

Bokföringsexempel med tillämpning av BAS – kontoplanen

I boken Externredovisning i icke noterade svenska företag finns inga beskrivningar av hur olika värderingsfrågor ska hanteras i bokföringen utan fokus är på att förklara hur värderingen påverkar balans- och resultaträkningen. För de som är intresserade av att också sätta sig in i hur värderingsfrågorna ska hanteras kontomässigt har vi gjort en sammanställning av de frågorna som behandlas i kapitel 2-7 i läroboken. En genomgång av den kontomässiga hanteringen görs med hjälp av ett antal exempel.

	sid
Bilaga till kapitel 2 - anläggningstillgångar	1- 9
Bilaga till kapitel 3- omsättningstillgångar	10-17
Bilaga till kapitel 4- eget kapital	18-20
Bilaga till kapitel 5- obeskattade reserver	21-27
Bilaga till kapitel 6- avsättningar och skulder	28-31
Bilaga till kapitel 7 – intäkter	32-34

Bilaga till kapitel 2 - anläggningstillgångar

Avskrivning på immateriella och materiella anläggningstillgångar tillgångar

För varje typ av immateriell och materiell tillgång finns ett huvudkonto i klass 1 (se några exempel på kontonummer i exempel 2:1). För tillgångar som minskar i värde över tid finns underkonton kopplat till huvudkonton. Där redovisas de avskrivningar som görs och som ackumuleras (se exempel på kontonummer i exempel 2:1). På konton i klass 7 redovisas årets avskrivningar (se exempel på kontonummer i exempel 2:1).

- Vid årets början redovisas tillgångarnas anskaffningsvärde på huvudkontots debetsida.
- Vid årets början redovisa tidigare gjorda ackumulerade avskrivningar på kreditsidan på underkontot ackumulerade avskrivningar.
- Inköp under året bokförs på debetsidan på huvudkontot (motkonto leverantörsskulder).
- Årets avskrivningar bokförs dels på underkontot i klass 1 (kreditsidan) och dels avskrivningskontot i klass 7 (debetsidan).

Det gemensamma saldot för huvudkontot och underkontot redovisas på balansräkningens tillgångsida (kallas bokfört). Saldot på avskrivningskontot i klass 7 redovisas på resultaträkningen (se avskrivningar enligt plan).

Exempel 2:1

Ett företag anskaffade en tillgång 2012 för 200 000 kr. Tillgången har en nyttjandeperiod på 8 år. Under 2013 anskaffades en ny tillgång av samma slag för 100 000 kr. Även här är nyttjandeperioden 8 år. Visa vilka noteringar som ska bokföras på nedanstående konton under 2013 (alla belopp nedan är i tkr).

1. IB är anskaffningsvärdet för tillgången som finns i början av 2013 (200).
2. IB är tidigare gjorda avskrivningar på tillgången i början av 2013 (25).
3. Inköp av en ny tillgång, 100, under 2013 (motkonteras leverantörsskulder).
4. Avskrivningar 2013 på de totala tillgångarna (25+12,5) med 37,5.

Det gemensamma saldot på huvudkontot och underkontot är 237,5 (300-62,5) och motsvarar det bokförda värdet på balansräkningen. Årets avskrivningar på resultaträkningen är 37,5.

Balansräkning		Resultaträkning	
Anläggningstillgångar		Avskrivningar	
Immateriella - kontonummer t ex 1010, 1030		Immateriella- kontonummer t ex 7811, 7813	
Materiella- kontonummer t e x , 1110, 1210, 1220		Materiella- kontonummer 7821, 7831, 7832	
1.IB 200		4. Årets avskrivning 37,5	AVL RR 37,5
3. Inköp 100			
	AVL BR 300		
Ack. avskrivningar anläggningstillgångar			
Immateriella – kontonummer 1019, 1039			
Materiella – kontonummer 1119, 1219, 1229,			
	2. IB. 25		
AVL BR 62.5	4.Årets avskrivning 37.5		

Balansräkning

Anläggningstillgångar

Materiella / Immateriella tillgångar 237,5

Resultaträkningen

Rörelsekostnader

Avskrivningar på materiella/immateriella tillgångar 37,5

Av- och nedskrivningar på immateriella och materiella anläggningstillgångar

För varje typ av immateriell och materiell tillgång finns ett huvudkonto i klass 1 (se exempel på kontonummer i exempel 2:2). För tillgångar som minskar i värde över tid finns underkonton (kontoklass 1) kopplade till huvudkonton där man redovisar de avskrivningar som görs och som ackumuleras på kontona (se exempel 2:2). Det finns också ytterligare ett underkonto för ackumulerade nedskrivningar (se exempel 2:2). På konton i klass 7 redovisas årets avskrivningar (se exempel 2:2). Vid en bestående värdenedgång ska företag göra nedskrivningar. Nedskrivningar bokförs dels på kreditsidan på kontot ackumulerade nedskrivningar och dels på debetsidan på ett nedskrivningskonto i klass 7 (se exempel 2:2).

- Vid årets början redovisas tillgångarnas anskaffningsvärde på huvudkontots debetsida.
- De tidigare gjorda ackumulerade avskrivningar redovisas på kreditsidan på underkontot ackumulerade avskrivningar.
- Årets avskrivningar påverkar dels underkontot i klass 1 (kreditsidan), och dels avskrivningskontot i klass 7 (debetsidan).
- Nedskrivningar krediteras underkontot för nedskrivningar i klass 1, som är kopplat till huvudkontot för tillgången och debiteras nedskrivningskontot i klass 7.

Det gemensamma saldot för huvudkontot och underkontona (ack avskrivningar och ack nedskrivningar) redovisas på balansräkningens tillgångsida som tillgångens bokförda värde. Saldot på avskrivningskontot i klass 7 och nedskrivningskontot också det i klass 7 redovisas på resultaträkningen (se av- och nedskrivningar på materiella och immateriella tillgångar).

Exempel 2:2

Ett företag anskaffade en tillgång i början av 2012 för 200 000 kr. Vid bokslutet 2012 bedömdes att nyttjandeperioden är 8 år. Avskrivning görs med 25 000 kr enligt plan. Efter gjorda avskrivningar enligt plan vid bokslutet 2013 konstateras att en nedskrivning med 50 000 kr bör göras. Visa vilka noteringar som ska bokföras på nedanstående konton under 2013 (alla belopp nedan är i tkr).

1. Ingående balans är anskaffningsvärdet för tillgången som finns i början av 2013 (200).
2. Ingående balans är tidigare gjorda avskrivningar på tillgången i början av 2013 (25)
3. Avskrivningar görs med 25 för 2013.
4. Nedskrivningar med 50 (150-100).

Det gemensamma saldot på huvudkontot och underkontona $200-50-50=100$ motsvarar det bokförda värdet på balansräkning. Årets avskrivningar och nedskrivningar på resultaträkningen är 75 (25+50).

Anledningen till att nedskrivningen med 50 tkr inte bokförs på underkontot ackumulerade avskrivningar är att det finns krav på att **återföring** av nedskrivning ska ske om det inte längre finns skäl till den (ÅRL 4 kap. 5 §). Det blir tydligare om nedskrivningar i bokföringen redovisas separat även om nedskrivningar får samma effekt på balans- och resultaträkningen som en avskrivning.

