

BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA RÅD

ISSN 1404-5761

Utgivare: Anders Bengtsson, Bokföringsnämnden, Box 6751, 113 85 STOCKHOLM

BFNAR 2003:3

Bokföringsnämndens allmänna råd om redovisning av intäkter

beslutade den 31 mars 2003.

Bokföringsnämnden lämnar följande allmänna råd om redovisning av intäkter.

Tillämpning

1. Detta allmänna råd gäller vid upprättande av bokslut för de näringsdrivande icke-noterade företag som valt att inte tillämpa RR 11 Intäkter. De företag som tillämpar det allmänna rådet skall tillämpa samtliga punkter, om inte något annat följer av punkt 4 eller 5.

2. Punkterna skall tillämpas såväl i redovisningen för ett enskilt subjekt som i koncernredovisningen, utom när något annat anges.

3. De näringsdrivande icke-noterade företagen delas in i små, medelstora respektive stora företag. Vilka företag som är små, medelstora respektive stora framgår av BFNAR 2000:2.

4. För små, medelstora och stora företag samt små och medelstora koncerner gäller följande:

Kategori	Behöver inte tillämpa punkt	... som gäller	... men skall i så fall tillämpa
Små företag och koncerner	11–13	dold räntekompensation	nominella värdet
	29	huvudregel för löpande räkning	punkt 30
	31–38	huvudregel för fast pris	punkt 39
	43	särredovisning av intäktslag	-----
	44	särredovisning av byten	-----
	45	upplysning om icke fakturerade tjänsteuppdrag	punkt 46

	48	byte av redovisningsprincip	de nya principerna på transaktioner och händelser fr.o.m. bytet
Medelstora företag och koncerner	11–13	dold räntekompensation	nominella värdet
	29	huvudregel för löpande räkning	punkt 30
	31–38	huvudregel för fast pris	punkt 39
	48	byte av redovisningsprincip	de nya principerna på transaktioner och händelser fr.o.m. bytet
Stora företag	29	huvudregel för löpande räkning	punkt 30
	31–38	huvudregel för fast pris	punkt 39

5. För medelstora företag och koncerner samt stora företag och koncerner gäller vidare följande:

Kategori	Får inte tillämpa punkt	... som gäller	... utan tillämpar i stället
Medelstora företag och koncerner samt Stora företag	46	lättnad i upplysning om icke fakturerade tjänsteuppdrag	punkt 45
Stora koncerner	30	alternativregel för löpande räkning	punkt 29
	39	alternativregel för fast pris	punkt 31–38
	45–46	upplysning om alternativregeln	----

Förhållandet mellan det allmänna rådet om intäkter och andra redovisningsnormer

6. Det allmänna rådet behandlar intäkter från följande typer av transaktioner och händelser om inte något annat anges i punkt 7:

- a) försäljning av varor,
- b) utförande av tjänsteuppdrag, samt
- c) ränta, royalty eller utdelning.

7. I det allmänna rådet behandlas **inte** intäkter till följd av:

- a) leasingavtal inklusive hyresavtal,
- b) utdelningar på investeringar som redovisas enligt kapitalandelsmetoden,
- c) försäkringsavtal i försäkringsbolag, samt
- d) entreprenadavtal.

Definitioner

8. I detta allmänna råd används följande definitioner:

Inkomst är ett bruttoinflöde av ekonomiska fördelar till ett företag som

- a) ökar företagets eget kapital och
- b) inte utgör tillskott från ägarna eller innehavare av instrument som är relaterade till aktierna i företaget.

Intäkt är den del av ett företags inkomst som kan hänföras till redovisningsperioden.

Varor är egentillverkade varor och varor som köpts in för att säljas, såsom handelsvaror samt mark och annan egendom (materiell såväl som immateriell) som innehas för försäljning.

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

Nominellt värde (t.ex. fakturabelopp) är det värde som anges i ett avtal, en faktura eller någon liknande handling.

