

BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA RÅD

ISSN 1404-5761

Utgivare: Stefan Pärnhem, Bokföringsnämnden, Box 7849, 103 99 STOCKHOLM

BFNAR 2016:10

Bokföringsnämndens allmänna råd om Årsredovisning i mindre företag (K2);

beslutat den 28 november 2016.

Bokföringsnämnden lämnar följande allmänna råd om årsredovisning i mindre företag (K2).

Avsnitt I – Tillämpning och principer

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka företag får tillämpa detta allmänna 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:

- a) Företag som är publika aktiebolag.
- b) Företag som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen i en större koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket 6 samma lag.
- c) 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.
- d) Företag som är fysiska personer eller dödsbon.

Definitioner och förklaringar

- 1.2 I detta allmänna råd betyder
- 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.

Tillämpning av detta allmänna råd

- 1.3 Detta allmänna råd tillämpas när ett företag upprättar årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554).
- 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.

Aktiebolag

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

Ekonomiska föreningar

- 1.6 En ekonomisk förening ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) om fusion av helägt aktiebolag.

Vid annan fusion än fusion av helägt dotteraktiebolag enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar kan Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:2) om redovisning av fusion ge vägledning.

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:
 - 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.

Kapitel 2 – Grundläggande principer

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper

- 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.

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).

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.

Den nya metoden får endast tillämpas på nya transaktioner, med undantag av punkt 6.15.

Avvikelse från periodiseringsprincipen

- 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).

Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering

- 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.

En eller flera transaktioner

- 2.6 Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat följer av punkterna 6.2 och 7.2.

Byten

- 2.7 Vid byte till en likartad vara eller tjänst ska inte någon inkomst eller utgift redovisas.

- 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. 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.

Schablonmässig värdering

- 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.

Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro

- 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

- 2.11 Ett företag ska när årsredovisningen avges beakta händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Rättelse av fel

- 2.12 Ett företag ska rätta ett fel i den årsredovisning som avges närmast efter upptäckten av felet.

Effekten av rättelsen ska redovisas i resultaträkningen eller, om rättelsen enbart avser poster i balansräkningen, i balansräkningen.

Avsnitt II – Årsredovisningens utformning

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning

Tillämpning

3.1 Detta kapitel ska tillämpas när årsredovisningen utformas.

Särskilda regler finns för

- a) stiftelser i punkt 3.12,
- b) ideella föreningar i punkt 3.13, och
- c) samfällighetsföreningar i punkt 3.14.

Årsredovisningens presentation

3.2 Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och noter.

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).

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).

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.

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.

- 3.7 Årsredovisningen ska även innehålla uppgift om
- att det är en årsredovisning, och
 - balansdag och det räkenskapsår som årsredovisningen upprättas för.

Valuta och beloppsuppgifter

- 3.8 Årsredovisningen ska innehålla uppgift om företagets redovisningsvaluta.

- 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.

- 3.10 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.

Årsredovisningens undertecknande

- 3.11 Årsredovisningens undertecknande enligt 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras av dem som innehar respektive befattning när årsredovisningen avges.

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

Särskilda regler för stiftelser

- 3.12 I en stiftelse får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.

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.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

- 3.14 I en samfällighetsförening får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen

Tillämpning

- 4.1 Detta kapitel ska tillämpas när förvaltningsberättelsen, resultaträkningen och balansräkningen upprättas.

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 4.34–4.36, och
- g) filialer i punkt 4.37.

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

- 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

- 4.3 Ett företag ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs början och slut.

Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

- 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, tjänsteintäkter, hyresintäkter	6.7–6.22, 6.25, 6.26, 6.33 och 6.34–6.36	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	<ul style="list-style-type: none"> • 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 	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. realisationsvinst vid försäljning av icke-	6.26–6.32 och 6.34–6.36	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	finansiella anläggningstillgångar, valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt bidrag för bl.a. personal		
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.			
Rörelsekostnader		kapitel 7	5 kap. 19 § ÅRL
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	6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	5 kap. 20 § ÅRL samt

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden		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		
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrantering 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	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från	19.12, 19.13 och 8.4	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
koncernföretag	koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat		
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	
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.	8.4–8.8	19.15

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat		
Övriga räntein- täkter 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 anläggning- tillgångar 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	
Räntekostnader och liknande resultat- poster	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			

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
<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 periodiserings- fonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga boksluts- dispositioner			
Summa boksluts- dispositioner			
<i>Resultat före skatt</i>			
Skatter			
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
<i>Årets resultat</i>			

- 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.

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 6.33–6.36	3 kap. 11 § andra stycket ÅRL
	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,	6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	5 kap. 20 § ÅRL, 18.9 samt 5 kap.

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden		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
Nedskrivningar av omsättningstillgångar 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	5 kap. 19 § ÅRL
<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	19.12, 19.13 och 8.4	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat		
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	
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	8.4–8.8	19.15

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	intresseföretag), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat		
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	
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			
Resultat efter			

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
<i>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 periodiserings- fonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga boksluts- dispositioner			
Summa boksluts- dispositioner			
<i>Resultat före skatt</i>			
Skatter			
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
<i>Årets resultat</i>			

Uppställningsform för balansräkningen

- 4.6 Ett företag ska ange räkenskapsårets och föregående räkenskapsårs balansdag.
- 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/under-rubrik/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	
Koncenssioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter			
Hysesrätter och			

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
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	
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	

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
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	
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	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Ägarintressen i övriga företag	aktier och andelar i övriga företag som det redovisningskyldiga 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		
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	
Råvaror och förnödenheter	lager av råvaror och förnödenheter som har inköpts för att		

