

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Redovisning av intäkter

BFN
BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Innehållsförteckning

| | |
|--|-----------|
| Inledning | 1 |
| Sammanfattning | 1 |
| Bakgrund | 2 |
| Skatterätt | 2 |
| Annan svensk normgivning | 2 |
| Lagregler | 2 |
| Allmänt råd..... | 3 |
| Tillämpning | 3 |
| Förhållandet mellan det allmänna rådet om intäkter och andra redovisningsnormer | 4 |
| Definitioner | 4 |
| Hur beräknas inkomsten..... | 5 |
| Allmänt..... | 5 |
| Dold räntekompensation | 5 |
| Byten | 5 |
| En eller flera transaktioner | 6 |
| När redovisas inkomsten som intäkt – försäljning av varor..... | 6 |
| Allmänt..... | 6 |
| Delleveranser..... | 7 |
| När redovisas inkomsten som intäkt – redovisning av tjänsteuppdrag | 7 |
| Allmänt..... | 7 |
| Uppdrag på löpande räkning – huvudregeln | 8 |
| Uppdrag på löpande räkning – alternativregeln | 8 |
| Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln – resultaträkningen..... | 9 |
| Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln – balansräkningen | 10 |
| Uppdrag till fast pris enligt alternativregeln – resultat- och balansräkningen | 10 |
| När skall inkomsten redovisas som en intäkt – redovisning av ränta, royalty och utdelning..... | 11 |
| Allmänt..... | 11 |
| Tilläggsupplysningar..... | 11 |
| Allmänt..... | 11 |
| Uppdrag på löpande räkning | 11 |
| Ikraftträdande | 12 |
| Kommentarer | 12 |
| Tillämpning (punkterna 1–7) | 12 |
| Företagskategorier (punkterna 1–5) | 12 |

| | |
|--|-----------|
| Förhållandet mellan BFNs allmänna råd om intäkter och andra redovisningsnormer (punkterna 6–7) | 13 |
| Definitioner (punkt 8) | 14 |
| Hur beräknas inkomsten (punkterna 9–19) | 15 |
| Allmänt..... | 15 |
| Dold räntekompensation (punkterna 11–13)..... | 15 |
| Byten (punkterna 14–16)..... | 15 |
| En eller flera transaktioner (punkterna 17–19) | 16 |
| När skall inkomsten redovisas som en intäkt – försäljning av varor (punkterna 20–23) | 17 |
| Risker och förmåner (punkt 20) | 17 |
| Betalningsrisker (punkt 20 d)..... | 18 |
| Matchning (punkt 20 e)..... | 19 |
| Delleveranser (punkt 23)..... | 19 |
| När skall inkomsten redovisas som en intäkt – tjänsteuppdrag (punkterna 24–39)... | 19 |
| Allmänt (punkterna 24–28) | 19 |
| Uppdrag på löpande räkning (punkterna 29–30) | 20 |
| Uppdrag till fast pris (punkterna 31–32)..... | 20 |
| Metoder för att beräkna färdigställandegraden (punkterna 33–35)..... | 21 |
| Linjär periodisering (punkt 36) | 21 |
| Kvittnings vid tillämpning av huvudreglerna (punkterna 29 och 38)..... | 21 |
| När skall inkomsten redovisas som intäkt – ränta, royalty och utdelning (punkterna 40–41) | 21 |
| Ränta | 21 |
| Utdelning..... | 22 |
| Royalty | 22 |
| Tilläggsupplysningar (punkterna 42–46) | 22 |
| Uppdrag på löpande räkning (punkterna 45–46) | 22 |
| Exempel..... | 23 |
| Inledning | 23 |
| Försäljning av varor | 25 |
| 1. Vara (av brukskaraktär) som lämnas till köparen vid avtalet | 25 |
| 2. Vara som skall levereras till köparen | 25 |
| 3. Öppet köp..... | 26 |
| 4. Leverans som innefattar installation och kontroll..... | 27 |
| 5. Försäljning av vara som inte finns i lager | 27 |
| Tjänsteuppdrag..... | 28 |
| 6. Uppdrag på löpande räkning | 28 |
| 7. Uppdrag till fast pris..... | 29 |
| Royalty | 32 |
| 8. Royalty | 32 |
| Särskilda frågor | 33 |
| 9. Kommission | 33 |
| 10. Provision | 34 |

| | |
|--|-----------|
| 11. Tidningsprenumeration | 34 |
| 12. Försäljning av måltidskuponger | 35 |
| 13. Försäljning av "gymkort" | 35 |
| 14. Serviceavgifter som ingår i produktens pris..... | 36 |
| 15. Entréavgifter..... | 36 |
| 16. Undervisningsavgifter | 37 |
| | |
| Bilaga 1 | 38 |
| Företagskategorier..... | 38 |
| | |
| Bilaga 2 | 39 |
| Jämförelse mellan BFNAR 2003:3 och RR 11 Intäkter..... | 39 |

Inledning

Sammanfattning

Bokföringsnämnden (BFN) behandlar i denna vägledning redovisning av intäkter vid upprättande av bokslut. Vägledningen innehåller BFNs allmänna råd om redovisning av intäkter i näringsdrivande icke-noterade företag och koncerner. Det allmänna rådet (BFNAR 2003:3) bygger på Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter. För att underlätta tillämpningen innehåller vägledningen dessutom kommentarer till det allmänna rådet och exempel.

Näringsdrivande icke-noterade företag kan välja att tillämpa RR 11 Intäkter. De företag som väljer att inte tillämpa RR 11 skall i stället tillämpa BFNAR 2003:3.

BFN har i sitt arbete med att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer för näringsdrivande icke-noterade företag delat in dessa företag i två kategorier: mindre och större (se BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden alt 1 kap. 3 § ÅRL).

I punkt 4 och 5 av det allmänna rådet anges vilka punkter som skall tillämpas av företagen i de olika kategorierna och vad de företag som undantas från vissa punkter i stället skall eller får göra.

BFNAR 2003:3 utgår från bestämmelserna i RR 11 Intäkter, men dessa har i vissa fall omarbetats och förtydligats. Där syftet varit att i sak avvika från vad som gäller enligt RR 11 Intäkter anges detta uttryckligen i bilaga 2.

De viktigaste frågorna inom det område som behandlas i det allmänna rådet är

- vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att ett företag skall anses ha en inkomst, och
- när denna inkomst i så fall skall redovisas som en intäkt.

Men i det allmänna rådet finns också vissa punkter som gäller redovisning av kostnader och redovisning i balansräkningen (se t.ex. punkterna 29–30 och 37–38).

Vid *försäljningar av varor* är utgångspunkten att en inkomst skall redovisas som en intäkt i resultaträkningen när företaget har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varorna till köparen.

För *tjänsteuppdrag* gäller att man skall skilja mellan uppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning. Vid uppdrag på *löpande räkning* gäller enligt huvudregeln att ett företag skall intäktsredovisa när det har utfört arbetet. Alternativregeln innebär att företaget intäktsredovisar först när det har utfärdat eller borde ha utfärdat faktura. Inkomster från *uppdrag till fast pris* vinstavräknas enligt huvudregeln successivt. Alternativt tillämpas den s.k. färdigställandemetoden, som innebär att vinstavräkning sker först då uppdraget i allt väsentligt är utfört.

Mindre företag och koncerner kan välja mellan huvudregeln och alternativregeln för både arbeten på löpande räkning och arbeten till fast pris. Huvudregeln får användas i koncernredovisningen även om alternativregeln tillämpas i redovisningen för den juridiska personen medan däremot alternativregeln bara får användas i koncernredovisningen om den även används i redovisningen för den juridiska personen. Även större företag kan välja mellan huvudregeln och alternativregeln i

den juridiska personen. I större företags koncernredovisning skall huvudreglerna tillämpas. Företag kan byta från alternativregeln till huvudregeln men inte tvärtom, utom i särskilda fall.

Det allmänna rådet behandlar inte enbart intäkter från försäljning av varor och tjänster utan även intäkter i form av ränta, royalty och utdelning.

Bakgrund

Skatterätt

Det finns inte några allmänna regler om när en inkomst skall redovisas som en intäkt i skattelagstiftningen. I stället är det ofta god redovisningssed som blir avgörande för när en inkomst skall beskattas.

Däremot finns det särskilda regler om när vissa typer av inkomster skall tas upp till beskattning i bl.a. 14 och 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Det finns också särskilda regler som påverkar beskattningen vid byten.

Annan svensk normgivning

Redovisningsrådet behandlar i RR 11 Intäkter hur redovisningen tidigare skulle ske i sådana företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har stort allmänt intresse. RR 11 bygger på International Accounting Standards Boards (IASB) rekommendation International Accounting Standard (IAS) 18 Revenue.

Även i andra rekommendationer behandlar Redovisningsrådet frågan om när en inkomst skall redovisas som en intäkt, t.ex. RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag, RR 6 Leasing, RR 26 Händelser efter balansdagen samt dessutom RR 28 Statliga stöd. Bokföringsnämnden har givit ut rekommendationen BFN R 5 Redovisning av statliga stöd och allmänna rådet BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal, som också behandlar frågor om när en inkomst skall redovisas som en intäkt. Se vidare i kommentarerna under rubriken Tillämpning.

Lagregler

2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL

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

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

2 kap. 4 § andra stycket ÅRL

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

Allmänt råd

Tillämpning

1. Detta allmänna råd gäller vid upprättande av bokslut för de näringsdrivande icke-noterade företag som valt att inte tillämpa RR 11 Intäkter. De företag som tillämpar det allmänna rådet skall tillämpa samtliga punkter, om inte något annat följer av punkt 4 eller 5.
2. Punkterna skall tillämpas såväl i redovisningen för ett enskilt subjekt som i koncernredovisningen, utom när något annat anges.
3. I detta allmänna råd använder BFN samma definitioner för mindre och större företag samt för mindre och större koncerner som i 1 kap. 3 § ÅRL, se bilaga 1. (BFNAR 2006:5)
4. För mindre och större företag samt mindre koncerner gäller följande:

| Kategori | Behöver inte tillämpa punkt | ... som gäller | ... men skall i så fall tillämpa |
|------------------------------|-----------------------------|---|---|
| Mindre företag och koncerner | 11–13 | dold räntekompensation | nominella värdet |
| | 29 | huvudregel för löpande räkning | punkt 30 |
| | 31–38 | huvudregel för fast pris | punkt 39 |
| | 43 | särredovisning av intäktslag | ----- |
| | 44 | särredovisning av byten | ----- |
| | 45 | upplysning om icke fakturerade tjänsteuppdrag | punkt 46 |
| | 48 | byte av redovisningsprincip | de nya principerna på transaktioner och händelser fr.o.m. bytet |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| Större företag | 29 | huvudregel för löpande räkning | punkt 30 |
| | 31–38 | huvudregel för fast pris | punkt 39 |

(BFNAR 2006:5)

5. För större företag och koncerner gäller vidare följande:

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

(BFNAR 2006:5)

Förhållandet mellan det allmänna rådet om intäkter och andra redovisningsnormer

6. Det allmänna rådet behandlar intäkter från följande typer av transaktioner och händelser om inte något annat anges i punkt 7:
- a) försäljning av varor,
 - b) utförande av tjänsteuppdrag, samt
 - c) ränta, royalty eller utdelning.
7. I det allmänna rådet behandlas **inte** intäkter till följd av:
- a) leasingavtal inklusive hyresavtal,
 - b) utdelningar på investeringar som redovisas enligt kapitalandelsmetoden,
 - c) försäkringsavtal i försäkringsbolag, samt
 - d) entreprenadavtal.