Balansräkning

Anläggningstillgångar	
Immateriella - kontonummer t ex 1010, 1030	
Materiella- kontonummer t ex, 1110, 1210, 1220	
1.IB 200	
	AVL BR 200
Ack. avskrivningar på anläggningstillgångar	
Immateriella – kontonummer 1019, 1039	
Materiella – kontonummer 1119, 1219, 1229,	
AVL BR 50	2. IB. 25
	3. Årets avskrivning 25

Ack. nedskrivningar anläggningstillgångar	
Immateriella – kontonummer 1018, 1038	
Materiella – kontonummer 1118, 1218, 1228,	
AVL BR 50	4.Nedskrivning 50
Allt i tkr	

Balansräkningen

Anläggningstillgångar

Materiella / immateriella 100

Resultaträkning

Avskrivningar	
Immateriella- kontonummer t ex 7811, 7813	
Materiella- kontonummer 7821, 7831, 7832	
3. Årets avskrivning 25	AVL RR 25

Nedskrivningar	
Immateriella - kontonummer t ex 7710	
Materiella- kontonummer t ex 7720, 7730	
4.Nedskrivning 50	AVL RR 50

Resultaträkningen

Rörelsekostnader

Avskrivningar/nedskrivningar på materiella/ immateriella tillgångar 75

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

På finansiella anläggningstillgångar görs inga avskrivningar. Däremot kan man ibland behöva göra nedskrivningar. Det finns konton för ackumulerade nedskrivningar och nedskrivningar som är kopplade till olika typer av finansiella anläggningstillgångar.

- Vid årets början redovisas tillgångarnas anskaffningsvärde på huvudkontots debetsida.
- Nedskrivningar krediteras underkontot för nedskrivningar i klass 1, som är kopplat till huvudkontot för tillgången och debiteras nedskrivningskontot i klass 8. Nedskrivningar bokförs på samma sätt som för immateriella och materiella tillgångar. Skillnaden är dock att nedskrivningskontot finns i klass 8 (finansiella poster) och inte bland rörelseposterna i klass 7.

Det finns i Basplanen ett huvudkonto för andelar i koncernföretag (1310) och ett underkonto ackumulerade nedskrivningar för andelar i koncernföretag (1318) samt nedskrivning av andelar i andra företag (8070).

Exempel 2:3 (aktier)

Ett företag köper en aktier för stadigvarande bruk (10% av röstandelen) för 200 000 000 kr 2012. Vid bokslutet 2015 görs en nedskrivning av aktierna med 50 000 kr eftersom det har framkommit att företaget har allvarliga problem. Företaget tillämpar inte verkligt värde metoden (alla belopp nedan i mkr).

1. Ingående balans är anskaffningsvärdet för aktierna.
2. Nedskrivningen krediteras underkontot i klass 1 och ett kontot i klass 8 debiteras.

Det gemensamma saldot på huvudkontot och underkontot $200-50=150$ visar det bokförda värdet på balansräkningen på den finansiella anläggningstillgången. Debetsaldot på kontot i klass 8, 50, redovisas som en kostnad på resultaträkningen.

Balansräkning		Resultaträkning	
1350 Aktier		8271 Nedskrivningar av aktier	
1. IB 200		2. Årets nedskrivning 50	AVL RR 50
	AVL BR 200		
<hr/>		<hr/>	
1358 Ack nedskrivningar av aktier			
AVL BR 50		2. Årets nedskrivning 50	

Balansräkningen

Finansiella anläggningstillgångar

Aktier och andelar 150

Resultaträkningen

Finansiella intäkter och kostnader

Resultat från övriga **värdepapper** som är anläggningstill. - 50

Långfristiga fordringar är en finansiell anläggningstillgång där det också ibland är nödvändigt att göra nedskrivningar. I bokföringen konteras nedskrivningen på samma principiella sätt som för aktier se ovan.

Exempel 2:4 (långfristiga fordringar)

Ett moderföretag har lånat ut 3 000 000 kr till ett dotterbolag år 2010. Lånet löper med marknadsmässig ränta och ska betalas tillbaka år 2017. Vid bokslutet 2015 framkommer att dotterbolaget har allvarliga ekonomiska problem och moderbolaget bedömer att sannolikheten är låg att dotterbolaget kan betala tillbaka hela lånesumman. Moderbolaget gör därför en nedskrivning av fordran med 50% (alla belopp nedan i tkr).

1. Ingående balans är fordrans anskaffningsvärde.
2. Nedskrivningen krediteras underkontot i klass 1 och kontot i klass 8 debiteras.

Det gemensamma saldot på huvudkontot och underkontot $3\ 000 - 1500 = 1500$ och visar det bokförda värdet på den långfristiga fordran. Debetsaldot på kontot i klass 8 redovisas som en kostnad på resultaträkningen.

Balansräkning		Resultaträkning	
1320 Långfristiga fordringar koncernföretag		8070 Långfristiga fordringar koncernföretag	
1. IB 3 000		2. Årets nedskrivning 1500	AVL RR 1500
	AVL BR 3000		
1328 Ack nedskrivningar av långfristiga fordringar koncernföretag			
AVL BR 1 500		2. Årets nedskrivning 1500	

Balansräkningen

Finansiella anläggningstillgångar

Långfristiga fordringar 1 500

Resultaträkningen

Finansiella intäkter och kostnader

Resultat från övriga värdepapper **och fordringar** som är anläggningstillgångar - 1 500

Återföring av nedskrivningar

Om en immateriell, materiell eller finansiell anläggningstillgång har skrivits ner och det visar sig att det inte längre finns skäl för nedskrivningen så ska nedskrivningen återföras (ÅRL 4 kap. 5 §).

Exempel 2:5

Föregående år gjordes en nedskrivning med 500 000 kr. I år finns det inte längre skäl för den utan nedskrivningen måste återföras (alla belopp i tkr).

1. Ingående balans på kreditsidan på kontot ackumulerade nedskrivningar uppgår till 500.
2. Återföring medför att ackumulerade nedskrivningar (kontoklass 1) debiteras med återföring av nedskrivningar krediteras (kontoklass 7 alternativt 8). Kontoklass 7 för immateriella och materiella tillgångar och kontoklass 8 för de finansiella.

En intäkt med 500 redovisas på resultaträkningen. Det bokförda värdet på balansräkningen ökar med motsvarande belopp. På resultaträkningen placeras beloppet under olika rubriker beroende på om det är frågan om immateriella/ materiella eller finansiella anläggningstillgångar (se exemplet).

Balansräkning		Resultaträkning	
Ack. nedskrivningar anläggningstillgångar		Återföring av nedskrivningar	
Immateriella – kontonummer 1018, 1038		Immateriella - kontonummer t ex 7760	
Materiella – kontonummer 1118, 1218, 1228,		Materiella- kontonummer 7770, 7780	
Finansiella – kontonummer t e x 1318, 1328		Finansiella- kontonummer 8080	
2. 500		AVL RR 500	
AVL BR 0	1.IB 500		2. 500

Balansräkningen

Anläggningstillgångar

Immateriella / materiella / finansiella

Bokfört värde på tillgången ökar med 500 tkr

Resultaträkning

Intäkt + 500 tkr

Under nedanstående rubriker:

Rörelsekostnader

Avskrivningar, nedskrivningar, återföring
(immateriella, materiella)

Resultat från övriga fordringar värdepapper som är AT
(finansiella)

Uppskrivningar av anläggningstillgångar

Teoretiskt kan immateriella, materiella och finansiella anläggningstillgångar skrivas upp. Det finns dock begränsningar (se ÅRL 4 kap. 6 § och K3 kapitel, 11 och 18). För att illustrera hur en uppskrivning bokförs på konton i BAS- kontoplanen utgår vi ifrån ett exempel som berör en byggnad.

Exempel 2:6

Byggnaden anskaffades i början av 1993 för 5 000 000 kr och skrivs årligen av med 3 % (150 000 kr). Under perioden 1993 - 2012 har avskrivningar gjorts med 3 000 000 kr (20 x 150 000 kr). Marknadsvärdet på fastigheten uppgår i början av år 2013 till 10 000 000 kr. En uppskrivning kan därför göras med 8 000 000 kr som är skillnaden mellan marknadsvärdet 10 000 000 kr och bokfört värde 2 000 000 kr (5 000 000 kr - 3 000 000 kr). Alla belopp nedan i tkr.

1. Ingående balans är anskaffningsvärdet på byggnaden, 5 000.
2. Ingående balans är de tidigare gjorda avskrivningarna på byggnaden, 3 000.
3. Uppskrivningen med 8 000 bokförs på debetsidan på huvudkontot byggnad (1010) och krediteras posten uppskrivningsfond, som finns under eget kapital.