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	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 vidare- försäljning (handelsvaror)		
Övriga lagertillgångar	lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager (t.ex. lager- aktier), lagerfastig- heter 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 <ul style="list-style-type: none"> • de aktiverade utgifterna överstiger de fakturerade beloppen, och • någon resultat- avräkning inte har redovisats 	6.24	18.12

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Förskott till leverantörer	betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits		
<i>Summa varulager</i>			
<i>Kortfristiga fordringar</i>	i respektive post fordringar som ska betalas inom 12 månader från balansdagen	kapitel 13	5 kap. 18 § ÅRL
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	upparbetade men ej fakturerade intäkter	6.14 och 6.21	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
fakturerad intäkt	från uppdrag på löpande räkning och från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln		
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		
<i>Summa kortfristiga placeringar</i>			
<i>Kassa och bank</i>		kapitel 14	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och		

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	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	
Periodseringsfonder			
Akkumulerade överavskrivningar			
Övriga obeskattade reserver			
Summa obeskattade reserver			
Avsättningar		kapitel 16	
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till		

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.	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 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			

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL 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 17	
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som inte bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	
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 <ul style="list-style-type: none"> • de fakturerade beloppen överstiger de aktiverade utgifterna, och • någon resultatavräkning inte har 	6.24	18.12

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	redovisats		
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		
Skatteskulder	aktuella skatteskulder bestående av beräknad och/eller fastställd skuld för innevarande och tidigare räkenskapsår avseende <ul style="list-style-type: none"> • inkomstskatt, • fastighetsskatt eller motsvarande, • särskild löneskatt på pensionskostnaden, samt • avkastningsskatt 		

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	minskad med F- skatteinbetalningar till skattekontot		
Övriga skulder	övriga kortfristiga skulder, t.ex. <ul style="list-style-type: none"> • 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			

- 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.

Rubrik/under- rubrik/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	kapitel 10	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	<p>punkt 4.7</p> <p>Byggnader och mark</p> <p>Maskiner och andra tekniska anläggningar</p> <p>Inventarier, verktyg och installationer</p> <p>Förbättringsutgifter på annans fastighet</p> <p>Övriga materiella anläggningstillgångar</p> <p>Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar</p>	10.7	
Finansiella anläggningstillgångar	<p>summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7</p> <p>Andelar i koncernföretag</p> <p>Fordringar hos koncernföretag</p> <p>Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag</p>	<p>kapitel 11 och 19</p> <p>19.2, 19.4–19.10 och 19.19–19.21</p> <p>11.7</p> <p>19.3–19.10 och 19.19–19.21</p>	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	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	11.7	5 kap. 18 § ÅRL
Summa anläggningstillgångar			
Omsättningstillgångar		9.5–9.7	
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	kapitel 12 kapitel 14	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Pågående arbete för annans räkning Förskott till leverantörer	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
Kortfristiga placeringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7	kapitel 14	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Andelar i koncernföretag Övriga kortfristiga placeringar	19.2 och 19.11	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	kapitel 14	
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisnings- skyldighet		
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	15.3	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Övriga obeskattade reserver		
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 tryggande av pensions- utfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen 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	kapitel 17 17.5	5 kap. 13 § ÅRL

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	<p>gemensamt styrda företag</p> <p>Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i</p> <p>Övriga skulder</p>		
Kortfristiga skulder	<p>summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7</p> <p>Checkräkningskredit</p> <p>Övriga skulder till kreditinstitut</p> <p>Förskott från kunder</p> <p>Pågående arbete för annans räkning</p> <p>Fakturerad men ej upparbetad intäkt</p> <p>Leverantörsskulder</p> <p>Växelskulder</p> <p>Skulder till koncernföretag</p> <p>Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag</p>	<p>kapitel 17</p> <p>17.5</p> <p>6.14</p> <p>6.24</p> <p>6.21</p>	<p>18.12</p>

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i Skatteskulder Övriga skulder Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	7.4, 7.10, 7.11, 6.6, 6.25, 17.9 och 17.10	
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER			

Särskilda regler för aktiebolag

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

4.9 Ett aktiebolag ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	bolagets säte, vilken verksamhet bolaget bedriver, om bolaget bytt firma 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
<i>Egna aktier</i>	upplysningar 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
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	5.8

Uppställningsform för balansräkningen

Tecknat men ej inbetalt kapital

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		

Lån till delägare eller närstående

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		5 kap. 18 § ÅRL

	21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktieföretagslagen (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.

Eget kapital

4.12 Ett aktieföretag 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
<i>Bundet eget kapital</i>		kapitel 15	
Aktiekapital			
Ej registrerat aktiekapital	beslutad ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission		
Uppskrivningsfond			5 kap. 11 § ÅRL
Reservfond			
<i>Summa bundet eget kapital</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>		kapitel 15	
Överkursfond	den del av en nyemission under året som överstiger aktiernas kvotvärde		
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade vinster, förluster och		

	överkursfonder samt aktieägartillskott		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
<i>Summa fritt eget kapital</i>			
Summa eget kapital			

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

4.13 En ekonomiska 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 firma och andra förhållanden som särskilt berör föreningen	5.2, 5.3 och 5.9
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		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
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
----------------------------	---	------

Uppställningsform för resultaträkningen

Lämnad gottgörelse

- 4.14 En ekonomisk förening ska upprätta resultaträkning med tillägg av nedanstående post under rubriken Bokslutsdispositioner:

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lämnad gottgörelse		5.12	

Uppställningsform för balansräkningen

Lån till delägare eller närstående

- 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.

Eget kapital

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
<i>Bundet eget kapital</i>		kapitel 15	
Medlemsinsatser	insatser, insats-emissioner, 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			

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.