Definitioner

8. I detta allmänna råd används följande definitioner:

Inkomst är ett bruttoinflöde av ekonomiska fördelar till ett företag som

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

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

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

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

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

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

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

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

Hur beräknas inkomsten

Allmänt

9. Inkomst kan endast vara det som företaget tar emot för egen räkning. Belopp som företaget inkasserar för någon annans räkning, såsom t.ex. mervärdesskatt, utgör inte inkomst. Detsamma gäller belopp som t.ex. en kommissionär eller ett kommissionärsföretag tar emot för någon annans räkning. I sådana fall utgörs inkomsten bara av den mottagna provisionen.
10. En inkomst skall redovisas till verkligt värde av vad företaget fått eller kommer att få. Detta innebär att en inkomst skall redovisas till nominellt värde (fakturabelopp) om företaget får ersättningen i likvida medel direkt vid leveransen. Avdrag skall göras för lämnade rabatter.

Dold räntekompensation

11. Om betalningstidpunkten senarelagts på ett sådant sätt att inkomsten inte är lika med dess nominella värde (dold räntekompensation) skall inkomsten för vissa företag (se punkt 4) fastställas genom att nuvärdet av framtida betalningar beräknas (nuvärdeberäkning). Nuvärdet behöver inte beräknas om den avtalade kredittiden är högst ett år.
12. Som diskonteringsränta vid nuvärdeberäkningen skall företaget använda den effektiva ränta som ger skillnadsbeloppet mellan kontantpris och avtalat pris, om ett sådant skillnadsbelopp kan fastställas. Om detta inte är möjligt, skall företaget i stället använda den ränta som det skulle ha begärt av köparen för ett lån på motsvarande villkor.
13. När ett företag tar hänsyn till dold räntekompensation, redovisar det skillnaderna mellan betalningarnas verkliga värde och nominella värde som ränteinkomst. Ränteinkomsten skall fördelas över kredittiden enligt vad som anges i punkt 41 a.

Byten

14. Ett byte av en vara eller en tjänst mot en vara eller en tjänst *av liknande slag och värde* skall inte redovisas som en inkomst.
15. Ett byte av en vara eller en tjänst mot en *olikartad* vara eller tjänst skall redovisas som en inkomst. Företagets inkomst är då det verkliga värdet av de varor eller tjänster som det tagit emot. Detta värde skall justeras om företaget lämnat eller tagit emot kontant ersättning eller motsvarande som en del i affären.
16. Vid ett byte mot en olikartad vara eller tjänst kan det vara omöjligt att beräkna de mottagna varornas eller tjänsternas verkliga värde på ett tillförlitligt sätt. I så fall motsvarar företagets inkomst i stället det verkliga värdet av de varor eller tjänster som lämnats i byte. Detta värde skall justeras om företaget lämnat eller tagit emot kontant ersättning eller motsvarande som en del i affären.

En eller flera transaktioner

17. Frågan om ett företag haft en inkomst skall prövas särskilt för varje enskild transaktion, om inte något annat följer av punkt 18 och 19.
18. En transaktion kan bestå av flera delar som är möjliga att skilja åt. Då skall företaget pröva frågan om det haft en inkomst särskilt för var och en av dessa delar, om detta är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden av transaktionen.
19. Om flera transaktioner hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan att samtliga transaktioner beaktas, skall företaget pröva frågan om det haft en inkomst sammantaget för dessa transaktioner.

När redovisas inkomsten som intäkt – försäljning av varor

Allmänt

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

21. Om det visar sig osäkert att företaget kommer att kunna få betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, skall det belopp som sannolikt inte kommer att betalas redovisas som kostnad och således inte som en minskning av intäkten.
22. Om företaget behåller väsentliga risker som är förknippade med att äga varan utgör transaktionen inte någon försäljning. Företaget redovisar därför inte inkomsten som en intäkt. Ett företag kan behålla sådana väsentliga risker på flera olika sätt. Situationer där företaget behåller väsentliga risker och förmåner är exempelvis
- a) när företaget behåller ett åtagande gentemot köparen som avser varans funktion och som inte omfattas av normala garantivillkor,
 - b) när köparens betalning är villkorad av de betalningar som köparen får då varorna säljs vidare,
 - c) när varorna levereras för att installeras, installationen utgör en väsentlig del av leveransen och installationen inte har slutförts, samt
 - d) när köparen har rätt att häva köpet av skäl som specificeras i försäljningsavtalet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att det kommer att ske.

Delleveranser

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

När redovisas inkomsten som intäkt – redovisning av tjänsteuppdrag

Allmänt

24. En uppdragsinkomst skall redovisas som en intäkt endast om det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som uppdragsavtalet ger kommer att tillfalla företaget. Om det visar sig osäkert att företaget kommer att kunna få betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, skall det belopp som sannolikt inte kommer att betalas redovisas som kostnad och således inte som en minskning av intäkten.
25. Som framgått av definitionerna i punkt 8, finns det olika slag av tjänsteuppdrag:
- a) *Uppdrag på löpande räkning* är ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången

och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. För sådana avtal som avser uppdrag på löpande räkning gäller punkterna 29–30.

- b) *Uppdrag till fast pris* är ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning. För sådana avtal som avser uppdrag till fast pris gäller punkterna 31–39.
26. För såväl redovisning av uppdrag på löpande räkning som redovisning av uppdrag till fast pris finns det en huvudregel och en alternativregel. De företag som tillämpar alternativregeln får i båda fallen byta till huvudregeln. De företag som tillämpar huvudregeln får däremot inte i något av fallen byta till alternativregeln, om det inte finns särskilda skäl för detta.
27. Alternativregeln får användas i koncernredovisningen endast om alternativregeln väljs också i redovisningen för den juridiska personen. Huvudregeln får användas i koncernredovisningen även om alternativregeln används i redovisningen för den juridiska personen.
28. Samma metod skall användas vid redovisning av samtliga uppdrag av samma art (fast pris eller löpande räkning). Alternativregeln får tillämpas vid redovisning av uppdrag på löpande räkning även om huvudregeln tillämpas för uppdrag till fast pris och vice versa.

Uppdrag på löpande räkning – huvudregeln

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

Uppdrag på löpande räkning – alternativregeln

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

om arbetet är påbörjat eller inte. Om företaget har fakturerat uppdraget innan det utförts, skall inkomsten redovisas som en skuld.

Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln – resultaträkningen

31. En inkomst som kan hänföras till ett uppdrag till fast pris skall redovisas som en intäkt baserat på färdigställandegraden på balansdagen när företaget
 - a) sannolikt kommer att få de ekonomiska fördelar som är förknippade med tjänsteuppdraget, och
 - b) på ett tillförlitligt sätt kan beräkna
 - inkomsten,
 - färdigställandegraden på balansdagen, samt
 - de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget.

32. Företaget kan i allmänhet beräkna utfallet på ett tillförlitligt sätt när det träffat överenskommelse med tjänsteuppdragets övriga parter om
 - a) varje parts rättigheter när det gäller den tjänst som skall utföras respektive tas emot,
 - b) den ersättning som företaget skall få, och
 - c) villkoren för den ekonomiska uppgörelsen.

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

34. Det beräknade ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag utgör skillnaden mellan å ena sidan inkomsten för uppdraget i sin helhet så som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och å andra sidan de utgifter som svarar mot denna inkomst. Om inkomsterna vid denna beräkning understiger utgifterna uppstår en bedömd förlust, som omedelbart skall redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte.

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

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

Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln – balansräkningen

37. a) Det som redovisas som intäkt i resultaträkningen jämförs med de belopp som fakturerats beställare (uppdragsgivare) under samma period. Om de fakturerade beloppen överstiger den redovisade intäkten utgör mellanskillnaden en skuld. Om däremot intäkten överstiger de fakturerade beloppen är mellanskillnaden i stället en fordran. Den skuld eller fordran som uppkommit avräknas mot belopp som balanserats från föregående period.
- b) Om företaget beräknar färdigställandegraden med ledning av andra faktorer än nedlagda utgifter i förhållande till totala utgifter, skall även utgifterna periodiseras. Det som redovisas som en kostnad i resultaträkningen jämförs då med nedlagda utgifter. Om kostnaden överstiger utgifterna, utgör mellanskillnaden en skuld (en upplupen kostnad). Om däremot utgifterna överstiger kostnaderna, är mellanskillnaden en fordran.
38. I balansräkningen får kvittning inte ske mellan uppdrag som ger ett positivt saldo och uppdrag som ger ett negativt saldo, om det inte är frågan om samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder.

Uppdrag till fast pris enligt alternativregeln – resultat- och balansräkningen

39. Vissa företag (se punkt 4) får avstå från att redovisa inkomsterna från uppdrag till fast pris som intäkt enligt punkt 31–38 och i stället vänta med intäktsredovisningen tills arbetet väsentligen är fullgjort. Fram till vinstavräkningen redovisar företaget i dessa fall på följande sätt:
- a) Utgifter som avser direkta kostnader och en skälig andel av indirekta kostnader värderas enligt lägsta värdets princip och redovisas i balansräkningen som "Pågående arbeten för annans räkning" under rubriken Varulager m.m. Fakturerade belopp redovisas som en kortfristig skuld. Alternativt gör företaget en s.k. öppen nettoredovisning av båda posterna och det saldo som uppkommer utgör då antingen en tillgång eller en skuld som benämns "Pågående arbeten för annans räkning, netto".
- b) Förändringen i nedlagda kostnader från periodens början skall särredovisas i resultaträkningen om resultaträkningen är kostnadsslagsindelad. Är resultaträkningen funktionsindelad redovisas inga nedlagda kostnader förrän uppdraget vinstavräknas.

- c) En bedömd förlust skall i sin helhet omgående redovisas som kostnad samma period som förlusten identifieras, oavsett om arbetet påbörjats eller inte.

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

Allmänt

- 40. Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av att någon annan använder företagets tillgångar skall redovisas som intäkt när
 - a) det är sannolikt att företaget kommer att få de ekonomiska fördelar som det förknippar med transaktionen, och
 - b) inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- 41. Intäkten skall redovisas på följande sätt:
 - a) Ränta skall redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga.
 - b) Royalty skall periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.
 - c) Utdelning skall redovisas när aktieägarens rätt att få utdelning bedöms som säker.

Tilläggsupplysningar

Allmänt

- 42. Tilläggsupplysningar skall lämnas om vilka principer som tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag.
- 43. Intäkter från varuförsäljning och tjänsteuppdrag och i form av ränta, royalty och utdelning skall för vissa företag (se punkt 4) särredovisas i not om de respektive beloppen är väsentliga och inte framgår av resultaträkningen.
- 44. Intäkter som hänför sig till byte av varor och tjänster skall för vissa företag (se punkt 4) särredovisas i not om de uppgår till väsentliga belopp. Varje slag av intäkt skall redovisas särskilt.

Uppdrag på löpande räkning

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

väsentlig skillnad i företagets ställning och resultat om huvudregeln skulle ha tillämpats.