Balansräkning 1010 Byggnad		Balansräkning 2085 Uppskrivningsfond	
1. IB 5 000			
3.8 000	AVL BR 13 000	AVL BR 8 000	3.8 000
<hr/>		<hr/>	
1019 Ack. avskrivningar byggnad			
AVL BR 3 000	2. IB 3000		

Balansräkning

Anläggningstillgångar

Materiella 10 000

(bokfört värde 13 000 – 3 000)

Eget kapital

Uppskrivningsfond 8 000

En uppskrivning kan i vissa fall påverka ett annat konto under eget kapital än uppskrivningsfonden. I kapitel 4 kommer eget kapital att behandlas. Vid bokslut framöver måste avskrivningar göras även på det uppskrivna beloppet. Uppskrivningar av andra tillgångar än byggnader bokförs principiellt på samma sätt men naturligtvis är det andra huvudkonton och underkonton i klass 1 som berörs.

Värdering av aktier till verkligt värde

Aktier och andelar för stadigvarande bruk är en finansiell anläggningstillgång. Aktier för stadigvarande bruk som inte är innehav i dotterbolag, intressebolag eller samriskföretag kan värderas enligt verkligt värdemetoden förutsatt att alla finansiella instrument som finns och som får värderas till verkligt värde tillämpar värderingsmetoden.

Exempel 2:7

Ett företag förvärvar i början av 2013 aktier i ett börsnoterat företag för 100 000 000 kr. Aktieinnehavet betraktas som en finansiell anläggningstillgång. Börsuppgången har varit kraftigt under 2013 och vid bokslutet är värdet på aktieposten 120 000 000 kr. Alla finansiella instrument, där det är tillåtet, värderas till verkligt värde. Visa hur aktierna ska behandlas i bokföringen under 2013. Alla belopp nedan i mkr.

1. Inköpet av aktierna bokförs på debet på kontot 1351 och motbokas ett konto för någon form av likvida medel.
2. Värdeförändringen under året ökar värdet på aktieinnehavet och debiteras därför konto 1351 samt krediteras konto 8291. Krediteringen innebär att en intäkt för orealiserade värdeförändringar redovisas på resultaträkningen samtidigt som det bokförda värdet på aktierna ökar med 20.

Balansräkning		Resultaträkning	
Finansiella, kontonummer t e x 1351 Andelar i börsnoterade företag		Finansiella, kontonummer t ex 8291 Orealiserade värdeförändringar på anläggningstillgångar	
1. Inköp 100		AVL RR 20	2. Värdeförändring 20
2. Värdeförändring 20	AVL BR 120		

Balansräkning

Anläggningstillgångar

Finansiella Anläggningstillgångar
Aktier 120

Resultaträkning

Finansiella intäkter och kostnader

Resultat från övriga fordringar
värdepapper som är AT 20

Långfristig fordran i annan valuta än svenska kronor

Vid långfristig utlåning tillkommer en komplikation om utlåningen görs i någon annan valuta än svenska kronor. Valutakurserna förändras normalt och som en följd kommer värdet på fordran att variera. Reglerna i ÅRL och K3 visar att en omräkning till svenska kronor (eller euro om redovisningen sker i euro) ska göras enligt balansdagens kurs.

Exempel 2:8

Ett företag lånar i början av 2013 ut 2 000 000 dollar till ett leverantörsföretag. Låneprodukten uppgår till 4 år och under låneprodukten utgår ränta med 5 procent som motsvarar marknadsränta. Vid utlåningstillfället var kursen 1 USD = 7 SEK men vid bokslutet den 31/12 var kursen 1 USD = 6,50 SEK. Alla belopp nedan i tkr.

1. Det upplupna anskaffningsvärdet på fordran uppgår till 14 000 eftersom det utgår marknadsränta på lånet. 14 000 bokförs på debetsidan på kontonummer 1380 och någon form av likvida medel krediteras med motsvarande belopp.
2. Valutakursen har ändrats varför 2000 dollar räknas om till kursen 6.50 kr. Värdet blir nu 13 000 varför tillgångskontot 1380 krediteras med 1 000 och kursförlusten med 1 000 debiteras på konto 8290.

Företaget kommer också att erhålla ränteintäkter på grund av utlåningen. Röntan för 2013 kommer att debiteras ett likviditetskonto och krediteras ränteintäkter från långfristiga fordringar. I exemplet nedan har dock inte räntebetalningen bokförts.

Balansräkning		Resultaträkning	
Finansiella – kontonummer t e x 1380 Andra långfristiga fordringar		8290 Orealiserade värdeförändringar på anläggningstillgångar	
1. 14 000	2. 1 000 AVL BR 13 000	2. 1 000	AVL RR 1 000

Balansräkning
Anläggningstillgångar
Finansiella
Långfristiga fordringar 13 000 tkr

Resultaträkning
Finansiella intäkter och kostnader
Resultat från övriga fordringar
värdepapper som är AT - 1 000 tkr

Bilaga till kapitel 3 - omsättningstillgångar

Varulager

Det ingående lagrets värde finns på ett särskilt konto för varulager i kontoklass 1. Alla löpande nyanskaffningar under perioden bokas på kontot för varuinköp i kontoklass 4. I samband med bokslutet inventeras lagret och ett lagervärde beräknas utifrån gällande regler. Det beräknade lagervärdet jämförs med värdet som man hade i början av perioden. Lagerförändringen bokförs som ett ”extra” verifikat. Lagerförändringen korrigerar de bokförda inköpsutgifterna så att resultatet endast belastas med kostnaden för de varor som man sålt under innevarande period. En lagerökning under perioden minskar kostnaderna jämfört med utgiften (varuinköp) och en lagerminskning ökar kostnaderna jämfört med utgiften.

Exempel 3:1 (Lagerminskning)

Ett företag har ett ingående lager värderat till 2 000 000 kr. Under året har företaget köpt in varor för 3 000 000 kr. Lagerinventering och värdering visar att lagret vid årets slut är värt 1 500 000 kr. Under samma period har företaget sålt varor för 8 000 000 kr. Alla belopp nedan i tkr.

1. Ingående balans (2 000) varulagrets värde i början av perioden.
2. Årets utgifter för varuinköp (3 000) motkonto t e x leverantörsskulder.
3. Lagrets värde efter lagerinventering och värdering (1 500) det som blir årets UB (AVL BR).
4. Justeringen för lagerminskningen (500), gör att resultatet belastas med kostnad för sålda varor och inte utgifter för varuinköp.

Balansräkning		Resultaträkning	
Varulager kontonummer t ex 1410, 1450, 1460		Varuinköp/ Varukostnad t ex 4010	
1. IB 2000	4.Lagerminskning 500	2.Utgifter för varuinköp 3 000	
	3.AVL BR 1 500	4. Lagerminskning 500	AVL RR 3 500

Balansräkning

Omsättningstillgångar
Varulager 1 500

Resultaträkning

Rörelseintäkter
Försäljning 8 000
Rörelsekostnader
Varukostnad - 3 500

Försäljningssumman (8 000) bokförs på inkomst/intäktskonto som avslutas mot rubriken rörelseintäkter. Bruttoresultatet uppgår till 4 500 (8000- 3 500). Skillnaden mellan försäljningsintäkter för varor och sålda varors kostnad (varukostnad).

Exempel 3:2 (Lagerökning)

Ett företag har ett ingående lager värderat till 2 000 000 kr. Under året har företaget köpt in varor för 3 000 000 kr. Lagerinventering och värdering visar att lagret vid årets slut är värt 3 000 000 kr. Under samma period har företaget sålt varor för 8 000 000 kr. Alla belopp nedan i tkr.

1. Ingående balans (2 000), varulagrets värde i början av perioden.
2. Årets utgifter för varuinköp (3 000).
3. Lagrets värde efter lagerinventering och värdering (3 000 tkr), det som blir årets UB.
4. Justeringen för lagerökningen (1 000 tkr), gör att resultatet belastas med kostnad för sålda varor och inte utgifter för varuinköp.