Särskilda regler för handelsbolag

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

4.17 Ett handelsbolag ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	bolagets säte, vilken verksamhet bolaget bedriver, om bolaget bytt firma 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

Uppställningsform för balansräkningen

Lån till delägare eller närstående

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		5 kap. 18 § ÅRL

	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.

Eget kapital

4.19 Ett handelsbolag ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

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			

Särskilda regler för stiftelser

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

4.20 En stiftelse ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om</i>	stiftelsens säte, vilken verksamhet stiftelsen bedriver, om stiftelsen bytt	5.2, 5.3 och

<i>verksamheten</i>	firma och andra förhållanden som särskilt berör stiftelsen	5.13
<i>Främjande av ändamålet</i>	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om stiftelsens ändamål enligt stiftelseförordnandet och på vilket sätt ändamålen har främjats under räkenskapsåret	
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av stiftelsens verksamhet, ställning och resultat	5.14

Uppställningsform för resultaträkningen

Gåvor och bidrag

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	

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.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respek- tive punkt
Utdelningar	vissa erhållna vinstutdelningar från <ul style="list-style-type: none"> • 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

Lämnade bidrag

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 respek- tive punkt
Lämnade bidrag		7.18	

Upställningsform 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.

Underrubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respek- tive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början			
Inbetalda medel	summan av årets inbetalda medel i <ul style="list-style-type: none"> • pensionsstiftelser, • personalstiftelser, och • vinstandelsstiftelser 	15.21	
Lämnade och återförda bidrag	summan av årets <ul style="list-style-type: none"> • lämnade och återförda gottgörelser och bidrag i en personalstiftelse, • lämnad gottgörelse i en pensionsstiftelse, och • utbetalda vinstandelar i en vinstandelsstiftelse 	15.23	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Eget kapital vid räkenskapsårets slut			

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 respek- tive punkt
<i>Bundet eget kapital</i>	sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål	15.20	

Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början			
Förändringar av bundet eget kapital		15.22	
<i>Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>		15.20	
Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början			
Inbetalda medel	summan av årets inbetalda medel i <ul style="list-style-type: none"> • pensionsstiftelser, • personalstiftelser, och • vinstandelsstiftelser 	15.21	
Överfört till och från bundet eget kapital			
Lämnade och återförda bidrag	summan av årets <ul style="list-style-type: none"> • lämnade och återförda anslag i en avkastningsstiftelse, • lämnade och återförda gottgörelser och bidrag i en personalstiftelse, • lämnad gottgörelse i en pensionsstiftelse, och • utbetalda vinstandelar i en vinstandelsstiftelse 	15.23	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		

<i>Fritt eget kapital vid räkenskapsårets slut</i>			
Summa eget kapital			

Mottagna ej använda bidrag

4.26 En stiftelse 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 respek- tive punkt
Mottagna ej använda bidrag	bidrag som stiftelsen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	6.39 och 6.29	

Beviljade ej utbetalda bidrag

4.27 En stiftelse 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 respek- tive punkt
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag och anslag som är beslutade men ännu ej utbetalda	7.18 och 17.2	

*Särskilda regler för ideella föreningar***Uppställningsform för förvaltningsberättelsen**

4.28 En ideell 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 firma och andra förhållanden som särskilt berör föreningen	5.2, 5.3 och 5.15
<i>Främjande av ändamålet</i>	uppgift om föreningens ändamål och hur ändamålen har främjats under räkenskapsåret	5.16
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat	5.17

Uppställningsform för resultaträkningen

Medlemsavgifter, gåvor och bidrag

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.

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.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lämnade bidrag		7.20	

Uppställningsform för balansräkningen*Eget kapital*

- 4.31 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början			
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Eget kapital vid räkenskapsårets slut			

Församlingar och kyrkliga samfälligheter i Svenska kyrkan får lägga till poster och summeringsrader för redovisning av församlingskyrkas fastighetsfond.

Mottagna ej använda bidrag

- 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	

Beviljade ej utbetalda bidrag

4.33 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
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag som är beslutade men ännu ej utbetalda	7.20 och 17.2	

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

4.34 En samfällighetsförening 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 firma 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

Uppställningsform för resultaträkningen

Uttaxerade bidrag och övriga bidrag

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	uttaxerade bidrag i samfällighetsföreningar och fiskevårdsområdesföreningar	6.42	
Övriga bidrag	bidrag från t.ex. stat och kommun	6.27–6.29 och 6.43	

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

4.36 En samfällighetsförening ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början			
Utdelning		15.24	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Eget kapital vid räkenskapsårets slut			18.24

Häradsallmänningar med sådan kapitalinkomst som anges i 18 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar, ska i stället upprätta

balansräkningen med de underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital som anges i punkt 4.25 med undantag för posterna Inbetalda medel och Lämnade och återförda bidrag. Posten Utdelning ska läggas till efter posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början.

Det som anges i andra stycket gäller även för allmänningsskogar med sådan kapitalinkomst som anges i 17 § lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Särskilda regler för filialer

4.37 En filial 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
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		

Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen

Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

Tillämpning

5.1 Detta kapitel ska tillämpas när förvaltningsberättelsen upprättas.

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkterna 5.6–5.8,
- b) ekonomiska föreningar i punkterna 5.9–5.12,
- c) stiftelser i punkterna 5.13 och 5.14,
- d) ideella föreningar i punkterna 5.15–5.17, och
- e) samfällighetsföreningar i punkt 5.18.

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

5.2 Uppgift om företagets säte enligt 2 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas i förvaltningsberättelsen.

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

- a) faktiskt bedriven verksamhet,
- b) byte av firma, och
- c) speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget.

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

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.