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

Ikraftträdande

BFNAR 2003:3

47. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 juli 2003. Det skall tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare. Följande uttalanden upphör att gälla den 30 juni 2003:

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

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

BFNAR 2006:5

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Kommentarer

Tillämpning (punkterna 1–7)

Företagskategorier (punkterna 1–5)

BFNs allmänna råd om intäktsredovisning gäller för de näringsdrivande icke-noterade företag som väljer att inte tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter.

Punkt 4 och 5 i det allmänna rådet är centrala, eftersom de anger vilka av de övriga punkterna i det allmänna rådet som *inte behöver* respektive *inte får* tillämpas av företag i olika storlekskategorier.

Mindre företag behöver inte tillämpa de förhållandevis komplicerade reglerna om dold räntekompensation. Dessa företag kan alltså ta upp fakturabeloppet som intäkt även om transaktionen innebär en räntesubvention till köparen.

Mindre företag får också tillämpa de båda alternativregler som finns för redovisning av tjänsteuppdrag. Deras upplysningsskyldighet är vidare begränsad till ett minimum. De behöver inte i not särredovisa de olika slagen av intäkter, och de behöver heller inte särredovisa bytestransaktioner. För de företag som valt att inte tillämpa huvudregeln för tjänsteuppdrag på löpande räkning finns det en särskild lättnadsregel om tilläggsupplysningar (punkt 46), och när det gäller uppdrag till fast pris behöver företagen över huvud taget inte lämna några tilläggsupplysningar utöver uppgift om vilka principer som tillämpas för intäktsredovisningen.

För mindre företag görs det ingen skillnad mellan redovisningen för det enskilda företaget och koncernredovisningen. Lättnadsreglerna gäller alltså också i koncernredovisningen.

Större företag har en mer omfattande skyldighet att lämna tilläggsupplysningar än mindre företag. Men även större företag får tillämpa alternativreglerna för redovisning av tjänsteuppdrag. I koncernredovisningen måste de dock tillämpa huvudreglerna.

Förhållandet mellan BFNs allmänna råd om intäkter och andra redovisningsnormer (punkterna 6–7)

Här beskrivs översiktligt vilka andra redovisningsnormer som behandlar intäktsredovisning, detta som en hjälp för företagen att finna den tillämpliga normen. Flera av de rekommendationer som nämns har BFN ännu inte hunnit anpassa och de är därför inte tvingande för näringsdrivande icke-noterade företag. Hur dessa företag skall förhålla sig till sådana normer framgår av BFNAR 2000:2 och BFNs vägledning Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden.

RR 11 Intäkter är inte den enda av Redovisningsrådets rekommendationer som behandlar frågor som gäller hur inkomster skall periodiseras. I flera andra rekommendationer finns regler som tar över de allmänna reglerna i RR 11. Motsvarande gäller naturligtvis för BFNs allmänna råd om intäktsredovisning.

Det allmänna rådet skall bara tillämpas på försäljning av varor och tjänster samt på ränta, utdelning och royalty. Av detta följer att intäkter av annat slag faller utanför det allmänna rådets tillämpningsområde.

Av punkten 6 a framgår att det allmänna rådet omfattar försäljning av varor, mark och annan egendom som innehas för försäljning. Varor är egentillverkade varor och varor som köpts in för att säljas (handelsvaror). Detta innebär att vägledningens tillämpning begränsas till omsättningstillgångar.

Försäljning av fastigheter och andra materiella tillgångar som utgör anläggningstillgångar omfattas således inte av denna vägledning utan av det

allmänna rådet och vägledningen om redovisning av materiella anläggningstillgångar (BFNAR 2001:3). I övrigt faller t.ex. följande utanför det allmänna rådets tillämpningsområde:

- förändringar av det verkliga värdet av finansiella tillgångar och finansiella skulder eller effekter av att de avyttras (IAS 39)
- naturliga ökning av djurbestand samt jordbruks- och skogsbruksprodukter (IAS 41)
- förändringar av värdet av andra omsättningstillgångar (RR 2 Varulager, BFNAR 2000:3 och BFNs vägledning om varulager) samt utvinning av metallhaltiga mineraler.

Detsamma gäller intäkter till följd av statliga stöd (BFN R 5 Redovisning av statliga stöd och RR 28 Statliga stöd).

Vidare faller intäkter som kan hänföras till vissa avtalstyper utanför det allmänna rådets tillämpningsområde, trots att de kan ingå i någon av de huvudkategorier som rådet behandlar. Det gäller enligt punkt 7 på flera områden. De viktigaste undantagen gäller entreprenadavtal samt leasingavtal och andra hyresavtal.

I Redovisningsrådets rekommendation RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag (IAS 11 Construction Contracts) behandlas intäktsredovisning av entreprenader och liknande uppdrag. I rekommendationen anges produktion av broar, byggnader, dammar, pipeliner, vägar, fartyg eller tunnlar som exempel på entreprenadavtal. För intäkter från denna typ av avtal gäller alltså RR 10 och inte RR 11. Enligt Redovisningsrådet är dock det som anges för redovisning av entreprenadavtal även tillämpligt vid redovisning av tjänsteuppdrag.

I RR 6 och BFNAR 2000:4 om leasingavtal anges när inkomster från hyresavtal skall redovisas som intäkt. Huvudregeln för inkomster från sådana avtal är att de skall fördelas ut som intäkt linjärt under hyrestiden.

Även på andra områden finns det redovisningsrekommendationer som får betydelse för när en inkomst skall redovisas som en intäkt. I Redovisningsrådets rekommendation RR 26 Händelser efter balansdagen (IAS 10 Events After the Balance Sheet Date) behandlas bl.a. frågan om vad som är den avgörande tidpunkten för att bedöma vilka händelser som skall påverka innehållet i en årsredovisning.

Slutligen bör det framhållas att BFNs allmänna råd, liksom RR 11, saknar regler om vilka tilläggsupplysningar som skall lämnas om intäkter till följd av transaktioner med närstående.

Definitioner (punkt 8)

I punkt 8 definieras vissa viktiga begrepp i det allmänna rådet, bl.a. begreppet inkomst, som inte definieras i RR 11. Detta ger i sak inga skillnader i förhållande till RR 11, men det har ansetts vara av värde för de mindre företagen att begreppen inkomst och intäkt hålls isär.

Hur beräknas inkomsten (punkterna 9–19)***Allmänt***

I punkt 9 anges att en inkomst bara är det som ett företag tar emot för egen räkning. Detta innebär att de medel ett företag inkasserar för någon annans räkning inte är en inkomst och därför inte skall redovisas i företagets resultaträkning.

I punkten klargörs bl.a. att ett företag som gör affärer för någon annans och inte för egen räkning inte skall redovisa hela försäljningssumman som inkomst. Det är viktigt att framhålla att det enbart är inkomstredovisningen som behandlas här. Företaget skall i sin redovisning av tillgångar inkludera medel som förvaltas för någon annans räkning, t.ex. klientmedel. Detta följer av andra redovisningsnormer (jfr BFN U 90:5 Bokföring av redovisningsmedel).

Ett företag som fakturerar för utlägg för att kunna fullfölja uppdraget, skall inkludera utläggerna i nettoomsättningen. Det kan t.ex. röra sig om utgifter för resor och logi.

Dold räntekompensation (punkterna 11–13)

Mindre företag och koncerner behöver inte tillämpa dessa regler.

I de flesta fall får ett företag ersättning för en vara eller en tjänst i likvida medel. Inkomsten utgörs då av ersättningen. När betalningen senareläggs, är dess verkliga värde normalt mindre än det nominella värdet. Ett företag kan t.ex. erbjuda köparen en räntefri kredit eller acceptera en fordringsväxel med lägre ränta än marknadsräntan som betalning för sålda varor. När den ekonomiska innebörden av en sådan överenskommelse är att köparen på detta sätt får en finansiering med s.k. dold räntekompensation och den avtalade kredittiden är längre än ett år, skall företaget fastställa betalningens verkliga värde genom att beräkna nuvärdet av framtida inbetalningar. I punkterna 11–13 anges hur detta skall gå till.

I punkt 12 anges vilken diskonteringsränta som skall användas. Utgångspunkten är här att företaget skall använda den effektiva ränta som ger skillnadsbeloppet mellan kontantpriset och det avtalade priset. Enligt BFNs mening är detta i normalfallet den ränta som ger en riktig bild av hur affärsvillkoren påverkat företagets inkomst från transaktionen.

Om det inte är möjligt att bestämma skillnaden mellan kontantpris och avtalat pris, skall företaget i stället använda den ränta som det hade tagit om det lånat ut pengar till det köpande företaget. Utgångspunkten är här att samma förutsättningar skall gälla för lånet som för den kredit som givits i samband med försäljningen. Utlåningstiden, kreditvärdigheten hos köparen och marknadsräntan vid transaktionstillfället är alltså faktorer som måste beaktas.

Byten (punkterna 14–16)

Normalt skall en bytesaffär medföra att en inkomst redovisas. Bytet motsvarar en försäljning och innebär att en värdeökning realiserats.

Undantagsvis kan det dock vara komplicerat att avgöra om en bytesaffär skall leda till att en inkomst redovisas eller inte. Det kan t.ex. vara svårt att bedöma värdet av

bytet när det gäller att visa att den tillgång som byts bort ökat i värde sedan den anskaffades. Enligt 2 kap. 4 § 3 a ÅRL får bara sådana inkomster som konstaterats under räkenskapsåret tas med i resultaträkningen. Frågan är alltså när man med ledning av en bytesaffär kan konstatera att den tillgång som byts bort ökat i värde men också om prestationen att byta kan anses utgöra en inkomstskapande åtgärd, se nedan.

Enligt det allmänna rådet skall företaget inte redovisa någon inkomst vid byten av en vara eller tjänst av ett visst slag mot en vara eller tjänst av liknande slag och värde (punkt 14). Detta är ofta fallet med lagervaror som leverantörer utväxlar eller byter för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats – t.ex. olja eller mjölk. I dessa fall leder bytesaffären enbart till att en tillgång ersätts med en annan. Någon bokföringsåtgärd som påverkar resultaträkningen vidtas alltså inte.

International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) har i uttalandet SIC 31: Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services (Intäktsredovisning i samband med byte av reklamtjänster, URA 38) behandlat redovisning vid en bytestransaktion (byten av annonsutrymme) utifrån IAS 18. Om bytet avser annonser av liknande slag och värde skall ingen inkomst redovisas. Är annonserna däremot olikartade, skall bytet redovisas som en inkomst om ett antal villkor är uppfyllda. För att en inkomst motsvarande verkligt värde skall kunna redovisas, måste detta värde kunna uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Uttalandet behandlar under vilka förutsättningar det verkliga värdet på inkomsten i en sådan bytestransaktion kan mätas tillförlitligt. I uttalandet slås fast att inkomsten inte kan mätas tillförlitligt med utgångspunkt i det annonsutrymme som företaget får, men däremot utifrån det annonsutrymme som företaget lämnar som likvid. En förutsättning för detta är att företaget regelbundet och i stor volym säljer liknande annonsutrymmen till andra företag och att detta då inte rör sig om bytestransaktioner.