Tjänsteuppdrag avser tjänster som tillhandahålls inom ramen för en uppdragsöverenskommelse och som normalt skall utföras inom en bestämd tid. Uppdraget kan utföras inom en redovisningsperiod eller sträcka sig över flera perioder.

Uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.

Uppdrag till fast pris är ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning.

Hur beräknas inkomsten

Allmänt

9. Inkomst kan endast vara det som företaget tar emot för egen räkning. Belopp som företaget inkasserar för någon annans räkning, såsom t.ex. mervärdesskatt, utgör inte inkomst. Detsamma gäller belopp som t.ex. en kommissionär eller ett kommissionärsföretag tar emot för någon annans räkning. I sådana fall utgörs inkomsten bara av den mottagna provisionen.

10. En inkomst skall redovisas till verkligt värde av vad företaget fått eller kommer att få. Detta innebär att en inkomst skall redovisas till nominellt värde (fakturabelopp) om företaget får ersättningen i likvida medel direkt vid leveransen. Avdrag skall göras för lämnade rabatter.

Dold räntekompensation

11. Om betalningstidpunkten senarelagts på ett sådant sätt att inkomsten inte är lika med dess nominella värde (dold räntekompensation) skall inkomsten för vissa företag (se punkt 4) fastställas genom att nuvärdet av framtida betalningar beräknas (nuvärdeberäkning). Nuvärdet behöver inte beräknas om den avtalade kredittiden är högst ett år.

12. Som diskonteringsränta vid nuvärdeberäkningen skall företaget använda den effektiva ränta som ger skillnadsbeloppet mellan kontantpris och avtalat pris, om ett sådant skillnadsbelopp kan fastställas. Om detta inte är möjligt, skall företaget i stället använda den ränta som det skulle ha begärt av köparen för ett lån på motsvarande villkor.

13. När ett företag tar hänsyn till dold räntekompensation, redovisar det skillnaderna mellan betalningarnas verkliga värde och nominella värde som ränteinkomst. Ränteinkomsten skall fördelas över kredittiden enligt vad som anges i punkt 41 a.

Byten

14. Ett byte av en vara eller en tjänst mot en vara eller en tjänst *av liknande slag och värde* skall inte redovisas som en inkomst.

15. Ett byte av en vara eller en tjänst mot en *olikartad* vara eller tjänst skall redovisas som en inkomst. Företagets inkomst är då det verkliga värdet av de varor eller tjänster som det tagit emot. Detta värde skall

justeras om företaget lämnat eller tagit emot kontant ersättning eller motsvarande som en del i affären.

16. Vid ett byte mot en olikartad vara eller tjänst kan det vara omöjligt att beräkna de mottagna varornas eller tjänsternas verkliga värde på ett tillförlitligt sätt. I så fall motsvarar företagens inkomst i stället det verkliga värdet av de varor eller tjänster som lämnats i byte. Detta värde skall justeras om företaget lämnat eller tagit emot kontant ersättning eller motsvarande som en del i affären.

En eller flera transaktioner

17. Frågan om ett företag haft en inkomst skall prövas särskilt för varje enskild transaktion, om inte något annat följer av punkt 18 och 19.

18. En transaktion kan bestå av flera delar som är möjliga att skilja åt. Då skall företaget pröva frågan om det haft en inkomst särskilt för var och en av dessa delar, om detta är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden av transaktionen.

19. Om flera transaktioner hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan att samtliga transaktioner beaktas, skall företaget pröva frågan om det haft en inkomst sammantaget för dessa transaktioner.

När redovisas inkomsten som intäkt – försäljning av varor

Allmänt

20. Inkomsten från ett företags försäljning av varor skall redovisas som en intäkt när samtliga följande villkor är uppfyllda:

- a) företaget har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande till köparen,
- b) företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och utövar inte heller någon reell kontroll över de varor som sålts,
- c) inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- d) det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som företaget skall få av transaktionen kommer att tillfalla företaget, och
- e) de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

21. Om det visar sig osäkert att företaget kommer att kunna få betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, skall det belopp som sannolikt inte kommer att betalas redovisas som kostnad och således inte som en minskning av intäkten.