Flerårsöversikt

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
- 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 bruttoresultat i stället för nettoomsättning enligt första stycket a.

Särskilda regler för aktiebolag

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

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).

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.

Resultatdisposition

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.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

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).

Resultatdisposition

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.

Medlemsinformation

- 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
- antalet medlemmar vid räkenskapsårets början,
 - antalet tillkommande medlemmar under räkenskapsåret,
 - antalet avgående medlemmar under räkenskapsåret, och
 - antalet medlemmar vid räkenskapsårets slut.

Förlagsinsatser

- 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 5 kap. 6 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska innehålla.

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 enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) även de förhållanden att
- stiftelsens förmögenhet samförvaltas med andra stiftelsers förmögenhet, och
 - 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.

Flerårsöversikt

- 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
- huvudintäkter,
 - årets resultat eller, om stiftelsen bedriver skattepliktig verksamhet, resultat efter finansiella poster, och
 - 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.

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.

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.

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

- 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 ideell förening som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för huvudintäkter enligt första stycket a.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Flerårsöversikt

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.

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.

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.

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.

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.

- 6.3 En erhållen gåva i form av en tjänst är inte en inkomst.

Hur stor är inkomsten?

- 6.4 Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling.
- 6.5 Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens värde enligt punkterna 9.11 och 9.12.

När blir inkomsten en intäkt?

- 6.6 Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om
- väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
 - beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
 - det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av detta kapitel.

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:

	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 <ul style="list-style-type: none"> • varorna i en delleverans saknar funktionellt samband med varor i en annan leverans, och 	efter varje utförd delleverans

• företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade varan	
Fastighet som är omsättningstillgång	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

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.

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.

Definitioner och redovisning av olika slag av uppdrag

Provisionsbaserade uppdrag

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.

Uppdrag på löpande räkning

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.

Uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod

- 6.11 Ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod är ett uppdrag
- som inte är provisionsbaserat eller på löpande räkning,
 - som avser ett obestämt antal aktiviteter vilka ska utföras under en överenskommen tidsperiod, och
 - för vilket inkomsten utgår för denna tidsperiod.

Inkomsten från ett uppdrag enligt första stycket ska redovisas som intäkt linjärt över den överenskomna tidsperioden. Är en aktivitet dominerande ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts.

Uppdrag till fast pris

- 6.12 Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än sådana enligt punkterna 6.9–6.11.

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag till fast pris ska redovisas enligt punkterna 6.15–6.25.

Redovisning av uppdrag på löpande räkning

När redovisas intäkten från uppdrag på löpande räkning och hur stor är den?

- 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.

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

- 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

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.

Ett företag som tillämpar alternativregeln får byta till huvudregeln. Byte från huvudregeln till alternativregeln är endast tillåtet om det finns särskilda skäl.

När redovisas intäkten från uppdrag till fast pris och hur stor är den? – Huvudregel

- 6.16 Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna
- uppdragsinkomsten,
 - färdigställandegraden på balansdagen, och
 - de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget.

Intäkten ska redovisas även om 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.

- 6.17 Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget.

- 6.18 Metoden att beräkna färdigställandegraden ska tillämpas konsekvent på alla uppdrag.
- 6.19 Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.
- 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.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– *Huvudregel*

- 6.21 Uppdrag till fast pris som redovisas enligt huvudregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.16 eller, i förekommande fall, enligt punkt 6.20
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt kostnad för material enligt punkt 6.19
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för annat än material och personal enligt punkt 6.19
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för personal enligt punkt 6.19
<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om

	skillnaden är positiv
Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ

När redovisas intäkten från uppdrag till fast pris och hur stor är den?

– Alternativregel

- 6.22 Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort.
- 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.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– Alternativregel (uppdrag som inte är fullgjorda på balandagen)

- 6.24 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 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

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– Alternativregel (uppdrag som är fullgjorda på balandagen)

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

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

6.26 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

När och hur redovisas offentliga bidrag och andra erhållna bidrag?

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.

6.28 Ett bidrag får inte redovisas som intäkt om bidraget ska

- minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 9.14, eller
- 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.

6.29 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.

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.

Bidrag som avser att täcka finansiella kostnader ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

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:

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.

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.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

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

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.

Delägarrens uttag i form av användande av bil får redovisas som inkomst i handelsbolaget.

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 (1994:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

6.36 En inkomst som kan hänföras till delägarrens uttag ska redovisas som intäkt för det år delägaren gjort uttaget av tillgången eller tjänsten.

Särskilda regler för stiftelser

Inbetalda medel till pensionsstiftelser m.fl.

6.37 I pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser får inbetalda medel till stiftelsen inte redovisas som en intäkt.

Erhållna gåvor

6.38 I en avkastningsstiftelse får en erhållen gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt.

Erhållna bidrag

6.39 Bidrag som erhålls till en stiftelses verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Särskilda regler för ideella föreningar

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

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

Erhållna bidrag

6.41 Bidrag som erhålls till en ideell förenings verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

6.42 Nedanstående inkomster i en samfällighetsförening ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	Intäkten redovisas
uttaxerat bidrag	fördelad över den period den avser

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.

Kapitel 7 – Rörelsekostnader

Tillämpning

7.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av rörelsekostnader.

Kapitlet behandlar inte

- a) kostnad för tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris, se kapitel 6,
- b) avskrivningar, se kapitel 10,
- c) nedskrivningar av anläggningstillgångar, se kapitel 10 och 11,
- d) utgifter som ska aktiveras, se kapitel 10 och 12,
- e) kostnad för sålda varor, se kapitel 12,
- f) kostnad för kundförluster, se kapitel 13,
- g) valutakursförluster av rörelsekaraktär, se kapitel 13 och 17, och
- h) kostnad för avsättningar, se kapitel 16.