En eller flera transaktioner (punkterna 17–19)

I punkterna 17–19 behandlas frågan hur inkomstredovisningen skall prövas när det gäller flera transaktioner med inbördes samband eller en transaktion med flera sinsemellan olika delar.

Utgångspunkten är att inkomstredovisningen skall prövas transaktion för transaktion.

I vissa situationer är det emellertid nödvändigt att tillämpa kriterierna på sådana delar av en transaktion som kan identifieras separat, för att den ekonomiska innebörden i transaktionen skall återges korrekt i redovisningen. Ett exempel är sådana fall då service och underhåll är inkluderat i försäljningspriset för en produkt. Om ersättningen för service och underhåll kan särskiljas, skall ett belopp som motsvarar värdet av dessa tjänster redovisas som skuld. Inkomsten från dessa tjänster redovisas som intäkt under den eller de perioder som arbetet utförs.

Omvänt skall kriterierna tillämpas på två eller fler transaktioner tillsammans när dessa hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan att hela serien av transaktioner bedöms samlat. Exempelvis kan ett företag sälja varor och samtidigt träffa en överenskommelse om att köpa tillbaka varorna senare ("repa"). Återköpsklausulen upphäver här den ekonomiska effekten av den första transaktionen. I så fall redovisas de två transaktionerna tillsammans.

När skall inkomsten redovisas som en intäkt – försäljning av varor (punkterna 20–23)

Risker och förmåner (punkt 20)

En grundläggande förutsättning för att ett företag skall kunna redovisa en intäkt från en varuförsäljning är att det till köparen har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varan (punkt 20 a). Det finns naturligtvis flera risker och förmåner som är förbundna med att äga en vara. Det vanliga är att dessa risker och förmåner successivt flyttas över från säljare till köpare och att det alltså inte finns en enda tidpunkt som självklart skall utgöra utgångspunkt för att redovisa intäkten.

För att kunna bestämma när risker och förmåner övergått är det alltså nödvändigt att titta närmare på de faktiska omständigheterna och att analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor man då bör ställa sig är:

- vilka risker och förmåner finns det som är relevanta,
- vilka av dessa är väsentliga, och
- när har samtliga väsentliga risker och förmåner övergått.

BFN lämnar i det följande kommentarer till hur man kan resonera när det gäller de olika riskerna och förmånerna. Vid en varuförsäljning finns normalt följande risker och förmåner att beakta:

| | |
|----------------|-----------------------|
| <u>Risker</u> | <u>Förmåner</u> |
| prisfall | prisökning |
| förstörelse | avkastning |
| sakrättsrisker | rätt att nyttja |
| | rätt att förfoga över |

Som framgått går det inte generellt att ange när de väsentliga riskerna och förmånerna har övergått. Det är emellertid viktigt att framhålla att det inte får återstå att överföra några väsentliga risker och förmåner och att prövningen förutsätter en noggrann analys. Om företaget bara behåller en oväsentlig risk som är förknippad med ägandet av varan, skall försäljningsinkomsten intäktsredovisas. Det kan t.ex. göra ett äganderätts- eller återtaganderättsförbehåll för varorna som säkerhet för en utestående kundfordran. Om företaget då i övrigt överfört väsentliga risker och förmåner, skall inkomsten intäktsredovisas.

Prisfall/prisökning

I de allra flesta fall torde risken för prisfall (och förmånen av eventuella prisökningar) överföras till säljaren i samband med att avtal ingås. Normalt är emellertid risken eller förmånen av prisförändringar långt ifrån den enda väsentliga risken eller förmånen som finns och att denna risk och förmån överförs är därför vanligen inte tillräckligt för att företaget skall kunna redovisa en intäkt.

Förstörelse

När det gäller att bestämma vem som står risken för att en vara förstörs eller försämras efter att avtal ingåtts men innan affären slutförts är avtalsvillkoren avgörande. Saknas villkor i avtalet som uttryckligen reglerar denna fråga är köplagen

eller konsumentköplagen avgörande. Begreppet avlämnande, som närmare preciseras i köplagen, blir då av stor betydelse.

Vilken betydelse har då risken för förstörelse? Denna fråga går det inte att besvara generellt. Risken för förstörelse kan vara högst väsentlig, t.ex. om det som sålts är en vara som tillverkats särskilt för köparen eller om annars är frågan om en vara som inte utan vidare går att ersätta. I andra fall kan risken för förstörelse vara oväsentlig. Så kan t.ex. vara fallet om det som sålts fullt ut är försäkrat och det inte är svårt att snabbt ersätta varan med en annan.

Sakrättsrisker

Med sakrättsrisker menas här en risk för att någon annan än köparen skall få rätten till varan eller rätten att på något sätt nyttja den. Det kan vara frågan om att säljarens borgenärer har bättre rätt till varan än köparen eller att någon annan köpare eller en panträttshavare har en sådan rätt.

Det finns många regler och en rikhaltig praxis som reglerar när s.k. sakrättsligt skydd inträder. För vanliga handelsvaror gäller t.ex. att begreppet besittning har en avgörande betydelse. Om varan säljs till konsument inträder emellertid sakrättskydd redan i och med avtalet.

Vilken vikt man skall fästa vid sakrättsrisker beror även det på vad det är frågan om för tillgångar och naturligtvis på affärskontrahenterna.

Avkastning

Köplagens bestämmelser är avgörande för vem som har rätten till avkastningen, om inte frågan särskilt reglerats i avtalet. Rätten till avkastning kan vara väsentlig t.ex. vid aktieförsäljningar.

Rätt att nyttja

Rätten att nyttja en vara övergår normalt först efter att varan avlämnats till köparen. För många tillgångar gäller att möjligheten att använda produkten är den allra viktigaste förmånen som är förknippad med att äga den. Det gäller särskilt när det är frågan om försäljning till konsumenter.

Rätt att förfoga över

Från rätten att nyttja en vara bör man skilja rätten att förfoga över en vara på annat sätt. Det kan vara frågan om en rätt att vidareförsälja varan eller att pantsätta den.

Vilka möjligheter en köpare har att förfoga över en vara bestäms av avtalet och köplagens bestämmelser. Normalt finns det inga hinder för en köpare att sälja en vara vidare även om den inte överlämnats till honom.

Betalningsrisker (punkt 20 d)

Inkomsten intäktsredovisas bara när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. I vissa fall kan detta inte göras sannolikt förrän företaget fått betalt eller en osäkerhetsfaktor undanröjts.

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

Matchning (punkt 20 e)

Intäkter och kostnader från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt. Detta förfarande kallas vanligen matchningsprincipen. Kostnader, inklusive garantiutgifter och andra utgifter som uppkommer efter det att varan levererats, kan i normalfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt när de övriga villkoren för intäktsredovisning har uppfyllts. Men om kostnaderna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, kan någon intäkt inte redovisas. Under sådana förhållanden redovisas mottagna betalningar som skuld.

Delleveranser (punkt 23)

Även om det förekommer delleveranser, är huvudregeln att en intäkt skall redovisas först då säljaren fullgjort hela sin prestation, dvs. alla delleveranser har fullgjorts. Ett undantag är om delleveranserna saknar funktionellt samband och säljaren inte har några ytterligare åtaganden för en viss delleverans.

Med funktionellt samband menas att en levererad vara har ett sådant samband med andra försålda, ännu icke levererade varor att den inte kan användas utan dessa. Om det finns ett funktionellt samband, senareläggs intäktsredovisningen tills de efterföljande leveranserna är klara och säljaren fullgjort sin prestation enligt avtalet. De likvider som företaget tagit emot för delleveranser redovisas som skuld i balansräkningen.

När skall inkomsten redovisas som en intäkt – tjänsteuppdrag (punkterna 24–39)

Allmänt (punkterna 24–28)

Ett tjänsteuppdrag innebär normalt att ett företag utför ett överenskommet uppdrag inom en bestämd tid. Uppdraget kan utföras inom en redovisningsperiod eller sträcka sig över flera perioder.

Det allmänna rådets punkter om intäktsredovisning av tjänsteuppdrag bygger på motsvarande bestämmelser i RR 11 Intäkter, men i RR 11 görs ingen skillnad mellan uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris. BFN har valt att behandla de olika avtalsformerna i skilda punkter och detta av pedagogiska skäl.

RR 11 anger inte vilka avtal som avses med tjänsteuppdrag. BFN har valt att använda inkomstskattelagens (SFS 1999:1229) definitioner av uppdrag på löpande räkning respektive uppdrag till fast pris (punkt 25). Dessa definitioner skiljer sig visserligen något från dem som tillämpas t.ex. i RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag. Men BFN bedömer det som viktigare för näringsdrivande icke-noterade företag att regelverket är harmoniserat med beskattningsreglerna.

Av punkt 26 framgår att det är tillåtet att byta från alternativregeln till huvudregeln men inte tvärtom, om det inte finns särskilda skäl för det. Ett sådant särskilt skäl kan t.ex. vara att företaget från att ha varit ett större företag blir ett mindre företag och att

detta är bestående. Skälet till att företaget annars inte får byta från huvudregeln är att denna ger en bättre redovisning och att det inte finns något skäl att tillåta ett byte till en sämre redovisningsprincip (jfr RR 5 Byte av redovisningsprincip).

Uppdrag på löpande räkning (punkterna 29–30)

Uppdrag på löpande räkning skall enligt huvudregeln intäktsredovisas i takt med att arbetet utförs och material eventuellt förbrukas eller levereras. Detta innebär att ofakturerade utförda arbeten per balansdagen skall redovisas som intäkt. Men alternativregeln tillåter mindre och större företag att i sin redovisning avvaka med intäktsredovisningen till dess att arbetena fakturerats. Detsamma gäller för mindre koncerner.

Alternativregeln leder regelmässigt till en sämre redovisning. Att BFN i det allmänna rådet ändå tillåter denna metod beror på att den är enklare att tillämpa och att den överensstämmer med skattereglerna.

Enligt alternativregeln skall intäkten redovisas när fakturan har upprättats eller borde ha upprättats. Hur länge ett företag kan dröja med att fakturera skall bedömas utifrån god redovisningssed. Ofta innebär detta att branschpraxis skall följas. Men vissa begränsningar får anses gälla. En branschpraxis som inte är affärsmässigt motiverad kan således inte accepteras. Normalt bör gälla att intäkten skall redovisas senast tre månader efter det att arbetet utförts.

Uppdrag till fast pris (punkterna 31–32)

I svensk redovisningsrätt har det tidigare funnits två huvudmetoder för att redovisa intäkter från uppdrag till fast pris. Enligt den första metoden har intäkten inte redovisats förrän prestationen i allt väsentligt fullgjorts. Den andra metoden har inneburit att intäkten redovisats successivt över avtalsperioden.

Den grundläggande principen när det gäller att intäktsredovisa uppdrag till fast pris är enligt RR 11 att intäkten skall redovisas i takt med färdigställandet, s.k. successiv vinstavräkning.