22. Om företaget behåller väsentliga risker som är förknippade med att äga varan utgör transaktionen inte någon försäljning. Företaget redovisar därför inte inkomsten som en intäkt. Ett företag kan behålla sådana väsentliga risker på flera olika sätt. Situationer där företaget behåller väsentliga risker och förmåner är exempelvis

a) när företaget behåller ett åtagande gentemot köparen som avser varans funktion och som inte omfattas av normala garantivillkor,

b) när köparens betalning är villkorad av de betalningar som köparen får då varorna säljs vidare,

c) när varorna levereras för att installeras, installationen utgör en väsentlig del av leveransen och installationen inte har slutförts, samt

d) när köparen har rätt att häva köpet av skäl som specificeras i försäljningsavtalet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att det kommer att ske.

Delleveranser

23. Om en försäljning av varor omfattar två eller flera delleveranser, redovisas intäkten från transaktionen när företaget har fullgjort samtliga delleveranser. Om en delleverans saknar funktionellt samband med senare leveranser och företaget inte har några ytterligare åtaganden som avser den levererade varan, skall intäkten redovisas direkt vid delleveransen.

När redovisas inkomsten som intäkt – redovisning av tjänsteuppdrag

Allmänt

24. En uppdragsinkomst skall redovisas som en intäkt endast om det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som uppdragsavtalet ger kommer att tillfalla företaget. Om det visar sig osäkert att företaget kommer att kunna få betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, skall det belopp som sannolikt inte kommer att betalas redovisas som kostnad och således inte som en minskning av intäkten.

25. Som framgått av definitionerna i punkt 8, finns det olika slag av tjänsteuppdrag:

a) *Uppdrag på löpande räkning* är ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. För sådana avtal som avser uppdrag på löpande räkning gäller punkterna 29–30.

b) *Uppdrag till fast pris* är ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning. För sådana avtal som avser uppdrag till fast pris gäller punkterna 31–39.

26. För såväl redovisning av uppdrag på löpande räkning som redovisning av uppdrag till fast pris finns det en huvudregel och en alternativregel. De företag som tillämpar alternativregeln får i båda fallen byta till huvudregeln. De företag som tillämpar huvudregeln får däremot inte i något av fallen byta till alternativregeln, om det inte finns särskilda skäl för detta.

27. Alternativregeln får användas i koncernredovisningen endast om alternativregeln väljs också i redovisningen för den juridiska personen. Huvudregeln får användas i koncernredovisningen även om alternativregeln används i redovisningen för den juridiska personen.

28. Samma metod skall användas vid redovisning av samtliga uppdrag av samma art (fast pris eller löpande räkning). Alternativregeln får tillämpas vid redovisning av uppdrag på löpande räkning även om huvudregeln tillämpas för uppdrag till fast pris och vice versa.

Uppdrag på löpande räkning – huvudregeln

29. Företagets intäkt från uppdrag på löpande räkning är värdet av det arbete som lagts ned och det material som levererats eller förbrukats under perioden. Värdet skall beräknas utifrån det avtalade priset. Lön som kan hänföras till avtalet redovisas som kostnad när arbetet utförs. Utgift för material redovisas som kostnad när materialet levereras eller förbrukas. När det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust redovisas den bedömda förlusten omedelbart som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte. Om företaget har fakturerat uppdraget innan det utförts, skall inkomsten redovisas som en skuld. I balansräkningen får kvittning inte ske mellan uppdrag som ger ett positivt saldo och uppdrag som ger ett negativt saldo, om det inte är frågan om samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder.