Särskilda regler finns för

- a) handelsbolag i punkterna 7.15–7.17,
- b) stiftelser i punkterna 7.18–7.19, och
- c) ideella föreningar i punkt 7.20.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en utgift?

- 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.

Hur stor är utgiften?

- 7.3 Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

När blir utgiften en kostnad?

- 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.
- 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 övrig prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkterna 7.7 och 7.8 samt 7.10.
- 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.
- 7.8 En utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt.

Återkommande utgifter – Förenklingsregel

- 7.9 Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgift, som inte är personalutgift, får utgiften redovisas som kostnad det räkenskapsår företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling om

- 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.

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

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

När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?

7.11 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

När och hur redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust

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.

- 7.13 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.

- 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.

Särskilda regler för handelsbolag

- 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 skälig del av delägens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

- 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).

- 7.17 I ett handelsbolag får den del av en ersättning för arbete till en delägars make eller barn som ska beskattas av delägaren enligt inkomstskattelagen (1999:1229) inte redovisas som en kostnad.

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.

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.

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.

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.

Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.

Tillämpning

- 8.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella poster.

Kapitlet behandlar inte

- a) resultat vid försäljning av lageraktier, se kapitel 6,
- b) valutakursdifferenser på långfristiga fordringar, kortfristiga placeringar, 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 anläggningstillgångar, se kapitel 11 och 19,
- e) nedskrivning och återföring av nedskrivning av kortfristiga placeringar, se kapitel 14, och
- f) vinstutdelning från dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag, se kapitel 19.

Grundläggande bestämmelser

- 8.2 En finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 6.2 och 6.4–6.6.
- 8.3 En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 7.2–7.4.

Realisationsresultat

- 8.4 Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och direkta försäljningskostnader. Nettot redovisas i resultaträkningen.

Insatsemission

- 8.5 Erhållen insatsemission ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

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.

Vinstutdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits.

Ränteintäkter och räntekostnader

- 8.7 Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser.
- 8.8 Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad.

Avsnitt V – Balansräkning

Kapitel 9 – Tillgångar

Grundläggande bestämmelser

- 9.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av tillgångar.

Särskilda regler finns för

- a) stiftelser i punkt 9.16 och 9.17, och
- b) ideella föreningar i punkt 9.18 och 9.19.

Vilka tillgångar ska ett företag redovisa?

- 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.

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.

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 varan utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation
Tillgångar som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när samtliga delleveranser är utförda
Tillgångar som levereras genom delleveranser om <ul style="list-style-type: none"> • 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

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.

När ska en tillgång inte längre redovisas?

- 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 uttrangerats, se punkt 7.14, ska den inte heller redovisas.

En leasegivare ska redovisa uthyrda tillgångar även om risker och förmåner övergått till leasetagaren.

När är en tillgång en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång?

- 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.

- 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.

- 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.

Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde

Likvidtransaktion

- 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.
- 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.

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.

Förvärv genom testamente eller gåva

- 9.11 Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens
- 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.

- 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.

Tillgångar som tillförs företaget genom tillskott eller insättning

- 9.13 Anskaffningsvärdet för en tillgång som tillförs företaget genom tillskott eller insättning ska bestämmas enligt punkt 9.11 eller 9.12.

Förvärv med offentliga bidrag

- 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.

- 9.15 Återbetalas ett offentligt bidrag eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp.

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.

Har tillgången inte något försäkringsvärde eller har stiftelsen för avsikt att kassera tillgången ska något värde inte redovisas.

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.

Särskilda regler för ideella föreningar

Förvärv genom testamente eller gåva

- 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.

Har tillgången inte något försäkringsvärde eller har föreningen för avsikt att kassera tillgången ska något värde inte redovisas.

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.

Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Tillämpning

- 10.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av immateriella och materiella anläggningstillgångar.

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkterna 10.40–10.41, och
- b) ekonomiska föreningar i punkterna 10.42–10.43.

Grundläggande bestämmelser

En eller flera immateriella eller materiella anläggningstillgångar?

- 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.

Immateriell eller materiell anläggningstillgång?

- 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.

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

- 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.

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.

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 (1994:200).
- 10.6 En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om den kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

- 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.

Redovisning av materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde

- 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.

Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar

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.

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.

10.10 Utgifter för pantbrev som avser en förvärvad materiell anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.

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.

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.

Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

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.

- 10.14 Utgifter för pantbrev som avser en egentillverkad materiell anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.
- 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
 - 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.
- 10.16 De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av materiella anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i resultaträkningen.

Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

- 10.17 Utgifter för tillbyggnad ska tas upp som tillgång.
- 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.

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.

Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Gemensamma bestämmelser

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.

10.21 Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig.

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.

10.23 Avskrivning ska påbörjas det år tillgången tas i bruk. När det gäller byggnad som förvärfvas 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.

10.24 Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.

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.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

- 10.27 Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

- 10.28 Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken, samt
 - b) 20 år för annan förbättring.

Byggnader och mark

- 10.29 Mark får inte skrivas av.
- 10.30 Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
 - b) 20 år för övriga markanläggningar.
- 10.31 Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskingsavdrag för byggnader.

Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Gemensamma bestämmelser

- 10.32 Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig.
- 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

- 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.
- 10.35 Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år ska skrivas ned om

- a) 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.

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.

Byggnader och mark

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.

Återföring av en nedskrivning

10.38 En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar.

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.

Särskilda regler för aktiebolag

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

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.

Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

10.41 Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod.

*Särskilda regler för ekonomiska föreningar***Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar**

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.

10.43 Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod.

Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar*Tillämpning*

11.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella anläggningstillgångar.