Successiv vinstavräkning kan bara tillämpas av ett företag som på ett tillförlitligt sätt kan beräkna utfallet av tjänsteuppdraget. Därför måste ett företag som vill vinstavräkna successivt ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering och budgetering. I ett sådant internt system följer företaget utvecklingen av nedlagda utgifter, färdigställandegraden och den förväntade totalinkomsten under uppdragets gång. Vid behov revideras beräkningarna. Att beräkningarna behöver revideras är inte nödvändigtvis ett tecken på att utfallet av tjänsteuppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Det är inte realistiskt att kräva att alla näringsdrivande icke-noterade företag skall ha sådana system för ekonomisk rapportering att de kan beräkna utfallet av ett pågående tjänsteuppdrag till fast pris på ett tillförlitligt sätt. Därför anges i punkt 4 att mindre företag får tillämpa den s.k. alternativregeln i sin redovisning för det enskilda företaget. Även större företag får tillämpa den s.k. alternativregeln i sin redovisning för det enskilda företaget. Men moderföretag i större koncerner är alltid skyldiga att se till att ekonomisystemen kan klara de krav som ställs för att de skall få vinstavräkna successivt – de är nämligen skyldiga att vinstavräkna i sin koncernredovisning.

Metoder för att beräkna färdigställandegraden (punkterna 33–35)

Färdigställandegraden skall beräknas med hjälp av en metod som på ett tillförlitligt sätt mäter de tjänster företaget utfört.

En metod är att undersöka hur mycket arbete som faktiskt utförts. En annan metod är att mäta hur stor del av den totala tjänsten som utförts på balansdagen. En tredje metod är att jämföra nedlagda utgifter på balansdagen med beräknade totala utgifter. Som nedlagda utgifter på balansdagen räknas bara sådana utgifter som motsvarar utfört arbete. Som beräknade totala utgifter räknas bara sådana utgifter som motsvarar det arbete som utförts eller kommer att utföras. Delbetalningar och förskott från beställaren återspeglar oftast inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt.

Ett företag kan välja bland de tre angivna metoderna så länge resultatet kan anses tillförlitligt.

Linjär periodisering (punkt 36)

Normalt är det färdigställandegraden och de olika mätmetoder som finns som styr hur en inkomst skall periodiseras. Men i punkt 36 finns det en hjälpregel för vissa särskilda fall. Den gäller sådana tjänsteuppdrag där man inte i förhand kan bedöma vilken insats uppdraget kommer att kräva av företaget. Det kan t.ex. gälla vissa försäkringsliknande uppdragsavtal. Inkomster från sådana uppdrag som behandlas i punkt 36 kan t.ex. periodiseras linjärt över uppdragets löptid.

Kvittning vid tillämpning av huvudreglerna (punkterna 29 och 38)

Årsredovisningslagens kvittningsförbud (2 kap. 4 § första stycket 6) får effekter på redovisningen av pågående arbeten. Det innebär nämligen att ett företag i sin årsredovisning måste skilja mellan uppdrag som ger ett negativt saldo och uppdrag som ger ett positivt saldo, om det inte är frågan om samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder.

När skall inkomsten redovisas som intäkt – ränta, royalty och utdelning (punkterna 40–41)***Ränta***

Företaget skall beräkna en jämn avkastning genom att tillämpa den räntesats som krävs för att nuvärdet av de förväntade framtida inbetalningarna under tillgångens livslängd skall bli lika stort som tillgångens ursprungligen redovisade värde. Ränteintäkter inkluderar t.ex. de periodiserade beloppen av eventuella rabatter, premier eller andra skillnader mellan det ursprungligen redovisade värdet av en fordran och det belopp som företaget skall få vid förfallotidpunkten. Upplupen ej betald ränta som avser tiden före ett förvärv av ett räntebärande värdepapper särskiljs från den ränta som avser tiden efter förvärvet. Endast den ränta som avser tiden efter förvärvet intäktsredovisas.

Utdelning

Utdelning på aktierelaterade värdepapper intäktsredovisas endast till den del utdelningen kan hänföras till vinster som intjänats efter förvärvet. Ett överskjutande belopp redovisas som en återbetalning av investeringen och reducerar dess redovisade värde. Om det är svårt att göra något annat än en godtycklig fördelning, intäktsredovisas hela utdelningen om det inte är uppenbart att den representerar en återbetalning av en del av anskaffningsvärdet för värdepapperna. Vid utdelning på kapitalplaceringsaktier kan man – om inte motsatsen är uppenbar – utgå från att utdelningen är hänförlig till vinster som intjänats efter förvärvet.

Utdelning skall redovisas när aktieägarens rätt att få betalt bedöms som säker på balansdagen. Ett moderbolag kan redovisa en utdelning i sina räkenskaper redan innan bolagsstämman i ett helägt dotterbolag fattar beslut om den, s.k. anteciperad utdelning. Anteciperingen som sådan har ingen civilrättslig verkan. Moderbolaget kan därför bara antecipera utdelning från ett helägt dotterbolag, eftersom det då i princip råder över dotterbolagets bokslut och bolagsstämma. Dessutom måste utdelningen rymmas inom vad som kan vara tillgängligt för vinstutdelning. Moderbolaget skall i så fall redovisa utdelningen som intäkt och ta upp beloppet som en fordran i balansräkningen.

Royalty

Royalty är en avgift som periodiskt betalas till innehavaren av en viss tillgång för rätten att utnyttja tillgången, t.ex. varumärken, patent, programvaror, musikerättigheter och filmer. Royaltyn skall redovisas med utgångspunkt från den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd, om det inte med hänsyn till överenskommelsens innehåll är lämpligare att redovisa intäkten enligt någon annan systematisk och rationell grund. Den kan t.ex. fördelas linjärt över överenskommelsens giltighetstid, t.ex. när en licenstagare har rätt att använda viss teknik under en viss tidsperiod. Den kan även redovisas efter någon annan grund, som t.ex. efter det antal exemplar av ett verk som har sålts av en given upplaga.

Inkomsten intäktsredovisas bara när det är sannolikt att företaget kommer att få de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen. Om det visar sig osäkert att företaget kommer att kunna få betalning för belopp som redan redovisats som intäkt i resultaträkningen, redovisas det belopp som sannolikt inte kommer att betalas som kostnad och således inte som en minskning av intäkten.

I vissa fall beror det på en framtida händelse om ett företag skall få en royalty. I dessa fall redovisas intäkten bara om detta är sannolikt.

Tilläggsupplysningar (punkterna 42–46)

Uppdrag på löpande räkning (punkterna 45–46)

I vissa företag skulle en tillämpning av alternativregeln kunna leda till att det blir omöjligt att rätt bedöma företagets resultat (och att jämföra detta med andra företags resultat). För att något motverka detta anges i punkt 45 att de företag som tillämpat alternativregeln vid redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning måste lämna tilläggsupplysningar om icke fakturerade belopp. Men en sådan regel behövs bara i

de fall de ofakturerade beloppen i det enskilda företaget skulle ge några väsentliga effekter på resultatet och ställningen. Regelns tillämpningsområde har därför begränsats till dessa fall.

BFN har i sin vägledning Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden, avsnitt 8, uttalat följande om hur begreppet väsentlig skall tolkas.

”Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan ha betydelse för de beslut som användarna fattar på basis av den information som lämnas i de finansiella rapporterna. – – –

Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig kan beloppets relativa storlek i vissa fall ha avgörande betydelse. I andra fall kan andra bedömningsgrunder vara avgörande. Avgörandet måste ske på basis av en professionell bedömning som i det enskilda fallet tar hänsyn till de aktuella förhållandena.”

För mindre företag kan även upplysningsregeln i punkt 45 bli alltför betungande. I punkt 46 har därför en särskild regel för dessa införts. Regeln är tillämplig i redovisningen både i mindre företag och i koncerner. Den innebär att dessa bara behöver lämna upplysning om de utförda icke fakturerade tjänsteuppdragen är avsevärt lägre vid redovisningsperiodens utgång än vid dess ingång. Till skillnad från vad som gäller enligt punkt 45 behöver mindre företag heller inte ange storleken på ofakturerade belopp. Det bör vara tillräckligt med en uppgift om att dessa minskat, för att intressenterna skall få den information de behöver.

Vad som i ett enskilt företag skall anses vara avsevärt går inte närmare att ange i generella termer. Bedömningen måste, liksom väsentlighetsbedömningen, göras med utgångspunkt i ett antal faktorer. Hänsyn måste tas till beloppens absoluta storlek och deras storlek i relation till företagets övriga intäkter eller förmögenhet liksom till en mer allmän bedömning av hur beroende företaget är av den aktuella inkomsten. Som en tumregel kan dock anges att förändringar i de utförda och icke fakturerade tjänsteuppdragen som understiger 30 procent normalt inte bör anses avsevärda. Sådana förändringar medför därför inte någon skyldighet att lämna tilläggsupplysningar enligt punkt 46.

Exempel

Inledning

Syftet med dessa exempel är att illustrera hur BFNAR 2003:3 skall tillämpas i olika situationer. Exempelen belyser särskilda aspekter av ett antal transaktioner men utgör ingen heltäckande beskrivning av alla relevanta faktorer som kan påverka intäktsredovisningen. I exemplen antas normalt att:

1. inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
2. det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget (säljaren), och att
3. de utgifter som företaget ådrar sig eller kommer att ådra sig kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Avsikten är inte att exemplen skall ändra eller ersätta innehållet i det allmänna rådet.

Exemplen är avsedda att illustrera vilka intäkter som skall tas in i ett företags bokslut. De behandlar alltså inte vad som gäller för den löpande bokföringen och kan därför heller inte användas för att avgöra t.ex. när skyldigheten att registrera en affärshändelse inträder.

Följande frågeställningar tas upp i exemplen:

Försäljning av varor

1. Vara (av brukskaraktär) som lämnas till köparen vid avtalet
2. Vara som skall levereras till köparen
3. Öppet köp
4. Leverans som innefattar installation och kontroll
5. Försäljning av vara som inte finns i lager

Tjänsteuppdrag

6. Uppdrag på löpande räkning
 - a. huvudregel
 - b. alternativregeln
7. Uppdrag till fast pris
 - a. huvudregel (successiv vinstavräkning)
 - b. alternativregeln (färdigställandemetod)

Royalty

8. Royalty

Särskilda frågor

9. Kommission
10. Provision
11. Tidningsprenumeration
12. Försäljning av måltidskuponger
13. Försäljning av ”gymkort”
14. Serviceavgifter som ingår i produktens pris
15. Entréavgifter
16. Undervisningsavgifter

Försäljning av varor

1. Vara (av brukskaraktär) som lämnas till köparen vid avtalet

| | |
|------------------------------------|--|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag säljer en vara av brukskaraktär (t.ex. en tvättmaskin eller en TV). Varan överlämnas till köparen i samband med försäljningen och köparen skall alltså själv ta med sig varan. |
| <i>Tänk så här</i> | En första förutsättning för att ett företag skall kunna redovisa en intäkt från en varuförsäljning är att de väsentliga riskerna och förmånerna skall ha gått över från säljaren till köparen. I ett fall som detta är det ofta rätten att nyttja varan som är den väsentliga förmånen. Om det inte finns några frågetecken när det gäller någon av de övriga förutsättningarna (se punkt 20 och 22) kan intäkten alltså redovisas då varan överlämnats till kunden. Om det finns en risk för att köparen inte kommer att betala, kan detta medföra att intäkten måste redovisas senare. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Företaget redovisar intäkten från varuförsäljningen i bokslutet närmast efter försäljningen (kontraktet) om det inte ges någon kredit och det finns en mer påtaglig risk för att köparen inte kommer att betala. Om det inte är det säljande företaget utan någon annan som står för kreditrisken redovisar företaget intäkten oavsett kreditrisken. |
| <i>Referenser</i> | BFNAR 2003:3 punkt 20 a och d. |