Uppdrag på löpande räkning – alternativregeln

30. Alternativregeln innebär att vissa företag (se punkt 4) inte behöver redovisa värdet av det under perioden nedlagda arbetet och det levererade eller förbrukade materialet som intäkt förrän tjänsten faktureras. En förutsättning är att företaget inte dröjer längre med att fakturera än vad som följer av en affärsmässig branschpraxis eller i övrigt kan motiveras av affärsmässiga skäl. Lön som kan hänföras till avtalet skall redovisas som kostnad när arbetet utförs. Utgift för material skall redovisas som kostnad när materialet levereras eller förbrukas. När det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust redovisas den bedömda förlusten omedelbart som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte. Om företaget har fakturerat uppdraget innan det utförts, skall inkomsten redovisas som en skuld.

Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln – resultaträkningen

31. En inkomst som kan hänföras till ett uppdrag till fast pris skall redovisas som en intäkt baserat på färdigställandegraden på balansdagen när företaget

- a) sannolikt kommer att få de ekonomiska fördelar som är förknippade med tjänsteuppdraget, och
- b) på ett tillförlitligt sätt kan beräkna
 - inkomsten,
 - färdigställandegraden på balansdagen, samt
 - de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget.

32. Företaget kan i allmänhet beräkna utfallet på ett tillförlitligt sätt när det träffat överenskommelse med tjänsteuppdragets övriga parter om

- a) varje parts rättigheter när det gäller den tjänst som skall utföras respektive tas emot,
- b) den ersättning som företaget skall få, och
- c) villkoren för den ekonomiska uppgörelsen.

33. Färdigställandegraden för ett tjänsteuppdrag skall fastställas med hjälp av en metod som på ett tillförlitligt sätt mäter de tjänster företaget utfört. Tillämpningen skall vara konsekvent. Delbetalningar och förskott från beställaren återspeglar oftast inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt.

34. Det beräknade ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag utgör skillnaden mellan å ena sidan inkomsten för uppdraget i sin helhet så som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och å andra sidan de

utgifter som svarar mot denna inkomst. Om inkomsterna vid denna beräkning understiger utgifterna uppstår en bedömd förlust, som omedelbart skall redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte.

35. Om företaget inte kan beräkna utfallet av ett tjänsteuppdrag på ett tillförlitligt sätt, skall uppdragsinkomsten bara redovisas som intäkt i den utsträckning inkomsten motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. Är det inte sannolikt att uppdragsutgifterna kommer att ersättas av beställaren, redovisas ingen intäkt. Utgifter som uppkommit på grund av uppdraget redovisas i sådana fall som kostnader. När förhållandena ändras, skall uppdragsinkomsten redovisas som intäkt baserat på färdigställandegraden.

36. När ett tjänsteuppdrag består av ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod, fördelas inkomsten linjärt över perioden om det inte kan visas att någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden. Om en av aktiviteterna dominerar, senareläggs intäktsredovisningen tills denna aktivitet har utförts.

Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln – balansräkningen

37. a) Det som redovisas som intäkt i resultaträkningen jämförs med de belopp som fakturerats beställare (uppdragsgivare) under samma period. Om de fakturerade beloppen överstiger den redovisade intäkten utgör mellanskillnaden en skuld. Om däremot intäkten överstiger de fakturerade beloppen är mellanskillnaden i stället en fordran. Den skuld eller fordran som uppkommit avräknas mot belopp som balanserats från föregående period.

b) Om företaget beräknar färdigställandegraden med ledning av andra faktorer än nedlagda utgifter i förhållande till totala utgifter, skall även utgifterna periodiseras. Det som redovisas som en kostnad i resultaträkningen jämförs då med nedlagda utgifter. Om kostnaden överstiger utgifterna, utgör mellanskillnaden en skuld (en upplupen kostnad). Om däremot utgifterna överstiger kostnaderna, är mellanskillnaden en fordran.

38. I balansräkningen får kvittning inte ske mellan uppdrag som ger ett positivt saldo och uppdrag som ger ett negativt saldo, om det inte är frågan om samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder.