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.

*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.

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.

11.3 En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång om utbetalningarna ska tillfalla företaget och försäkringen är förenad med återköpsrätt.

Vad är ett ägarintresse?

11.4 Ägarintressen i företag som inte är koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag är anläggningstillgångar.

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).

En eller flera finansiella anläggningstillgångar?

- 11.6 En värdepappersportfölj är *en* finansiell anläggningstillgång även om förändringar inom portföljen görs under året.

*Värdering***Ingen värdering till verkligt värde**

- 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.

Långfristiga fordringar i utländsk valuta

- 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.

Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar

- 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.

- 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.
- 11.11 Erhållen insatsemission ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.
- 11.12 Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får tillskottet redovisas på balansdagen.

När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas.

- 11.13 Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagens 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.
- 11.14 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.
- 11.15 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.
- 11.16 Det redovisade värdet för en finansiell anläggningstillgång med en garanterad avkastning ska successivt förändras med skillnaden mellan anskaffningsvärde och garanterat inlösenvärde.

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Vilket värde ska jämföras med det redovisade värdet?

- 11.17 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång med noterad kurs jämföras med balansdagens senast noterade betalkurs.
- 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.
- 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.

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.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagens 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.

- 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.
- 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.

Återföring av en nedskrivning

- 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.

Särskilda regler för aktiebolag

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

- 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.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

- 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.

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.

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.

Kapitel 12 – Varulager

Tillämpning

12.1 Detta kapitel ska tillämpas vid värdering av varulager.

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.

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.

Grundläggande bestämmelser

Post för post eller kollektiv värdering

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.

Lägsta värdets princip

12.4 Bestämmelsen om lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) innebär att företaget ska

- a) beräkna anskaffningsvärdet enligt punkterna 12.7–12.13, 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.

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.

Detta gäller inte sådant lager som undantas enligt 17 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

- 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.

Anskaffningsvärde för varulager

Förvärvade varor

- 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.

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

- 12.8 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.

Egentillverkade varor

- 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.
- 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.

- 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.

- 12.12 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in
- a) ränteutgifter,
 - b) lagerhållningskostnader,
 - c) administrationsomkostnader,
 - d) försäljningsomkostnader, eller
 - e) forsknings- och utvecklingskostnader.
- 12.13 Räkenskapsårets utgifter för egentillverkade varor ska i resultaträkningen redovisas som kostnader i följande poster:
- 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.

Nettoförsäljningsvärde

- 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.
- 12.15 Med försäljningskostnad i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.
- 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.
- 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.
- 12.18 Kostnad för kasserade varor ska redovisas i den period varorna kasseras.

*Särskilda regler för stiftelser***Erhållna gåvor**

- 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.

*Särskilda regler för ideella föreningar***Erhållna gåvor**

- 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.

Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar*Tillämpning*

- 13.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av kortfristiga fordringar.

Kapitlet behandlar inte

- a) upparbetade men ej fakturerade intäkter från tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 6, och
- b) värdering av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, se kapitel 6 och 7.

*Grundläggande bestämmelser***Vad är kortfristiga fordringar?**

- 13.2 Fordringar som normalt ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga.

Vad får inte redovisas som kortfristig fordran?

- 13.3 Ett företag får inte redovisa en kortfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Värdering

- 13.4 En kortfristig fordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta.

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta

- 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.

Belånade kundfordringar – factoring

- 13.6 Kundfordringar som företaget belånat ska värderas enligt punkt 13.4 och redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar.

Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Tillämpning

- 14.1 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 19.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en kortfristig placering?

- 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 riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en kortfristig placering om hela portföljen är avsedd att avyttras inom 12 månader efter balansdagen.

En eller flera kortfristiga placeringar?

- 14.3 En värdepappersportfölj är *en* kortfristig placering även om förändringar inom portföljen görs under året.

Värdering

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.

Lägsta värdets princip

- 14.5 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.

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta

- 14.6 Kassa- och bankmedel i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs.

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

- 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.

- 14.8 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.
- 14.9 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.

Nettoförsäljningsvärde

- 14.10 Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader.
- 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.

Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver*Tillämpning*

- 15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av eget kapital och obeskattade reserver.

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 15.20–15.23, och
- e) samfällighetsföreningar i punkt 15.24.

Eget kapital

- 15.2 Eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver.

Obeskattade reserver

- 15.3 Obeskattade reserver ska redovisas endast om det i skattelagstiftningen finns regler som, för avdragsrätt, kräver att motsvarande belopp bokförs i redovisningen.

Särskilda regler för aktiebolag

Uppskrivningsfond

- 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.

Aktieägartillskott

- 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 avges får tillskottet i stället redovisas på balansdagen.
- 15.6 När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas.

Utdelning

- 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.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Medlemsinsatser m.m.

- 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).

Insatsemission

- 15.9 Insatsemission ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

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.

Utdelning

- 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.
- 15.13 Gottgörelse enligt 10 kap. 10 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att gottgörelse ska lämnas.

Lämnad gottgörelse redovisas som bokslutsdisposition i posten Lämnad gottgörelse.

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

- 15.14 En delägars uttag av tillgångar och tjänster ur ett handelsbolag ska redovisas som minskning av eget kapital.
- 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).
- 15.16 Delägens uttag ska värderas till marknadsvärdet inklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen av delägaren får detta värde användas.

Insättning

- 15.17 En insättning av likvida medel eller andra tillgångar i ett handelsbolag ska redovisas som ökning av eget kapital.
- 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.

- 15.19 Redovisas delägarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten som utgift enligt punkt 7.16 ska motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Särskilda regler för stiftelser

- 15.20 En stiftelse ska, 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.