Balansräkning		Resultaträkning	
Varulager kontonummer t ex 1410, 1450, 1460		Varuinköp/ Varukostnad t ex 4010	
1. IB 2000		2. Utgifter för varuinköp 3000	4. Lagerökning 1000
4. Lagerökning 1000	3.AVL BR 3 000		AVL RR 2 000

Balansräkning
Omsättningsstillgångar
Varulager 3 000

Resultaträkning
Rörelseintäkter
Försäljning 8 000
Rörelsekostnader
Varukostnad - 2 000

Försäljningssumman (8 000) bokförs på inkomst/intäktskonto som avslutas mot rubriken rörelseintäkter. Bruttoresultatet uppgår till 6 000 (8 000- 2 000). Skillnaden mellan försäljningsintäkter för varor och sålda varors kostnad (varukostnad).

Värdering av kortfristiga fordringar

Fordringar ska bokföras enligt LVP och följa den så kallade försiktighetsprincipen. Detta innebär att osäkra kundfordringar (befarade förluster) och/eller konstaterade kundförluster ska kostnadsföras. Man skiljer på befarade och konstaterade kundförluster. Orsaken till det är att moms endast får begäras tillbaka för konstaterade kundförluster. Detta innebär att samtliga kundfordringar ska gås igenom och värderas vid bokslutet, bedömning ska göras om de kommer betalas eller inte. Särskilt bör beaktas kundfordringar vilka inte betalats inom förfallotiden eller inte betalats trots påminnelser.

Kundfordringarna kan efter värderingen delas in i tre olika klasser:

1. Säkra kundfordringar - ingen åtgärd, ska stå kvar som de är.
2. Befarade kundförluster, ska kostnadsföras som kundförlust.
3. Konstaterade kundförluster, det vill säga kundförlusten är definitiv. Detta innebär att företaget kan begära tillbaka momsen från skattemyndigheten.

Nedan visas hur alternativ 2 och 3 bokförs enligt BAS-kontoplanen

Exempel 3:3 (Befarade kundförluster)

Larssons sportfiskeprylar har år 2011 sålt 8 stycken mindre elmotorer till Storfiskarnas fiskeklubb. Priset för dessa är 32 000 kr plus moms på 8 000 kr. Trots flera påminnelser har Storfiskarna inte betalat. I slutet på år 2011 har Svea som är ekonomiansvarig i företaget ryktesvägen fått veta att fiskeklubben har ekonomiska problem. Hon ringer och frågar och ordförande i klubben erkänner att de ekonomiska problemen är stora. Svea tror inte de kommer att få fullt betalt för elmotorerna 75 % av fordran betraktas som osäker. Den befarade kundförlusten kommer att påverka årets resultat. Alla belopp nedan är i kr.

1. Årets kundfordringar som inte är betalda (240 000).
2. Värdering görs av kundfordringarna vid bokslutet. En bedömning visar att fordringarna på Storfiskarnas fiskeklubb är osäker. Dessa överförs till osäkra fordringar, totalt 40 000 kr. Hela fordran inklusive moms.
3. Av dessa osäkra beräknar företaget inte få betalt för 75 % (Fordran exklusive moms $32\,000 \times 0,75 = 24\,000$). Den osäkra fordran skrivs ner med det man inte tror blir betalt. Detta blir befarad kundförlust, vilket påverkar årets resultat.

Balansräkning	
Omsättningstillgångar	
Kundfordringar 1510	
1. Saldo 240 000	2. Osäkra 40 000
	AVL BR 200 000
<hr/>	
Osäkra kundfordringar 1515	
2. Osäkra 40 000	AVL BR 40 000

Resultaträkning	
Riskkostnader	
Befarade förluster på kundfordringar 6351	
3. Nedskrivning 24 000	AVL RR 24 000

Nedskrivning osäkra kundfordringar 1519	
AVL BR 24 000	3. Nedskrivning 24 000

Balansräkningen

Omsättningstillgångar

Kortfristiga fordringar

Kundfordringar 200 000

Osäkra kundfordringar 16 000

(40 000- 24 000)

Resultaträkningen

Rörelsekostnader

Övriga externa kostnader - 24 000 (befarade kundförluster)

Exempel 3:4 (Konstaterade kundförluster)

I mitten av maj 2012 går Storfiskaren konkurs. Den befarade kundförlusten bokförs i årets bokslut som en konstaterad kundförlust. Larssons sportfiskeprylar får en mindre utdelning från konkursboet på 6 400 kr (varuvärde 5 120 kr, moms 1 280 kr). Resterande del av den obetalda fordran blir en konstaterad kundförlust, 33 600 kr (varuvärde 26 880 kr, moms 6 720 kr). När kundförlusten är konstaterad kan momsen om 6 720 kronor för den konstaterade kundförlusten återföras på kontot för utgående moms och tillgodoräknas vid nästa momsdeklaration. Skillnaden mellan den konstaterade kundförlusten och den i föregående års bokslut bokförda befarade kundförlust kommer att påverka årets resultat. Allt nedan i kr.

1. Ingående balans osäkra kundfordringar.
2. Ingående balans nedskrivning av kundfordringar
3. Ta bort hela fordran från osäkra fordringar genom att kreditera kontot med 40 000. Mot boka (genom att debitera tre konton med totalt 40 000) Checkräkningskontot med utdelningen i konkursen (6 400), konstaterade kundförluster (26 880 varuvärdet) och utgående moms (6 720).
4. Återför de 24 000 som bokfördes som befarade kundförluster år 2011. De debiteras befarade förluster. Skillnaden mellan befarade och konstaterade förluster påverkar resultaträkningen 2012.

Balansräkning	
Omsättningstillgångar	
Osäkra kundfordringar 1515	
1. IB 40 000	3.Osäkra 40 000
	AVL BR 0
Nedskrivningar av kundfordringar 1519	
4. Osäkra 24 000	2. IB 24 000
Checkräkning 1930	
3.6 400	
Utgående moms 26 30	
3.6720	

Resultaträkning	
Befarade förluster på kundfordringar 6351	
AVL RR 24 000	4. (återföring) 24 000
Konstaterade kundförluster 6352	
3.26 880	AVL RR 26 880

Balansräkningen

Omsättningstillgångar

Osäkra kundfordringar 0

Resultaträkningen

Rörelsekostnader

Övriga externa kostnader - 26 880 (konstaterade förluster)

Övriga externa kostnader + 24 000 (befarade förluster)

Resultatet år 2012 belastas med 2 880 kr som är skillnaden mellan konstaterade och befarade kundförluster.

Fordringar i utländsk valuta

Fordringar omräknas till valutakursen när fordran uppstår. Vid bokslutet får fordringar i utländsk valuta räknas om till balansdagens valutakurs. Detta innebär att en valutakursvinst eller förlust till följd av skillnaden mellan omräknat värde vid två tidpunkter kan uppstå.

Exempel 3:5 (valutakursförlust)

Bokföra valutakursförlust vid omräkning av fordringar. Ett företag har vid bokslutet bland sina kundfordringar en fordran på 100 000 USD som är bokförda till 700 000 SEK (7 SEK/USD). Per balansdagen den 31 december år är valutakursen 6 SEK/USD och därför uppstår en orealiserad valutakursförlust på 100 000 SEK (100 000*(7-6)).

1. Fordran i USD omräknad till SEK.
2. Skillnaden mellan det nya och det gamla värdet på den utländska kundfordran. Differensen motbokas som en valutakursförlust mot resultaträkningen

Balansräkning		Resultaträkning	
Kundfordringar 1510		Valutakursförlust 7960	
1. Saldo 700 000	2. 100 000 AVL BR 600 000	2. 100 000	AVL RR 100 000

Balansräkningen

Omsättningstillgångar

Kortfristiga fordringar

Kundfordran 600 000

Resultaträkningen

Rörelsekostnader

Övriga rörelsekostnader 100 000

Exempel 3:6 (valutakursvinst)

Bokföra valutakursvinst vid omräkning av fordringar

Ett företag har vid bokslutet bland sina kundfordringar en fordran om 50 000 £ som är bokförda till 550 000 SEK (11 SEK/£). Per balansdagen den 31 december år 2013 är valutakursen 14 SEK/£ och därför uppstår en realiserad valutakursvinst om 150 000 SEK (50.000*(14-11)).