2. Vara som skall levereras till köparen

| | |
|------------------------|---|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag säljer en maskin till en köpare som skall använda maskinen i sin fabrik. Avtalet innebär att säljaren ansvarar för att maskinen transporteras till en hamn där den skall lämnas över till ett företag som åtagit sig att transportera den till köparen. Maskinen är att anse som avlämnad i och med att den lämnas i hamnen, vilket t.ex. innebär att det efter denna tidpunkt är köparen som står risken om maskinen förstörs. |
| <i>Tänk så här</i> | Ställ dig följande frågor: Vilka är de väsentliga riskerna och förmånerna och när går de över till köparen? Risken eller förmånen av prisförändringar går över till köparen i och med avtalet men i en affär som denna är prisfallsrisken knappast den enda väsentliga förmånen eller risken, om den ens är väsentlig. Rätten att använda maskinen är en väsentlig förmån som kan knytas |

| | |
|------------------------------------|--|
| <i>Tänk så här, forts.</i> | <p>till tillgången. Denna rätt inträder i och med att maskinen avlämnas till det självständiga fraktföretaget (att köparen i praktiken inte kan använda maskinen förrän den har kommit fram och installerats påverkar inte säljarens redovisning eftersom säljaren inte ansvarar för denna del av transporten).</p> <p>Om inte någon av de övriga risker eller förmåner som förtecknats i kommentaren till punkt 20 föranleder något annat kan säljaren redovisa intäkten efter det att maskinen lämnats i hamnen.</p> |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Intäktsredovisa i bokslutet närmast efter att maskinen avlämnats till det självständiga fraktföretaget. |
| <i>Referenser</i> | BFNAR 2003:3 punkt 20 a. |

3. Öppet köp

| | |
|------------------------------------|---|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag säljer en vara. Köparen har enligt avtalet eller enligt de regler som gäller för försäljningsformen (t.ex. vid s.k. hemförsäljning) rätt att inom en viss tid ångra sig (öppet köp) utan att detta ger säljaren någon rätt till ersättning. I vissa fall kan säljaren ha en mycket begränsad rätt till ersättning. |
| <i>Tänk så här</i> | Förutom de risker som normalt kan finnas vid en försäljning tillkommer vid rätt till s.k. öppet köp risken för att köparen utnyttjar möjligheten att ångra sig. Avgörande för frågan om denna risk skall påverka intäktsredovisningen blir hur stor risken är. Inom detaljhandeln säljs många varor som öppet köp. Kontrollen av hur många varor som lämnas tillbaka är god och då kan säljaren normalt redovisa intäkten vid försäljningen trots köparens rätt att ångra sig. I andra fall är säljaren så osäker på om köparen kommer att ångra sig att denna osäkerhet bör påverka redovisningen. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | <p>Detaljhandelsföretag: Redovisa normalt intäkten i bokslutet närmast efter försäljningen även om öppet köp gäller (om inte statistik visar att antalet köpare som ångrar sig är väsentligt). Prova om en avsättning för returerna är möjlig enligt god redovisningssed.</p> <p>Övriga företag: Prova risken för att köparen ångrar sig. Vänta med att redovisa intäkten om det är svårt att bedöma sannolikheten för att köparen häver köpet eller om sannolikheten för att han gör det är stor.</p> |
| <i>Referenser</i> | BFNAR 2003:3 punkt 22 d. |

4. Leverans som innefattar installation och kontroll

| | |
|------------------------------------|--|
| <i>Förutsättningar</i> | Försäljningsavtalet innehåller villkor som betyder att säljaren är skyldig att leverera varan till köparen, installera den och kontrollera att den fungerar. |
| <i>Tänk så här</i> | Börja med att bestämma om det är fråga om ett avtal som huvudsak gäller försäljning av en vara med ett mindre inslag av tjänst eller om det egentligen är tjänsten som är det väsentliga. Om det är tjänsten som är det väsentliga, skall avtalet bedömas enligt reglerna för tjänsteuppdrag. Om det väsentligen är frågan om en försäljning av en vara blir frågan hur betydelsefull installationen och kontrollen är i förhållande till själva varuförsäljningen. Normalt bör intäkten inte redovisas förrän varan installerats och kontrollerats. Är såväl installationen som kontrollen rutininsatser av liten omfattning kan bedömningen bli en annan. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Avvakta med att intäktsredovisa till bokslutet närmast efter det att varan installerats och kontrollerats, om inte dessa åtgärder är rutininsatser av liten betydelse (t.ex. installation av en fabrikstestad tvättmaskin om installationen endast består i att ansluta el- och vatten). |
| <i>Referenser</i> | BFNAR 2003:3 punkt 22 c. |

5. Försäljning av vara som inte finns i lager

| | |
|------------------------------------|--|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag säljer en vara till en kund. Varan finns inte i lager utan skall kanske först efter försäljningen köpas in från någon leverantör. I vissa fall har varan inte tillverkats vid försäljningen. |
| <i>Tänk så här</i> | De väsentliga riskerna och förmånerna kan normalt inte anses ha gått över från säljaren till köparen förrän varan levererats (om säljaren ansvarar för leverans). |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Intäkten redovisas normalt i bokslutet närmast efter att varan levererats (avlämnats) till kund. |
| <i>Referenser</i> | BFNAR 2003:3 punkt 20 a. |

Tjänsteuppdrag

6. Uppdrag på löpande räkning

| | | | | | | | |
|---|--|--------------------------|-----------|-----------------------------|-----------|---------------------|----------|
| <p><i>Förutsättningar</i></p> | <p>Ett konsultföretag har avtalat med en kund om att utföra ett tjänsteuppdrag. Uppdraget förväntas pågå under perioden 1 juli 2xx1 till 30 juni 2xx2. Parterna har kommit överens om att konsultföretaget har rätt att fakturera 500 kronor per timme för utfört arbete månadsvis i efterskott. Konsultföretaget skall upprätta bokslut per den 31 december 2xx1. Detta datum har konsultföretaget utfört totalt 50 timmar arbete åt kunden, varav 40 har fakturerats under 2xx1. Återstående 10 timmar avser arbete som utförts under december 2xx1 och som faktureras i januari 2xx2.</p> | | | | | | |
| <p><i>Tänk så här (huvudregeln)</i></p> | <p><u>Huvudregeln</u></p> <table data-bbox="624 835 1185 947"> <tr> <td>Utfört uppdrag per 31/12</td> <td>25 000 kr</td> </tr> <tr> <td>Avgår: fakturerat per 31/12</td> <td>20 000 kr</td> </tr> <tr> <td>Differens (fordran)</td> <td>5 000 kr</td> </tr> </table> <p>Sammanställningen visar att konsultföretaget har en fordran på kunden som motsvarar värdet av det arbete som företaget utfört men som inte är fakturerat. Värdet av fordran uppgår till 5 000 kronor (eftersom företaget utfört 10 timmars arbete à 500 kronor som inte fakturerats).</p> | Utfört uppdrag per 31/12 | 25 000 kr | Avgår: fakturerat per 31/12 | 20 000 kr | Differens (fordran) | 5 000 kr |
| Utfört uppdrag per 31/12 | 25 000 kr | | | | | | |
| Avgår: fakturerat per 31/12 | 20 000 kr | | | | | | |
| Differens (fordran) | 5 000 kr | | | | | | |
| <p><i>Redovisa så här i bokslutet (huvudregeln)</i></p> | <p><u>Huvudregeln</u></p> <p>I resultaträkningen redovisas 25 000 kronor som nettoomsättning.</p> <p>I balansräkningen redovisas 5 000 kronor som en övrig fordran under rubriken Kortfristiga fordringar (Om företaget väljer att redovisa sådana fordringar på särskild rad i årsredovisningen eller att specificera posten Övriga fordringar i not kan beteckningen ”Upparbetad men ej fakturerad intäkt” användas).</p> <p>Tilläggsupplysningen om tillämpade redovisningsprinciper kan utformas: <i>”Bolaget vinstavräknar utförda tjänsteuppdrag på löpande räkning i den takt arbetet utförs, i enlighet med BFNs huvudregel i BFNAR 2003:3. Pågående, ej fakturerade tjänsteuppdrag tas i balansräkningen upp till det beräknade faktureringsvärdet av utfört arbete.”</i></p> | | | | | | |
| <p><i>Tänk så här (alternativregeln)</i></p> | <p><u>Alternativregeln</u></p> <p>Alternativregeln innebär att den faktiska faktureringen ligger till grund för redovisningen av intäkter.</p> | | | | | | |

| | |
|--|--|
| <p><i>Redovisa så här i bokslutet (alternativregeln)</i></p> | <p><u>Alternativregeln</u></p> <p>I resultaträkningen redovisas det som faktiskt fakturerats som nettoomsättning. Ingen fordran för utfört men ej fakturerat arbete redovisas i balansräkningen.</p> <p>Tilläggsupplysningen om tillämpade redovisningsprinciper kan utformas så här: <i>"Bolaget redovisar utförda tjänsteuppdrag på löpande räkning i enlighet med BFNs alternativregel i BFNAR 2003:3. Det innebär att intäkten redovisas i den takt som utförda tjänster faktureras och utgifterna redovisas som kostnad när de uppkommer. Pågående, ej fakturerade tjänsteuppdrag, tas inte upp som tillgång i balansräkningen."</i></p> <p>Kompletterande tilläggsupplysningar enligt punkt 45 kan ha följande utseende: <i>"Vid utgången av räkenskapsåret uppgår faktureringsvärdet av utförda, på balansdagen ej fakturerade, tjänsteuppdrag till x tkr. Motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång var y tkr."</i></p> <p>För mindre företag gäller i stället punkt 46 både i redovisning för det enskilda bolaget och i koncernredovisningen. Sådana företag behöver bara lämna upplysning om värdet på utförda men icke fakturerade tjänsteuppdrag är avsevärt lägre vid redovisningsperiodens utgång än vid dess ingång. Upplysningen kan utformas så här: <i>"Storleken av utförda men ej fakturerade tjänsteuppdrag har i förhållande till föregående år minskat på ett sätt som avsevärt påverkar företagets ställning och resultat."</i></p> |
| <p><i>Referenser</i></p> | <p>BFNAR 2003:3 punkt 29, 30, 42, 45 och 46.</p> |

7. Uppdrag till fast pris

| | |
|-------------------------------|---|
| <p><i>Förutsättningar</i></p> | <p>Ett tjänstproducerande företag har kommit överens med en kund att utföra ett visst arbete till ett fast pris av 90 000 kr. Arbetet påbörjas 2xx1 och beräknas vara avslutat 2xx2. Av företagets anställda är det två personer som utför det aktuella arbetet åt kunden. Dessa anställda har en månadslön på 25 000 resp. 18 000 kronor. Säljaren har i sin kalkyl beräknat att de bägge anställda kommer att utföra 100 timmar vardera på det aktuella uppdraget. Vidare beräknas utlägg i form av resekostnader till 15 000 kronor. Därutöver tillkommer det indirekta utgifter som schablonmässigt beräknats till 30 % av lönekostnaden. Företaget beräknar kostnaden för en arbetstimme enligt följande modell:</p> |
|-------------------------------|---|