- 15.21 Inbetalda medel som enligt punkt 6.37 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när medlen betalas in.
- 15.22 En gåva som enligt punkt 6.38 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot bundet eget kapital när gåvan erhålls.
- 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.

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 villkoret uppfylls.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Utdelning

- 15.24 En samfällighetsförening ska redovisa utdelning som en minskning av eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kapitel 16 – Avsättningar

Tillämpning

- 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.

Grundläggande bestämmelser

När ska ett företag redovisa en avsättning?

- 16.2 Ett företag ska redovisa en avsättning om

- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentlighetsregler,
- 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.

Vad får inte redovisas som en avsättning?

- 16.3 En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten.
- 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 tillgång, en skuld eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde (uppskjuten skatt).
- 16.5 En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta.

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

- 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

- 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 utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek.

Särskilda regler om pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt, finns i punkterna 16.16–16.19.

Den bästa uppskattningen enligt 4 kap. 15 a § årsredovisningslagen (1995:1554) 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	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska

	utgifter för motsvarande typ av åtagande	utgifter, beräknas utifrån företags-ekonomiskt 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 företags-ekonomiskt 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 offentligt rättsliga regler	

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.

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.

16.10 Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod.

Nuvärdeberäkning

16.11 Andra avsättningar än pensionsåtaganden ska nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen.

Andra avsättningar än pensionsåtaganden får, men behöver inte, nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat inom tio år efter balansdagen. Väljer företaget att nuvärdeberäkna en sådan avsättning ska alla avsättningar nuvärdeberäknas.

Ett företag som tidigare inte har nuvärdeberäknat avsättningar får byta värderingsmetod till nuvärdeberäkning. Ett företag som nuvärdeberäknar avsättningar får endast byta värderingsmetod om det finns särskilda skäl.

- 16.12 Vid nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal.

Företaget får vid nuvärdeberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas.

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.

- 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.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

- 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.

Särskilt om pensioner

- 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).

- 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.
- 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.
- 16.19 En avsättning som är gjord enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. får endast återföras enligt punkt 16.13 om återföringen inte står i strid med 7 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Särskilda regler för handelsbolag

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

- 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.

Kapitel 17 – Skulder

Tillämpning

- 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.

Grundläggande bestämmelser

Vilka skulder ska ett företag redovisa?

- 17.2 Ett företag ska redovisa en skuld om
- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
 - det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.
- 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.

Offentliga bidrag och andra erhållna bidrag

- 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.

När är en skuld långfristig respektive kortfristig?

- 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.

Värdering

- 17.6 En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet.
- 17.7 Skulder får inte nuvärdeberäknas.

Skulder i utländsk valuta

- 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.

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

- b) 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.

Semesterlöneskuld

- 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.

Avsnitt VI – Noter

Kapitel 18 – Noter

Tillämpning

- 18.1 Detta kapitel ska tillämpas på noter som ska lämnas i årsredovisningen.

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkt 18.22,
- b) stiftelser i punkt 18.23, och
- c) samfällighetsföreningar i punkt 18.24.

Grundläggande bestämmelser

- 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.

Redovisningsprinciper

- 18.3 De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta
- a) uppgift om att företaget tillämpar årsredovisningslagen och detta allmänna råd, samt
 - b) upplysningar enligt punkterna 18.4–18.5.

Avskrivning

- 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.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

18.5 Ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris ska lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln.

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.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

18.7 Ett företag som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska lämna upplysning om det.

Avvikelser från de grundläggande redovisningsprinciperna

18.8 Upplysningar om avvikelser enligt 5 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) behöver inte lämnas.

Noter till resultaträkningen

Medelantalet anställda

18.9 Medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden.

Noter till balansräkningen

Anläggningstillgångar

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.

- 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.

Pågående arbete för annans räkning

- 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
- 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.

Ställda säkerheter och eventalförpliktelser

Ställda säkerheter

- 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.
- 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.

Eventalförpliktelser

- 18.15 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.

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 reglera 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.

18.16 En upplysning enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska alltid lämnas om företaget

- a) har tecknat ett borgensåtagande eller liknande, eller
- b) är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

18.17 Det belopp som ska ingå i upplysningen är

- a) för eventalförpliktelser enligt punkt 18.15, den bästa uppskattningen av åtagandet,
- b) för eventalförpliktelser enligt punkt 18.16 a, värdet av åtagandet, och
- c) för eventalförpliktelser enligt punkt 18.16 b, summan av det andra företagets skulder och avsättningar på balansdagen.

18.18 Eventalförpliktelser får inte nuvärdeberäknas.

18.19 Om företaget har en eventalförpliktelse som inte kan bestämmas till belopp ska upplysning lämnas om att det finns en eventalförpliktelse.

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

18.20 Med sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut enligt 5 kap. 22 § 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.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

- 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.

*Särskilda regler för aktiebolag***Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut**

- 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 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.

*Särskilda regler för samfällighetsföreningar***Underhålls- och förnyelsefond**

- 18.24 En samfällighetsförening som enligt 19 § andra stycket lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter ska avsätta medel till en fond för att säkerställa underhåll och förnyelse ska lämna upplysning om storleken på fonden.

*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.

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.

Grundläggande bestämmelser

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.
- 19.3 Andelar i intresseföretag är anläggningstillgångar.

Anskaffningsvärde och redovisat värde

- 19.4 Erhållen insatsemission på andel i koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrt företag ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.
- 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 avges, får tillskottet redovisas på balansdagen.
- När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas.
- 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.

Nedskrivning

- 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.
- 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.

- 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.

Återföring av nedskrivning

- 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.

Lägsta värdets princip

- 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.

