178
– K3 1474
– årsbokslut 831, 839, 890
nettoförsäljningsvärde 35, 849, 855, 857,
1128, 1134, 1135, 1136, 1392
nettomarginal 1559
nettoomsättning 10, 25, 434, 532, 728,
734, 985, 994, 1334, 1639
noter 38, 1161, 1325, 1635
nuvärdeberäkning 869, 1153
närstående 27, 41, 178, 197, 757, 1020,
1024, 1026, 1501

O

offentliga bidrag 785, 788, 811, 817, 875,
1068, 1092, 1093, 1158, 1465
offentliggörande 62
omsättningstillgång, definition 33
omsättningstillväxt 1568
operationella leasingavtal 808, 1088, 1442,
1445, 1446, 1510

P

pappershandling 19
patent 34, 750, 1013, 1423, 1439, 1622
pensioner 45, 871, 1154, 1482, 1640
personligt betalningsansvar 66, 84, 249,
250
post för post 440, 567, 635, 844, 1122,
1287, 1388, 1621
pågående arbete 36, 768, 780, 781, 910,
1051, 1063, 1064, 1167, 1387, 1632,
1679, 1681

R

redovisningsmedel 467, 754, 806, 854,
1017, 1086, 1133, 1310
redovisningsprinciper 29, 39, 55, 304,
478, 714, 717, 879, 969, 970, 973, 1161,
1163, 1284, 1326, 1327, 1345, 1621
redovisningsvaluta 14, 30, 36, 84, 93, 94,
430, 443, 444, 726, 885, 976, 980, 1297,
1495
registrerat trossamfund (K1) 626
registreringsordning 15, 438
reservfond 33, 70

Sökordsregister

resultaträkning
– förkortad form K2 989
– förkortad form ÅRL 33
– förkortad form årsbokslut 731
– K1 enskilda näringsidkare 569
– K1 ideella föreningar 639
– K2 984
– K3 1314
– Srf konsulternas mall 1628
– årsbokslut 727
royalty 782, 797, 1065, 1079, 1462
råvaror och förnödenheter 36, 728, 740,
820, 986, 1001, 1096, 1124, 1388
räkenskapsinformation 10, 13, 19, 21, 477
– arkivering 19, 486
räntekänslighet 316
räntetäckningsgrad 1568
rättelse
– bokföringspost 15, 448
– verifikation 16, 471
rättvisande bild 29, 55, 722, 978, 1294,
1304, 1620, 1637
rörelseförvärv (K3) 1429
rörelseintäkter 768, 1051
rörelsekostnader 791, 1073

S

sidoordnad bokföring 15, 447
skanning 464, 479, 482
sociala kostnader 44, 1331, 1641
soliditet 1568
ställda säkerheter 19, 40, 46, 881, 1168,
1181, 1328, 1334, 1501, 1649, 1677
större företag 25, 532, 1582
större koncern 26, 533
systematisk ordning 15, 438
systemdokumentation 16, 497

T

tantiem 45, 1332, 1640
tillgångars avkastning 1569
trossamfund (K1) 626

U

undertecknande 19, 30, 55, 88, 561, 630,
724, 981, 1294
upplupna intäkter 32, 852, 1131, 1633

upplupna kostnader 32, 1634
uppskjuten skatt 44, 305, 866, 1150, 1489
uppskrivning 34, 35, 150, 582, 651, 1111,
1112, 1120, 1182, 1357, 1427, 1626, 1673
uppskrivningsfond 35, 1111, 1112, 1357,
1427
utländska filialer 9, 432
utländsk valuta 443, 737, 837, 853, 856,
876, 1116, 1133, 1135, 1159, 1199, 1324,
1495
utrangering 562, 565, 570, 632, 634, 641,
799, 1080, 1415, 1428

V

valutakurs 443, 1495
varulager
– anskaffningsvärde 36
– anskaffningsvärde (K1 enskilda
näringsidkare) 566
– anskaffningsvärde (K1 ideella
föreningar) 635
– anskaffningsvärde (K2) 1124
– anskaffningsvärde (K3) 1389
– anskaffningsvärde (årsbokslut) 845
verifikation 9, 13, 15, 463
verkligt värde 36, 1366
verksamhetsgrenar 46, 450, 1334
vinstmarginal 1559, 1569
vinstutdelning 180, 181
värdeöverföring 180
väsentliga händelser 41, 47, 1043, 1045,
1046, 1171, 1172, 1298, 1500

Å

årsbokslut 17, 701
årsredovisning 16
– mindre företag (K2) 957
– större företag (K3) 1273
återkommande utgifter 796, 1077, 1674
återvinningsvärde 1415, 1475, 1476

Ä

ägarintresse 27, 730, 739, 836, 888, 988,
1000, 1114, 1175, 1395, 1638

Ö

överkursfond 89, 149, 153

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]



Srf konsulterna

Professionell utveckling

Vi erbjuder auktorisation, certifiering, medlemskap, utbildningsprogram och kurser för dig som arbetar med redovisning och löner.

Läs mer och boka på srfkonsult.se

Srf Redovisning innehåller:

Bokföringslagen

Årsredovisningslagen

Aktiebolagslagen

Bokföringsnämndens K-regelverk

Bokföringsnämndens övriga normering

Företagsanalys med redovisningsinformation

Srf konsulternas mallar för upprättande av årsredovisning
och årsbokslut

Srf konsulternas uttalanden i redovisningsfrågor

Kontoplan BAS 2025



Srf
konsulterna

Srf konsulterna – Den ledande branschorganisationen inom
redovisning, lön och rådgivning • srfkonsult.se