1. Fordran i £ omräknad till SEK.
2. Skillnaden mellan det nya och det gamla värdet på den utländska kundfordran. Differensen ökar värdet på fordran på balansräkningen och redovisas som en intäkt på resultaträkningen.

Balansräkning		Resultaträkning	
Kundfordringar 1510		Valutakursvinst 3960	
1. Saldo 550 000	2. 150 000 AVL BR 700 000	2. 150 000	AVL RR 150 000

Balansräkningen

Omsättningstillgångar

Kundfordringar 700 000

Resultaträkningen

Rörelsens intäkter

Övriga rörelseintäkter 150 000

Värdering av kortfristiga placeringar (LVP principen)

När det gäller kortfristiga placeringar så är ett alternativ värdera de enligt lägsta värdets princip. Det innebär att vi jämför anskaffningsvärdet för innehavet (tillgången) med dess verkliga värde, som utgörs av tillgångens marknadsvärde (efter avdrag för försäljningskostnader), och därefter värderas tillgången till lägst av de två värdena. Detta innebär att realiserade värdeminskningar (när börsvärdet understiger anskaffningsvärdet) får resultateffekt (tillgången skrivs ner i värde och en kursförlust tas upp) medan realiserade värdestegringar (när börsvärdet överstiger anskaffningsvärdet) inte får resultateffekt.

Exempel 3:7

Bokföra värdeminskning av kortfristiga placeringar. Kackel i grönsakslandet, tillverkare av hönschus, har samlat på sig en del likvida medel under de gångna åren. En del av denna överskottslikvid väljer företaget att investera i en börs noterad aktier. Under år 2010 köpte kackel aktier vid två tillfällen, Kackel tänker sälja aktierna nästa år.

1. 15/3 Inköp av 1 500 stycken aktier för 85 kr/styck ($1\,500 \times 85 = 127\,500$)
2. 20/10 Inköp av 1 200 stycken aktier för 80 kr/styck ($1\,200 \times 80 = 96\,000$)
3. Den 31/12 2010 var börskursen för aktierna noterade till 65 kr/styck ($2\,700 \times 65 = 175\,500$)

Balansräkning	
Omsättningstillgångar	
Kortfristiga placeringar t ex 1810	
1.Inköp mars 127 500	
2.Inköp oktober 96 000	
	AVL BR 223 500
Nedskrivningar av kortfristiga placeringar 1890	
AVL BR 48 000	3.Nedskrivning 48 000

Resultaträkning	
Nedskrivning av kortfristiga placeringar 8370	
3.Nedskrivning 48 000	AVL RR 48 000

Checkräkningskonto 1930	
Saldo 500 000	1.Inköp mars 127 000
	2.Inköp oktober 96 000
	AVL BR 276 500

Balansräkningen

Omsättningstillgångar

Kortfristiga Placeringar

Aktier

175 500

($223\,500 - 48\,000 = 175\,500$)

Resultaträkningen

Finansiella poster

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter - 48 000

Värdering kortfristiga placeringar (verkligt värde metoden)

För vissa finansiella tillgångar, bland annat börsnoterade aktier, får företag enligt ÅRL om de önskar redovisa dem till marknadsvärdet (så kallat verkligt värde). Konsekvensen av detta blir att både orealiserade värdeminskningar och orealiserade värdestegringar får en resultat effekt. Värdet på tillgångarna kommer därmed att justeras uppåt och nedåt i takt med förändringar av börskursen (marknadsvärdet).

Exempel 3:8

Bokföra värdeökning av kortfristiga placeringar (verkligt värde metoden). Ett företag har en tillfällig hög likviditet köper en post börsnoterade aktier under våren 2014 för 500 000 kr. Förhoppningen är att få en god avkastning på placeringen. Vid bokslutet 2014 är värdet på aktieposten 600 000 kr. Företaget värderar innehaven av finansiella instrument till verkligt värde.

1. Inköpet av aktierna bokförs på debet på kontot 1810 och motbokas ett konto för någon form av likvida medel.
2. Värdeförändringen under året ökar värdet på aktieinnehavet och debiteras därför konto 1810 samt krediteras konto 8221. Krediteringen innebär att en intäkt för orealiserade värdeförändringar redovisas på resultaträkningen samtidigt som det bokförda värdet på aktierna ökar med 100 000 kr.

Balansräkning		Resultaträkning	
Kortfristiga placeringar 1810		Finansiella, kontonummer t ex 8221 Orealiserade värdeförändringar på omsättningstillgångar	
<hr/>		<hr/>	
1. Inköp 500 000		AVL RR 100 000	2. Värdeförändring 100 000
2. Värdeförändring 100 000	AVL BR 600 000		

Balansräkning
Anläggningstillgångar
Kortfristiga placeringar
Aktier 600 000

Resultaträkning
Finansiella intäkter och kostnader
Övriga ränteintäkter och liknade resultatposter 100 000

Bilaga till kapitel 4 – eget kapital

I baskontoplanen finns olika kapitalkonton beroende på företagsform. Oavsett företagsform så finns dock alla kapitalkonton i kontogrupp 20. Kontona som är aktuella i enskilda firmor är 2010-2019. Konto 2010 visar behållningen av eget kapital vid periodens början. Företag kan använda ett antal konton för att hålla isär olika typer av insättning och uttag. Förutom detta finns också ett konto för årets resultat (kontonummer 2019).

I ett **handelsbolag** kan kapital kontona 2010- 2049 i basplanen användas. För varje delägare finns ett konto för eget kapital vid periodens början samt ett antal konton reserverande för att precisera olika typer av insättningar och uttag. Dessutom finns också konton för delägarnas andels av årets resultat.

Exempel 4:1 (eget kapital i handelsbolag)

Vinstdelning i handelsbolag. Handelsbolaget Karlsson och Pettersson redovisari bokslutet 2013 intäkter på totalt 630 000 kr och kostnader på totalt 480 000 kr. Karlsson hade vid början av år 2013 ett kapital på 50 000 kr i bolaget. Petterssons kapital var vid samma tidpunkt 100 000 kr. Anta att ett bolagsavtal saknas. Karlsson ska ha 60 000 kr i arvode, vilket anses skäligt med tanke på dennes arbete i bolaget. Referensräntan under 2013 var den 1/1 2 procent. På resultaträkningen framgår att resultatet är 150 000 kr (630 000-480 000). Fördelningen ska ske enligt lagen på följande sätt:

	Karlsson	Pettersson	Summa kr
Ränta	2 000	4 000	6 000
Arvode	60 000		60 000
<u>Resultat att dela lika</u>	<u>42 000</u>	<u>42 000</u>	<u>84 000</u>
	104 000	46 000	150 000

1. Vid årets början bokförs ingående balans på kreditsidan på kontona 2010 och 2020 för att visa det ingående egna kapitalet för respektive delägare.
2. En resultaträkning för handelsbolaget sammanställs vid slutet av året och handelsbolagets resultat framkommer på kontot 8999. En resultatfördelning görs (se ovan) och andelen av resultatet förs till respektive delägare och krediteras på kontona 2019 och 2029.

8999 Årets resultat	
2.2019, 2029	150 000

2010 Eget kapital delägare Karlsson	
AVL BR 50 000	1. IB 50 000
2020 Eget kapital delägare Pettersson	
AVL BR 100 000	1. IB 100 000
2019 Årets resultat delägare Karlsson	
AVL BR 46 000	2. <u>8999</u> 46 000
2029 Årets resultat delägare Petterson	
AVL BR 104 000	2. <u>8999</u> 104 000

I ett aktiebolag finns relativt många kapitalkonton. Kontona 2080 -2099 är i basplanen reserverade för eget kapital i aktiebolag. Det bundna egna kapitalet disponerar kontona 2081-2089 och kontona för fritt eget kapital är 2090-2099.