När sker redovisning i resultaträkningen?

- 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.

- 19.13 Erhållen insatsemission ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.
- 19.14 Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.

*Noter***Noter till resultaträkningen**

- 19.15 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser långfristiga fordringar på koncernföretag.
- 19.16 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser kortfristiga fordringar på och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång.
- 19.17 Upplysning ska lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag.

Noter till balansräkningen

- 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.

*Särskilda regler för aktiebolag***Uppskrivning**

- 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.

*Särskilda regler för ekonomiska föreningar***Uppskrivning**

- 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.

*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.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företags finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

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.

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

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) aktiebolag i punkt 20.11,
- b) ekonomiska föreningar i punkt 20.12,
- c) handelsbolag i punkt 20.13,
- d) stiftelser i punkt 20.14,
- e) ideella föreningar i punkt 20.15,
- f) samfällighetsföreningar i punkt 20.16, och
- g) filialer i punkt 20.17.

Korrigeringar i ingående balans

Tillgångar, skulder och avsättningar som inte får redovisas

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

Andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar ska inte redovisa korrigeringarna mot posten Balanserat resultat. Inte heller filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Balanserat resultat.

Korrigeringarna ska i stället redovisas på följande sätt:

- a) Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska redovisa korrigeringarna mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början.
- b) Övriga företag ska redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.
- c) Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

Tillgångar, skulder och avsättningar som tidigare inte har redovisats

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 korrigerings 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

Andra företag än aktieföretag och ekonomiska föreningar ska inte redovisa korrigerings mot posten Balanserat resultat. Inte heller filialer ska redovisa korrigerings mot posten Balanserat resultat. Korrigerings ska i stället redovisas på följande sätt:

- a) Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska redovisa korrigerings mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början.
- b) Övriga företag ska redovisa korrigerings mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.
- c) Filialer ska redovisa korrigerings mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

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 korrigerings mot ingående eget kapital.

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 korrigerings för kvarvarande uppskrivning

Finansiella instrument värderade till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554)	Skillnaden mellan verklig värde och värde enligt kapitel 11, 14 respektive 17	Balanserat resultat eller i förekommande fall Fond för verkligt värde
--	---	---

Andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar ska inte redovisa korrigeringarna mot posten Balanserat resultat. Inte heller filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Balanserat resultat. Korrigeringarna ska i stället redovisas på följande sätt:

- a) Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska redovisa korrigeringarna
 - a. mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början om korrigeringen avser transaktioner som tidigare redovisats mot fritt eget kapital, eller
 - b. mot posten Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början om korrigeringen avser transaktioner som tidigare redovisats mot bundet eget kapital.
- b) Övriga företag ska redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.
- c) Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

Ingen korrigering i ingående balans

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 a–f,
- 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.

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.

*Jämförelsetal***Balansräkning, resultaträkning och noter**

- 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.
- 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.

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.

Flerårsöversikt

- 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.

*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.

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.

*Särskilda regler för aktiebolag***Förvaltningsberättelsen – Specifikation av förändringar i eget kapital**

- 20.11 Ett aktiebolag ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering på egen rad i specifikationen av förändringar i eget kapital.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Förvaltningsberättelsen – Specifikation av förändringar i eget kapital

- 20.12 En ekonomisk förening ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering på egen rad i specifikationen av förändringar i eget kapital.

Särskilda regler för handelsbolag

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- 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.

Särskilda regler för stiftelser

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- 20.14 En stiftelse 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.

En stiftelse som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post

- a) under rubriken Fritt eget kapital för korrigeringar som avser transaktioner som tidigare redovisats mot fritt eget kapital, och
- b) under rubriken Bundet eget kapital för korrigeringar som avser transaktioner som tidigare redovisats mot bundet eget kapital.

Särskilda regler för ideella föreningar

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- 20.15 En ideell förening 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.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- 20.16 En samfällighetsförening 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.

Särskilda regler för filialer

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

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.

Avsnitt IX – Frivilligt upprättad kassaflödesanalys

Kapitel 21 – Frivilligt upprättad kassaflödesanalys

Tillämpning

21.1 Detta kapitel ska tillämpas när en kassaflödesanalys upprättas.

Särskilda regler finns för

- a) stiftelser i punkterna 21.17 och 21.18, och
- b) ideella föreningar i punkterna 21.19 och 21.20.

Kassaflödesanalysens placering i årsredovisningen

21.2 Kassaflödesanalysen ska placeras mellan balansräkningen och noterna i årsredovisningen.

Grundläggande bestämmelser

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

21.4 Kassaflöden är in- och utflöden av likvida medel.

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.

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

- 21.7 Investeringsverksamhet utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet likvida medel.
- 21.8 Finansieringsverksamhet utgörs av åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning.

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten

- 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 leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten

- 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 netto redovisas

- 21.11 Ett företag får netto redovisa 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.

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.

Räntor och utdelningar

- 21.13 Kassaflöden från in- och utbetalningar som avser räntor och utdelningar ska redovisas separat.
- 21.14 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.

- 21.15 Utbetald utdelning ska hänföras till finansieringsverksamheten.

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.

Särskilda regler för stiftelser

- 21.17 Räkenskapsårets kassaflöden i en stiftelse får, utöver vad som anges i punkt 21.3, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.
- 21.18 Kassaflöden från bidragsverksamheten utgörs av bidrag som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Särskilda regler för ideella föreningar

- 21.19 Räkenskapsårets kassaflöden i en ideell förening får, utöver vad som anges i punkt 21.3, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.
- 21.20 Kassaflöden från bidragsverksamheten utgörs av bidrag som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

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 upphävda 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 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.

OLLE STENMAN

Stefan Pärnhem