Uppdrag till fast pris enligt alternativregeln – resultat- och balansräkningen

39. Vissa företag (se punkt 4) får avstå från att redovisa inkomsterna från uppdrag till fast pris som intäkt enligt punkt 31–38 och i stället vänta med intäktsredovisningen tills arbetet väsentligen är fullgjort. Fram till vinstavräkningen redovisar företaget i dessa fall på följande sätt:

- a) Utgifter som avser direkta kostnader och en skälig andel av indirekta kostnader värderas enligt lägsta värdets princip och redovisas i balansräkningen som "Pågående arbeten för annans räkning" under rubriken Varulager m.m. Fakturerade belopp redovisas som en kortfristig skuld. Alternativt gör företaget en s.k. öppen nettoredovisning av båda posterna och det saldo som uppkommer utgör då antingen en tillgång eller en skuld som benämns "Pågående arbeten för annans räkning, netto".
- b) Förändringen i nedlagda kostnader från periodens början skall särredovisas i resultaträkningen om resultaträkningen är kostnadsslagsindelad. Är resultaträkningen funktionsindelad redovisas inga nedlagda kostnader förrän uppdraget vinstavräknas.
- c) En bedömd förlust skall i sin helhet omgående redovisas som kostnad samma period som förlusten identifieras, oavsett om arbetet påbörjats eller inte.

När skall inkomsten redovisas som en intäkt – redovisning av ränta, royalty och utdelning

Allmänt

40. Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av att någon annan använder företagets tillgångar skall redovisas som intäkt när

- a) det är sannolikt att företaget kommer att få de ekonomiska fördelar som det förknippar med transaktionen, och
- b) inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

41. Intäkten skall redovisas på följande sätt:

- a) Ränta skall redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga.
- b) Royalty skall periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.
- c) Utdelning skall redovisas när aktieägarens rätt att få utdelning bedöms som säker.

Tilläggsupplysningar

Allmänt

42. Tilläggsupplysningar skall lämnas om vilka principer som tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag.

43. Intäkter från varuförsäljning och tjänsteuppdrag och i form av ränta, royalty och utdelning skall för vissa företag (se punkt 4) särredovisas i not om de respektive beloppen är väsentliga och inte framgår av resultaträkningen.

44. Intäkter som hänför sig till byte av varor och tjänster skall för vissa företag (se punkt 4) särredovisas i not om de uppgår till väsentliga belopp. Varje slag av intäkt skall redovisas särskilt.

Uppdrag på löpande räkning

45. Företag som redovisar intäkter av tjänsteuppdrag enligt punkt 30 (alternativregeln vid uppdrag på löpande räkning) skall lämna tilläggsupplysning om storleken på utförda men icke fakturerade tjänsteuppdrag vid redovisningsperiodens början respektive slut. Sådana upplysningar behöver dock bara lämnas om det skulle ha blivit en väsentlig skillnad i företagets ställning och resultat om huvudregeln skulle ha tillämpats.

46. Vissa företag (se punkt 4) behöver bara lämna upplysning enligt punkt 45 om värdet på utförda men icke fakturerade tjänsteuppdrag är avsevärt lägre vid redovisningsperiodens utgång än vid dess ingång. Företagen behöver då bara upplysa om att värdet minskat.

Ikraftträdande

47. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 juli 2003. Det skall tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare.

Följande uttalanden upphör att gälla den 30 juni 2003:

- BFN U 87:1 Redovisning av intäkter från garantiserviceavtal
- BFN U 87:2 Redovisning av fordran på provision
- BFN U 87:9 Redovisning av uppdragsanknutna utgifter
- BFN U 89:6 Resultatavräkning vid delleranser
- BFN U 89:10 Resultatavräkning av fleråriga serviceavtal

48. Att tillämpa detta allmänna råd kan innebära att företaget byter redovisningsprincip. I så fall skall den nya redovisningsprincipen tillämpas retroaktivt och den ackumulerade effekten av bytet redovisas som en korrigeringspost i ingående eget kapital. Om det skulle vara förenat med betydande svårigheter för ett företag att tillämpa den nya redovisningsprincipen retroaktivt, får den tillämpas enbart på transaktioner och händelser som företas eller inträffar efter bytet.

HANS EDENHAMMAR

Anders Bengtsson