Exempel 4:2 (Eget kapital aktiebolag)

Ett företag har vid bokslutet 2012 nedanstående balansräkning:

Balansräkning	
Aktiekapital	500 000
Reservfond	250 000
Överkursfond	
Balanserat resultat	3 000 000
Årets resultat	1 500 000

I april 2013 beslutas följande på bolagsstämman. Aktieägarna ska få en utdelning med 1 000 000 kr. Resterande delen av resultatet ska balanseras. En nyemission ska genomföras villkoren 1:1, emissionskurs 130 %. Vidare ska en fondemission genomföras villkoren 1:1 varav hälften ska ske genom en uppskrivning av en byggnad och den andra hälften förs över från balanserat resultat. Visa hur de egna kapitalkontona påverkas av bolagsstämmans beslut.

1. För upp ingående balans på creditsidan på kapitalkontona aktiekapital, reservfond, balanserat resultat och föregående års resultat. Vinsten för 2012 redovisas som föregående års vinst under 2013.
2. Den beslutade utdelningen till aktieägarna debiteras föregående års resultat (konto 2098) och krediteras outtagna vinstmedel (2898, en kortfristig skuld). När aktieägarna lyfter utdelningen så debiteras kontot 2898.
3. Resterande delen av föregående års vinst, 500 000 kr, debiteras konto 2098 och krediteras kontot balanserat resultat (2097). Därefter är ställningen på kontot föregående års resultat lika med 0.
4. Nyemissionen, 1:1 villkor 130 %, innebär att aktiekapitalet, kontonummer 2081, krediteras (ökar) med 500 000 kr. Vidare betalar aktieägarna in 30 % utöver kvotvärdet och det innebär en kreditering på kontot 2096 överkursfond med 150 000 kr. Likvida medel (konto 1940) ökar totalt med 650 000 kr.

5. Fondemission 1:1 innebär att kvotvärdet fördubblas jämfört med aktiekapitalet vid årets början det vill säga kontot för aktiekapitalet (2081) krediteras med 500 000 kr. Hälften görs via en uppskrivning på en byggnad varför konto 1110 debiteras med 250 000 kr och aktiekapital krediteras med samma belopp. Den andra hälften av ökningen av aktiekapitalet sker via överföring från balanserade vinster varför 250 000 debiteras konto 2097 och krediteras 2081 aktiekapital.

2081 Aktiekapital	
	1.IB 500 000
	4.1940 500 000
AVL BR 1 500 000	5.1110 250 000
	5.2097 250 000

2086 Reservfond	
AVL BR 250 000	1.IB 250 000

2096 Överkursfond	
AVL BR 150 000	1.IB 0
	4.1940 150 000

2097 Balanserat resultat	
5.2081 250.000	1.IB 3 000 000
AVL BR 3 250 000	3.2098 500 000

2098 Föregående års resultat	
2.2898 1 000 000	1.IB 1 500 000
3.2097 500 000	

2898 Outtagen vinstudelnig	
	2.2098 1000 000

Sammanställning av eget kapital på balansräkningen efter bolagstämans beslut.

Balansräkning	
	Aktiekapital 1 500 000
Byggnad + 250 000	Reservfond 250 000
Likvida medel + 650 000	Överkursfond 150 000
	Balaserat resultat 3 250 000

- Outtagna vinstmedel finns som en kortfristig skuld fram till dess att aktieägarna lyfter utdelningen.

Bilaga till kapitel 5 – obeskattade reserver

Maskiner och inventarier, bokföringsmässiga och skattemässiga avskrivningar.

Regler för skattemässiga avskrivningar på maskiner och inventarier förutsätter att man även i räkenskaperna redovisar på samma sätt. Eftersom det är viktigt att särskilja de avskrivningar som kan motiveras utifrån ett företagsekonomiskt synsätt från de avskrivningar som man gör av skatteskal delar man upp avskrivningarna i två typer avskrivningar enligt plan respektive avskrivningar utöver plan. På balansräkningen redovisas det bokförda värdet på debetsidan och de ackumulerade överavskrivningarna på kreditsidan. I avsnittet om skattemässiga avskrivningar i läroboken finns exempel 5:1. I exemplet 5:1 förklaras vilka konton i Bas-kontoplanen som ska användas och på vilket sätt de ska användas när man bokför skattemässiga avskrivningar.

Exempel 5:1

Ett företag som startar verksamheten 2012 köper i början av året inventarier för 200 000 kr. Nyttjandeperioden beräknas uppgå till 8 år. Företaget önskar göra maximala skattemässiga avskrivningar. De företagsekonomiskt motiverade avskrivningarna uppgår till 25 000 kr (200 000/8) per år. Utifrån huvudregeln får vi fram lägsta skattemässiga enligt nedanstående:

Ingående skattemässigt värde	0
+inköp som vid beskattningsårets slut fortfarande finns kvar i verksamheten	200 000
-försäljningssumman för inventarier som har anskaffats före beskattningsårets ingång	-
Avskrivningsunderlag	<hr/> 200 000
70% av avskrivningsunderlaget är lägsta skattemässiga värde på balansräkningen	200 000 x 0,7=140 000

Beräkning av lägsta skattemässiga värdet enligt kompletteringsregeln framgår nedan.

Anskaffningsår	Kvarvarande inventariers anskaffningsvärde	Kvarvarande inventarier får lägst värderas till % av anskaffningsvärde	kronor
2012	200 000	x 80%	160 000
2011		x 60%	
2010		x 40%	
2009		x 20%	
Lägsta skattemässiga värde enligt kompletteringsregeln			<hr/> Summa 160 000

Det kan finnas ingående balanser på de tre kontona i kontoklass 1 och 2. På debetsidan på kontot 1220 ska tidigare års anskaffningar redovisas till anskaffningsvärde. Summan av tidigare gjorda avskrivningar enligt plan på inventarier ska redovisas som ingående balans på kreditsidan på konton 1229. Summan av tidigare gjorda avskrivningar utöver plan ska redovisas på kreditsidan på kontot 2153. I det här exemplet finns inga ingående balanser eftersom det inte har funnits några inventarier före år 2012.

1. Inköpet med 200 redovisas på debetsidan på kontot 1220. Om man har mottagit en faktura krediteras leverantörsskulder (2440) med motsvarande belopp.

2. Årets avskrivningar enligt plan krediteras kontot 1229 och debiteras kontot 7830. När man har bokfört årets avskrivningar enligt plan får man som saldo fram det bokförda värdet på inventarier. Det är när man slår ihop saldona på kontona 1220 och 1229 ($200 - 25 = 175$) som det bokförda värdet framgår.

3. Om man ska göra maximal skattemässiga avskrivningar får man fram de ackumulerade överavskrivningarna på kontot 2153 genom att jämföra det bokförda värdet (175) med lägsta skattemässiga värdet (140), se huvudregel. Skillnaden är 35 och det värdet utgör de maximala ackumulerade överavskrivningarna som innevarande år också blir årets avskrivningar utöver plan, då ingående balans på kontot 2153 var 0. Skillnaden mellan IB och UB ska krediteras konto 2153 (ackumulerade avskrivningar utöver plan) och debiteras konto 8853 (förändring av överavskrivningar).

Alla belopp nedan i tkr.