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|------------------|------------------|-----------|------------|------------------|------------------|--|--|-----------|--------------------------|--|-----------|--------------------|--|------------------|--|--|-----------|------------|-----------------|----------|------------|-----------------|------------------|--|--|-----------|--------------------------|--|----------|--------------------|--|-----------------|--|--|-----------|
| <p><i>Förutsättningar, forts.</i></p> | <p>+ Månadslön / 165 timmar (bedömd normal arbetstid) + Sociala avgifter 45 % = Total lönekostnad per timme</p> <p>Företagets totalt beräknade utgifter för att utföra uppdraget uppgår enligt följande kalkyl till 64 140 kronor vilket innebär en beräknad vinst på 25 860 kronor.</p> <table data-bbox="624 465 1326 573"> <tr> <td>Anställd A</td> <td>100 tim à 220 kr</td> <td>22 000 kr</td> </tr> <tr> <td>Anställd B</td> <td>100 tim à 158 kr</td> <td><u>15 800 kr</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>37 800 kr</td> </tr> </table> <table data-bbox="624 613 1326 721"> <tr> <td>Indirekta utgifter, 30 %</td> <td></td> <td>11 340 kr</td> </tr> <tr> <td>Utgifter för resor</td> <td></td> <td><u>15 000 kr</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>64 140 kr</td> </tr> </table> <p>Vid utgången av år 2xx1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter för resor registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt. Vidare har företaget delfakturerat kunden 60 000 kronor.</p> <table data-bbox="624 904 1326 1012"> <tr> <td>Anställd A</td> <td>40 tim à 220 kr</td> <td>8 800 kr</td> </tr> <tr> <td>Anställd B</td> <td>70 tim à 158 kr</td> <td><u>11 060 kr</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>19 860 kr</td> </tr> </table> <table data-bbox="624 1052 1326 1160"> <tr> <td>Indirekta utgifter, 30 %</td> <td></td> <td>5 958 kr</td> </tr> <tr> <td>Utgifter för resor</td> <td></td> <td><u>6 000 kr</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>31 818 kr</td> </tr> </table> | Anställd A | 100 tim à 220 kr | 22 000 kr | Anställd B | 100 tim à 158 kr | <u>15 800 kr</u> | | | 37 800 kr | Indirekta utgifter, 30 % | | 11 340 kr | Utgifter för resor | | <u>15 000 kr</u> | | | 64 140 kr | Anställd A | 40 tim à 220 kr | 8 800 kr | Anställd B | 70 tim à 158 kr | <u>11 060 kr</u> | | | 19 860 kr | Indirekta utgifter, 30 % | | 5 958 kr | Utgifter för resor | | <u>6 000 kr</u> | | | 31 818 kr |
| Anställd A | 100 tim à 220 kr | 22 000 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Anställd B | 100 tim à 158 kr | <u>15 800 kr</u> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 37 800 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Indirekta utgifter, 30 % | | 11 340 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Utgifter för resor | | <u>15 000 kr</u> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 64 140 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Anställd A | 40 tim à 220 kr | 8 800 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Anställd B | 70 tim à 158 kr | <u>11 060 kr</u> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 19 860 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Indirekta utgifter, 30 % | | 5 958 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Utgifter för resor | | <u>6 000 kr</u> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 31 818 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p><i>Tänk så här (huvudregeln)</i></p> | <p><u>Huvudregeln (successiv vinstavräkning)</u></p> <p>Först beräknas färdigställandegraden. Det är i ett fall som detta naturligt att bestämma färdigställandegraden utifrån relationen mellan de utgifter som lagts ned i projektet på balansdagen och de totala projektutgifterna. Färdigställandegraden blir då $(31\,818/64\,140=)$ 49,6 procent.</p> <p>Därefter räknar företaget fram vilken nettoomsättning det skall redovisa genom att multiplicera kontraktssumman med färdigställandegraden.</p> <p>Slutligen räknar företaget fram vilken fordran eller skuld det har till kunden genom att jämföra det belopp som redovisats som nettoomsättning på grund av uppdraget med vad företaget har fakturerat kunden. Skillnaden blir en fordran eller en skuld.</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p><i>Redovisa så här i bokslutet (huvudregeln)</i></p> | <p><u>Huvudregeln</u></p> <p>Företaget redovisar i resultaträkningen 44 640 kronor $(90\,000 \times 49,6)$ som nettoomsättning. Av de kostnader som redovisas i resultaträkningen kan följande hänföras till projektet:</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

| | | | | | | | |
|---|--|-------------|-----------|-------------------|------------------|-------------------|-----------|
| <p><i>Redovisa så här i bokslutet (huvudregeln), forts.</i></p> | <p>Personalkostnader 19 860 kr (40 tim x 220 samt 70 tim x 158) Övriga indirekta kostnader 5 958 kr (30 procent x 19 860) Utgifter för resor 6 000 kr</p> <p>Den del av rörelseresultatet som kan hänföras till projektet uppgår till (44 640 ./ 19 860./ 5 958 ./ 6 000 =) 12 822 kronor.</p> <p>I balansräkningen redovisar bolaget en skuld på 15 360 kronor som beräknas så här:</p> <table data-bbox="624 573 1015 680"> <tr> <td>Intäktsfört</td> <td>44 640 kr</td> </tr> <tr> <td>Avgår: fakturerat</td> <td><u>60 000 kr</u></td> </tr> <tr> <td>Differens (skuld)</td> <td>15 360 kr</td> </tr> </table> <p>Skulden redovisas som Övrig skuld under rubriken Kortfristiga skulder. (Om företaget väljer att i årsredovisningen redovisa sådana skulder på särskild rad eller att specificera posten Övriga skulder i not kan beteckningen "Fakturerad men ej upparbetad intäkt" användas.)</p> <p>Tilläggsupplysningen om redovisningsprinciper kan utformas så här: <i>"Bolaget vinstavräknar, i enlighet med BFNs huvudregel i BFNAR 2003:3, utförda tjänsteuppdrag med fast pris i takt med att arbetet utförs, s.k. successiv vinstavräkning. Vid beräkningen av upparbetad vinst har färdigställandegraden beräknats som nedlagda utgifter per balansdagen i relation till de totalt beräknade utgifterna för att fullgöra uppdraget."</i></p> | Intäktsfört | 44 640 kr | Avgår: fakturerat | <u>60 000 kr</u> | Differens (skuld) | 15 360 kr |
| Intäktsfört | 44 640 kr | | | | | | |
| Avgår: fakturerat | <u>60 000 kr</u> | | | | | | |
| Differens (skuld) | 15 360 kr | | | | | | |
| <p><i>Tänk så här (alternativregeln)</i></p> | <p><u>Alternativregeln (färdigställandemetoden)</u></p> <p>Alternativregeln innebär att företaget vinstavräknar först när uppdraget väsentligen är slutfört. Av förutsättningarna framgår att företaget bara utfört ungefär hälften av sitt uppdrag och det skall därför inte vinstavräkna.</p> <p>Fram till det att företaget vinstavräknar skall det redovisa utgifterna i balansräkningen som "Pågående arbeten för annans räkning" under rubriken Varulager m.m. Det fakturerade beloppet redovisas som Övrig skuld under rubriken Kortfristiga skulder. Företaget kan göra en öppen nettoredovisning av båda posterna, saldot benämns "Pågående arbeten för annans räkning, netto".</p> <p>I en kostnadsslagsindelad resultaträkning skall förändringen i nedlagda kostnader från periodens början redovisas. I vårt exempel uppgår projektkostnaderna till 31 818 kr och ett motsvarande belopp redovisas därför som intäkt. Den intäktspost som redovisas utgör inte nettoomsättning utan redovisas som "Förändring av pågående arbete för annans räkning".</p> <p>I en funktionsindelad resultaträkning redovisas vare sig intäkter eller kostnader förrän uppdraget vinstavräknas.</p> | | | | | | |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|---|-----------------|------|--|---|------------------|--|--|-----------|--|-------------------|-----------|--|---------------------------|----------|--|--------------------|-----------------|--|-----------------|------|--|-----------------|------|--|--------------------------------|-------------|--|----------------|------|--|------------|-----------|--|--------------------|--------------------|--|--|--|-----------|
| <p><i>Redovisa så här i bokslutet (alternativregeln)</i></p> | <p><u>Alternativregeln</u></p> <p><u>Resultaträkningen (kostnadsslagsindelad)</u></p> <table> <tr> <td>Nettoomsättning</td> <td>0 kr</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Förändring av pågående arbeten för annans räkning</td> <td><u>31 818 kr</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>31 818 kr</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Personalkostnader</td> <td>19 860 kr</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Övriga indirekta utgifter</td> <td>5 958 kr</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Utgifter för resor</td> <td><u>6 000 kr</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Rörelseresultat</td> <td>0 kr</td> <td></td> </tr> </table> <p><u>Resultaträkningen (funktionsindelad)</u></p> <table> <tr> <td>Nettoomsättning</td> <td>0 kr</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Kostnad för personal och varor</td> <td><u>0 kr</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Bruttoresultat</td> <td>0 kr</td> <td></td> </tr> </table> <p><u>Balansräkningen (här visas s.k. öppen nettoredovisning)</u></p> <p>...</p> <p>Kortfristiga skulder</p> <table> <tr> <td>Fakturerat</td> <td>60 000 kr</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Nedlagda kostnader</td> <td><u>./31 818 kr</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Pågående arbeten för annans räkning, netto</td> <td></td> <td>28 182 kr</td> </tr> </table> <p>...</p> <p>Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper: <i>"Bolaget vinstavräknar, i enlighet med BFNs alternativregel i BFNAR 2003:3, utförda tjänsteuppdrag med fast pris när arbetet är avslutat. Pågående, ej fakturerade tjänsteuppdrag, värderas i balansräkningen till direkt nedlagda utgifter med tillägg för andelen av indirekta utgifter samt med avdrag för fakturerade dellikvider."</i></p> | Nettoomsättning | 0 kr | | Förändring av pågående arbeten för annans räkning | <u>31 818 kr</u> | | | 31 818 kr | | Personalkostnader | 19 860 kr | | Övriga indirekta utgifter | 5 958 kr | | Utgifter för resor | <u>6 000 kr</u> | | Rörelseresultat | 0 kr | | Nettoomsättning | 0 kr | | Kostnad för personal och varor | <u>0 kr</u> | | Bruttoresultat | 0 kr | | Fakturerat | 60 000 kr | | Nedlagda kostnader | <u>./31 818 kr</u> | | Pågående arbeten för annans räkning, netto | | 28 182 kr |
| Nettoomsättning | 0 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Förändring av pågående arbeten för annans räkning | <u>31 818 kr</u> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 31 818 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Personalkostnader | 19 860 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Övriga indirekta utgifter | 5 958 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Utgifter för resor | <u>6 000 kr</u> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Rörelseresultat | 0 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Nettoomsättning | 0 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Kostnad för personal och varor | <u>0 kr</u> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Bruttoresultat | 0 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Fakturerat | 60 000 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Nedlagda kostnader | <u>./31 818 kr</u> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Pågående arbeten för annans räkning, netto | | 28 182 kr | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p><i>Referenser</i></p> | <p>BFNAR 2003:3 punkt 31–38 (huvudregeln) och punkt 39 (alternativregeln).</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Royalty