Balansräkning		Resultaträkning	
Inventarier 1220		Avskrivningar enligt plan, inventarier 7830	
IB	0	<u>2.1229</u>	Årets avskrivning enligt plan 25
1. <u>2440</u>	200		AVL RR 25
	AVL BR 200		
Ack. avskrivningar på inventarier 1229			
AVL BR 25	IB 0	<u>3.2153</u>	Årets avskrivningar utöver plan 35
	2. <u>7830</u>		AVL RR 35
	Årets avskriv enligt plan 25		
Ackumulerade överavskrivningar på 2153 inventarier		Förändring av överavskrivningar 8853	
AVL BR 35	IB 0		
	<u>3.8853</u>		
	Ack. överavskrivningar 35		

Balansräkning		Resultaträkning	
<i>Anläggningstillgångar</i>		<i>Rörelsens kostnader</i>	
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>			
Maskiner & inventarier.	175	Avskrivningar enligt plan	- 25
		<i>Bokslutsdispositioner</i>	
<i>Obeskattade reserver</i>		Avskrivningar utöver plan	- 35
Ack avskriv. utöver plan	35		

Exempel 5:2

Om inga inköp eller försäljningar görs under 2013 och vi fortfarande vill göra maximala överavskrivningar ska vi bokföra enligt följande:

1-3. Vi börjar med att föra upp ingående balanser på de tre kontona i klass 1 och 2 (punkt 1-3). De ingående balanserna motsvaras av saldona på respektive konto vid bokslutet 2012.

4. Årets avskrivning enligt plan krediteras kontot 1229 och debiteras kontot 7830 (4). När man har bokfört årets avskrivningar enligt plan får man som saldo fram det bokförda värdet på inventarier. Det är när man slår ihop saldona på kontona 1220 och 1229 ($200 - 50 = 150$) som det bokförda värdet framgår.

5. För att få fram ackumulerade överavskrivningar och årets överavskrivningar måste man räkna på huvudregel och kompletteringsregel (se nedan).

Ingående skattemässigt värde	140 000
+inköp som vid beskattningsårets slut fortfarande finns kvar i verksamheten	-
-försäljning inventarier som har anskaffats före beskattningsårets ingång	-
Avskrivningsunderlag	<hr/> 140 000
70% av avskrivningsunderlaget är lägsta skattemässiga värde på balansräkningen	$140\,000 \times 0.7 = 98\,000$

Enligt kompletteringsregeln blir lägsta tillåtna skattemässiga värde 120.000 kr (se nedan).

Anskaffningsår	Kvarvarande inventariers anskaffningsvärde	Kvarvarande inventarier får lägst värderas till % av anskaffningsvärde	kronor
2013		x 80%	
2012	200 000	x 60%	120 000
2011		x 40%	
2010		x 20%	
Lägsta skattemässiga värdet enligt kompletteringsregeln			<hr/> Summa 120 000

Även år 2013 ger huvudregeln det lägsta skattemässiga värdet (98 000). Utgå ifrån det bokförda värdet (150 000) och dra ifrån lägsta tillåtna värdet enligt skattelagstiftningen (98 000). Differensen ($150\,000 - 98\,000 = 52\,000$) är det utgående balansvärdet vid bokslutet (UB) för de ackumulerade överavskrivningarna vid bokslutet 2013.

6. Eftersom det finns en ingående balans på 35 000 är det ökningen med 17 000 som krediteras 2153 och debiteras konto 8853. På balans- och resultaträkningen placeras posterna enligt följande (alla belopp nedan i tkr):

Alla belopp nedan i tkr.

Balansräkning		Resultaträkning	
Inventarier 1220		Avskrivningar enligt plan 7830	
1. IB 200	AVL BR 200	4.1229 avskrivning enligt plan 25	Årets enligt AVL RR 25
Ack. avskrivningar på inventarier 1229			
AVL BR 50	2. IB 25 4.7830 Årets avskriv enligt plan 25		
Ackumulerade överavskrivningar på Inventarier 2153		Förändring av överavskrivningar 8853	
5.AVL BR 52	3.IB 35 6.8853 Förändring av ack. överavskrivningar 17	6.2153 Årets avskrivningar utöver plan 17	AVL RR 17

Balansräkning

Materiella anläggningstillgångar

Maskiner& inventarier 150

Obeskattade reserver

Ack. avskrivningar utöver plan 52

Resultaträkning

Rörelsens kostnader

Avskrivningar enligt plan – 25

Bokslutsdispositioner

Avskrivningar utöver plan – 17

Exempel 5:3

Om företaget under 2013 har gått med förlust borde man lösa upp överavskrivningar. Bokföringen som kan motiveras företagsekonomiskt görs på samma sätt som i exempel 5:3 (punkt 1-4). Vi behöver inte i den här situationen räkna på huvudregel och kompletteringsregel. Upplösning (5) av tidigare gjorda överavskrivningar kan vi göra med 25 000 kr samma belopp som årets avskrivningar enligt plan. Om vi upplöser med mer än 25 000 kr förlorar företaget rätten till att i fortsättningen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning (alla belopp i tkr).

Balansräkning		Resultaträkning	
Inventarier 1220		Avskrivningar enligt plan inventarier 7830	
1. IB 200		4. <u>1229</u> Årets avskrivning enligt plan 25	AVL RR 25
	AVL BR 200		
Ack. avskrivningar på inventarier 1229			
AVL BR 50	2. IB 25		
	4. <u>7830</u> Årets avskrivning enligt plan 25		
Ackumulerade överavskrivningar på Inventarier 2153		Förändring av överavskrivningar 8853	
5. <u>8853</u> Upplösning av överavskrivningar 25 AVL BR 10	3. IB 35	AVL RR 25	5. <u>2153</u> Upplösning av överavskrivningar 25

Balansräkning		Resultaträkning	
<i>Anläggningstillgångar</i>		<i>Rörelsens kostnader</i>	
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>			
Maskiner & inventarier.	150	Avskrivningar enligt plan	- 25
		<i>Bokslutsdispositioner</i>	
<i>Obeskattade reserver</i>		Upplösning av överavskrivningar	+ 25
Ack avskriv. utöver plan	10		

Avsättning och återföring av periodiseringsfond

När avsättning och återföring av periodiseringsfond genomförs påverkas konton i kontoklass 2 (obeskattade reserver) och 8 (bokslutsdispositioner) i BAS-kontoplanen. I exemplet 5:4 i läroboken fanns följande uppgifter för att belysa avsättning till periodiseringsfond.

Exempel 5:4 (avsättning)

Ett aktiebolag startade verksamheten i år 2012. För 2013 redovisar bolaget ett resultat efter finansnetto på 550 000 kr. De skattemässiga avskrivningarna utöver plan under 2013 uppgår till 250 000 kr. Förutsatt att det skattemässiga resultatet sammanfaller med det redovisningsmässiga är maximal avsättning till periodiseringsfond för 2013 75 000 kr $((550\ 000 - 250\ 000) \times 25\%)$. Periodiseringsfonden läggs upp årsvis för att man inte ska blanda ihop avsättningar som har gjorts olika år. Skälet är att det finns krav i inkomstskattelagen att en periodiseringsfond ska återföras senast efter 7 år (sjätte taxeringsåret efter inkomståret) om den inte har återförts tidigare. Alla belopp nedan i tkr.

1. Det finns ingen ingående balans (1) på kontot 2112. Däremot kan det finnas avsättningar gjorda 2012 men i så fall finns det på ett annat konto i kontogrupp 21 där en ingående balans finns på kreditsidan för avsättningar gjorda 2012.

2. Avsättning år 2013 ska debiteras 8811 och det betyder att en kostnad ökar. Krediteringen sker på konto 2112 . Vid bokslutet avslutas kontot i klass 8 mot resultaträkningen och kontot i klass 2 mot balansräkningen enligt nedanstående:

Periodiseringsfond 2013 konto 2112		Avsättning till periodiseringsfond 8811	
AVL RR 75	1.IB 0	2. <u>2112</u> 75	AVL RR 75
	<u>2.8811</u> 75		

Balansräkning	Resultaträkning
<i>Obeskattade reserver</i>	<i>Bokslutsdispositioner</i>

Periodiseringsfond 2013 75	Avsättning till Periodiseringsfond -75
----------------------------	--

Periodiseringsfonden ska alltså återföras senast efter 7 år. En återföring innebär att beloppet redovisas som en intäkt på resultaträkningen under rubriken bokslutsdispositioner. I motsvarande mån minskar den obeskattade reserven periodiseringsfond på balansräkningen

Exempel 5:5 (återföring)

Ett aktiebolag gjorde en avsättning till periodiseringsfond år 2007 med 400 000 kr och någon återföring av fonden har inte gjorts tidigare år. Under år 2013 är företagets resultat efter finansiella poster 1 200 000 och de årets överavskrivningar uppgår till 300 000 kr. Företaget måste återföra avsättningen som gjordes år 2007. Största möjliga avsättning till periodiseringsfond 2013 uppgår till $(1\,200\,000 - 300\,000 + 400\,000) = 1\,300\,000 \times 25\% = 325\,000$ kr. Återföringen av periodiseringsfonden från 2007 gör att underlaget för avsättningen 2013 ökar med 400 000 kr.