8. Royalty

| | |
|-------------------------------|---|
| <p><i>Förutsättningar</i></p> | <p>Ett företag har ett patent. Patentet har det upplåtit till ett annat företag. Företaget får ersättning i form av royalty. Royaltyn betalas när avtalet undertecknas (två femtedelar) under avtalstiden (ytterligare två femtedelar) och när avtalet löper ut (den sista femtedelen).</p> |
|-------------------------------|---|

| | |
|------------------------------------|---|
| <i>Tänk så här</i> | Ett royaltyavtal som innebär att företaget får ett fast belopp för rätten att utnyttja royaltyn är i princip jämförbart med ett hyresavtal redovisningsmässigt. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Redovisa i boksluten inkomsten så att det återspeglar att intäkten från avtalet intjänas linjärt under avtalsperioden. |
| <i>Referenser</i> | BFNAR 2003:3 punkt 41 b. |

Särskilda frågor

9. Kommission

| | |
|------------------------------------|--|
| <i>Förutsättningar</i> | Två företag har träffat ett s.k. kommissionsavtal. Avtalet innebär att det ena av företagen (A-bolaget) för det andras (B-bolaget) räkning men i eget namn skall sälja varor. A-bolaget äger aldrig varorna utan dessa tillhör B-bolaget till dess att A-bolaget säljer dem till kund. Kunderna betalar till A-bolaget. A-bolaget redovisar därefter till B-bolaget. |
| <i>Tänk så här</i> | Även vid kommissionsförsäljning är utgångspunkten att en intäkt skall redovisas när de väsentliga riskerna och förmånerna överförs till kunden. B-bolaget redovisar alltså intäkten från försäljningen vid detta tillfälle. För A-bolaget är det endast den provision det får som är en intäkt. Denna redovisas normalt som intäkt samtidigt som B-bolaget redovisar intäkten från försäljningsavtalet. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | <u>B-bolaget</u> : Intäkten från försäljningsavtalet redovisas i bokslutet närmast efter att risker och förmåner överförs till kund. <u>A-bolaget</u> : Intäkten (provision) redovisas normalt samtidigt som B-bolaget redovisar försäljningsintäkten. |
| <i>Referenser</i> | BFNAR 2003:3 punkt 9 och punkt 20. |

10. Provision

| | |
|------------------------------------|---|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag är återförsäljare för en fristående tillverkares produkter. Återförsäljaren får provision som uppgår till 10 procent av varornas försäljningsvärde. Provisionen är villkorad av att beställda varor verkligen levereras till slutkund men inte av att slutkunden betalar de levererade varorna. Under december månad 2xx1 besöker återförsäljaren ett antal presumtiva slutkunder och tecknar då avtal om försäljningar till ett försäljningsvärde av 200 000 kronor. Beställningarna samt listor på provisionsanspråk skickas till tillverkaren samma månad. I februari 2xx2 levereras varorna till slutkund och i juni 2xx2 betalas provisionen, 20 000 kronor, till återförsäljaren. |
| <i>Tänk så här</i> | Villkoren för att återförsäljaren skall få provision är inte uppfyllda förrän tillverkaren levererat varorna till slutkunden. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Provisionen skall intäcksredovisas hos återförsäljaren i det bokslut som upprättas närmast efter februari 2xx2. Om återförsäljaren upprättar bokslut per den 30 april 2xx2 redovisas den beräknade provisionen i balansräkningen under rubriken Fordringar. Skulle återförsäljaren upprätta bokslut per den 31 december 2xx1 redovisas ingen intäkt eller fordran för de aktuella affärerna. |
| <i>Tidigare normgivning</i> | BFN U 87:2 Redovisning av fordran på provision (upphävt). |

11. Tidningsprenumeration

| | |
|------------------------------------|---|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag säljer prenumerationer på tidningar eller andra publikationer. Kunden betalar årsvis i förskott. |
| <i>Tänk så här</i> | Företaget ställer sig frågan om tidningarna har samma värde varje period, dvs. om en lika stor del av den totala prestationen utförs varje tidsperiod. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Har tidningarna samma (eller ungefär samma) värde för varje period redovisas intäkten i bokslutet så att det återspeglar att intäkten intjänas linjärt under den tid kunden prenumererar. Har de inte samma värde, fördelas de i stället på de olika tidsperioderna utifrån en bedömning av hur stor del av den totala prestationen som utförts (värdet av de tidningar som skickats jämförs med det totala värdet av de tidningar som prenumerationen omfattar). |

12. Försäljning av måltidskuponger

| | |
|------------------------------------|---|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag i restaurangbranschen säljer måltidskuponger som bara kan användas på företagets restaurang. De kuponger som sålts köps inte tillbaka och kunderna får inte några pengar tillbaka om de handlar för ett lägre belopp än det som står på kupongen. Företaget har inte begränsat kupongernas giltighetstid. |
| <i>Tänk så här</i> | Till dess att företaget har fullgjort sin prestation, dvs. serverat maten, är den betalning som företaget fått ett förskott. Först när kunden utnyttjat kupongen, kupongen inte längre går att använda eller företaget med tillförlitlig statistik kan visa att kupongen inte kommer att utnyttjas, kan företaget redovisa en intäkt. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Företaget redovisar i bokslutet en skuld som motsvarar den betalning det fått för kuponger som fortfarande är giltiga och sannolikt kommer att utnyttjas. Intäkten redovisas i bokslutet utifrån att intäkten intjänats a) när kunden har utnyttjat kupongen, b) när det med statistik kan visas att kupongen sannolikt inte kommer att utnyttjas eller c) när kunden inte längre har rätt att utnyttja kupongen. |

13. Försäljning av "gymkort"

| | |
|------------------------------------|--|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag i friskvårdsbranschen säljer årskort som innebär en rätt för innehavaren av kortet att under 12 månader utnyttja företagets anläggning. |
| <i>Tänk så här</i> | Eftersom säljaren inte har fullgjort någon del av sin prestation i och med försäljningen av årskortet är den mottagna betalningen i utgångsläget att betrakta som en skuld. För säljaren uppkommer intäkten linjärt allteftersom nyttjandetiden löper. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | I bokslutet redovisas en intäkt som motsvarar antal månader som kortet kunnat utnyttjas i förhållande till den totala nyttjandetiden (året). |

14. Serviceavgifter som ingår i produktens pris

| | |
|------------------------------------|---|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag säljer en vara. I priset ingår rätt till service. Beloppet är väsentligt och går att identifiera. |
| <i>Tänk så här</i> | Eftersom beloppet är väsentligt och går att identifiera skall intäkten från serviceavtalet redovisas skilt från huvudavtalet (försäljningsavtalet). I princip skall serviceavtalet då bedömas som andra tjänsteuppdrag. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Om det inte är klart att företagets prestationer är olika stora under delar av den tid serviceavtalet löper, så intjänas inkomsten linjärt under avtalstiden. I bokslutet redovisas den del som intjänats. Om större delen av prestationen kommer att utföras under t.ex. slutet av servicetiden anpassas periodiseringen i bokslutet efter detta. Det förutsätts att det belopp som senare redovisas som intäkt täcker de förväntade kostnaderna för servicen enligt avtalet jämte en rimlig vinst på denna service. |
| <i>Referenser</i> | BFNAR 2003:3 punkt 17, 18 och 36. |
| <i>Äldre normgivning</i> | BFN U 87:1 Redovisning av intäkter från garantiserviceavtal och BFN U 89:10 Resultatavräkning av flerårigt serviceavtal. |

15. Entréavgifter

| | |
|------------------------------------|--|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag arrangerar konserter, banketter eller andra evenemang. |
| <i>Tänk så här</i> | Den väsentliga prestationen kan inte anses fullgjord förrän evenemanget ägt rum. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Företaget redovisar intäkten i det bokslut som följer närmast efter att evenemanget ägt rum. När ett antal evenemang sålts tillsammans redovisas intäkten i bokslutet utifrån en fördelningsgrund som avspeglar hur stor omfattning av tjänsten som utförts vid varje evenemang. |

16. Undervisningsavgifter

| | |
|------------------------------------|--|
| <i>Förutsättningar</i> | Ett företag säljer undervisningsplatser. |
| <i>Tänk så här</i> | Tjänsten utförs i takt med att kunden får den undervisning den betalat för. |
| <i>Redovisa så här i bokslutet</i> | Intäkten redovisas i bokslutet så att det återspeglar att intäkten intjänas under undervisningsperioden. |

Bilaga 1

Företagskategorier.

I detta allmänna råd använder BFN samma definitioner för mindre och större företag samt mindre och större koncerner som finns i 1 kap. 3 § ÅRL

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

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

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

3. större företag:

- företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad eller

- företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor.

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

4. mindre företag: företag som inte är större företag,

5. större koncerner: koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

6. mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 5 b och c skall fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänförs till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Bilaga 2

Jämförelse mellan BFNAR 2003:3 och RR 11 Intäkter

I denna bilaga redogör BFN för de skillnader i sak som finns mellan BFNAR 2003:3 och Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter. Av punkt 4 i det allmänna rådet framgår också att alla mindre och större företag och mindre koncerner inte behöver tillämpa samtliga punkter i BFNAR 2003:3.

- 1) I punkt 12 av det allmänna rådet anges vilken ränta som skall användas som diskonteringsränta vid redovisning med hänsyn tagen till s.k. dold räntekompensation. BFN har i denna punkt valt en något annorlunda reglering än den som finns i RR 11 Intäkter. Utgångspunkten för BFN är att kostnaden för den givna krediten i de fall det finns ett kontantpris alltid skall räknas fram med utgångspunkt i skillnaden mellan kontantpriset och priset med de gällande kreditvillkoren.
- 2) I punkt 11 anges att då en viss kredit lämnas vid affärer kan intäkten behöva nuvärdeberäknas. En sådan beräkning behöver dock inte göras om kredittiden är högst ett år. RR 11 har ingen motsvarande lättnadsregel.
- 3) I punkt 23 finns regler som gäller delleveranser. Dessa saknar motsvarighet i RR 11 Intäkter. Reglerna om delleveranser bygger på tidigare praxis. Denna praxis anser BFN vara likformig med RR 11 Intäkter.
- 4) I BFNAR 2003:3 finns olika regler för tjänsteuppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning. Någon skillnad i sak torde uppdelningen inte ge. Men som en konsekvens av att reglerna delats upp finns det flera punkter som saknar motsvarighet i RR 11 Intäkter.
- 5) I punkt 45 finns en regel om vilka upplysningar som skall lämnas av den som tilläpplat alternativregeln vid redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning. Regeln innebär att upplysning skall lämnas om storleken på utförda men icke fakturerade tjänsteuppdrag vid redovisningsperiodens början respektive slut. Denna regel skiljer sig från motsvarande regel i RR 11 Intäkter, som i stället kräver att upplysning skall lämnas om skillnadsbeloppet mellan å ena sidan det redovisade resultatet och å andra sidan resultatet om rekommendationen hade tillämpats.
- 6) RR 11 kräver samma tilläggsupplysningar vid uppdrag till fast pris som vid uppdrag på löpande räkning. Det allmänna rådet kräver emellertid inga tilläggsupplysningar till följd av att alternativregeln används i stället för huvudregeln vid tjänsteuppdrag till fast pris.