1. Den ingående balansen på kontot 2128 är avsättningen som gjordes 2007. Den avsättningen måste återföras senast år 2013.
2. Vid återföringen debiteras konto 2128 (obeskattade reserver minskar) och en intäkt krediteras på konto 8819.
3. Årets maximala avsättningar beräknas (325 000 kr). Avsättningen krediteras 2112 (obeskattade reserver ökar) och en kostnad debiteras på konto 8811 (3). Alla belopp nedan i tkr.

Periodiseringsfond 20x7 konto 2128		Avsättning till periodiseringsfond 8811	
<u>2.8819</u> 400	1.IB 400	<u>3.2112</u> 325	AVL RR 325
AVL BR 0			

Periodiseringsfond 2013 konto 2112		Återföring från periodiseringsfond 8819	
AVL BR 325	<u>3.8811</u> 325	AVL RR 400	<u>2.2128</u> 400

Balansräkning
Obeskattade reserver

Periodiseringsfond 2013 325

Resultaträkning
Bokslutsdispositioner

Avsättning till periodiseringsfond -325
Återföring periodiseringsfond + 400
Avskrivningar utöver plan - 300

I det här fallet fanns också en avskrivning utöver plan som redovisas som en bokslutsdisposition. I exemplet finns dock inga uppgifter om sammansättningen av de ackumulerade överavskrivningarna varför kontot i klass 2 saknas. Det finns inga uppgifter om avsättning till periodiseringsfond år 2008-2012.

Bilaga till kapitel 6 – avsättningar och skulder

Avsättningar

Avsättningar kan göras av olika skäl. I kontogrupp 22 finns konton som skall användas i samband med avsättningar. Avsättningskonton fungerar på samma sätt som ett skuldkonto det vill säga en ökning av en avsättning skall krediteras på avsättningskontot och en minskning skall debiteras.

Exempel 6:1

Ett företag har blivit indragen i en skadeståndsprocess på grund av att företaget har släppt ut miljöfarligt avfall. Företaget har erkänt att man av misstag har gjort utsläppet. Vid bokslutet 2013 är det osäkert när rätten kommer att fatta beslut i skadeståndsfrågan. En juridisk expert har anlits vid bokslutet och gör bedömningen att företaget kommer att få betala ett skadestånd med 2 000 tkr. Vid bokslutet 2013 redovisas följande:

1. Vid bokslutet 2013 krediteras avsättningskontot 2252 med 2 000 tkr, avsättningar för tvister och lämnade skadestånd, och konto 6340 debiteras med motsvarande värde.
2. Vid bokslutet kommer övriga externa kostnader på resultaträkningen att öka med 2 000 tkr.

Avsättningar för tvister 2252		Lämnade skadestånd 6340	
.AVL BR 2 000	1. <u>6340</u> 2 000	1. <u>2252</u> 2 000	2. AVL RR 2 000

På balans- och resultaträkningen placeras posterna enligt nedanstående:

Balansräkning

Avsättningar 2 000

Resultaträkning

Rörelsens kostnader

Övriga externa kostnader - 2 000

Exempel 6:2

Vid bokslutet år 2014 är domen i skadeståndsmålet inte avgjort. Nya omständigheter i målet medför att den anlitate juridiska experten gör en ny bedömning. Bedömningen är att skadeståndet troligen kommer att uppgå till 3 000 tkr. Vid bokslutet 2014 innebär det att resultatet kommer att belastas med 1 000 tkr och avsättningen på balansräkningen ökar till 3 000 tkr.

1. Ingående balans bokförs på kreditsidan på konto 2252, avsättningar för tvister.
2. En ny bedömning görs och ökningen av avsättningen jämfört med föregående bokslut. 1 000 tkr krediteras kontot 2252, avsättning för tvister och konto 6340, lämnade skadestånd debiteras.

Avsättningar för tvister 2252		Lämnade skadestånd 6340	
.AVL BR 3 000	1. IB 2 000	2.2252 1 000	AVL RR 1 000
	2. 6340 1 000		

På balans- och resultaträkningarna placeras posterna enligt nedanstående:

Balansräkning	Resultaträkning
Avsättningar 3 000	Rörelsens kostnader
	Övriga externa kostnader - 1 000

Exempel 6:3

Utgå från exempel 6:1 och 6:2. Under 2015 konstaterades att domstolens beslut blev ett skadestånd på 3000 tkr och företaget har betalat beloppet under 2015.

1. Ingående balans förs upp på konto 2252
2. Avsättningar debiteras med 3000 tkr och likvida medel(checkräkningskontot) krediteras med lika mycket i samband med att skadeståndet erlades.

Avsättningar för tvister 2252	
2.1930 3000	1. IB 3000
AVL BR 0	

Avsättningar på resultaträkningen uppgår till 0 och det blir ingen effekt på resultaträkningen 2015.

Balansräkning	Resultaträkning
Avsättningar 0	

Långfristig skuld i annan valuta än svenska kronor

Vid bokslutet skall omräkning ske till balansdagens kurs. Skuldkontot skall avspegla skulden vid bokslutet. Värdeförändringen på grund av valutakursdifferensen skall debiteras (valutakursvinst) eller krediteras (valutakursförlust) till exempel kontot 2395, andra långfristiga lån i utländsk valuta. Valutakursdifferensen motbokas på ett konto för finansiella poster, 8430 valutakursdifferenser på långfristiga lån.

Exempel 6:4

Ett företag lånade år 2013 5 000 000 USD av en amerikansk företagspartner. Lånet lyftes den 1/3 och löper på 7 år. Valutakursen var den 1/3 1 USD = 7 SEK. Vid bokslutet den 31/12 är kursen 1 USD = 6,50 SEK. Vid bokslutet ska skulden värderas enligt balansdagens kurs (5.000 000 x 6,50 kr = 32 500 000 kr). När lånet togs värderades skulden till 35 000 000 kr. Skillnaden 2 500 000 kr skall redovisas som en valutakursvinst.

1. Den ingående balansen på konto 2395 är 0. I början av året finns inga skulder i utländsk valuta.
2. Den 1/3 lyfter företaget ett lån i dollar omräknat till svenska kronor enligt valutakursen per den 1/3, 35 000 000 kr. Ett konto för likvida medel till exempel 1940 bank debiteras.
3. Vid bokslutet omräknas skulden till valutakursen på balansdagen. Skulden omräknad till balansdagens kurs och uppgår till 32 500 000 kr.
4. Skulden minskar och konto 2395 debiteras med 2 500 000 kr, en valutakursvinst krediteras på kontot 8430.

Alla belopp nedan i tkr.

Långfristiga lån i utländsk valuta 2395		Valutakursdifferenser på långfristiga lån 8430	
3. AVL BR 32 500	1 .IB 0	4. AVL RR 2 500	4. <u>2395</u> 2 500
4. <u>8430</u> 2500	2. <u>1940</u> 35 000		

Balansräkning

Långfristiga skulder 32 500

Resultaträkning

Räntekostnader och liknande resultatposter

Valutakursvinst 2 500

Kortfristig skuld i annan valuta än svenska kronor

Vid bokslutet skall omräkning ske till balansdagens kurs. Skuldkontot skall avspegla skulden vid bokslutet. Värdeförändringen på grund av valutakursdifferensen skall debiteras (valutakursvinst) eller krediteras (valutakursförlust) och motbokas leverantörsskulder. Valutakursdifferensen redovisas som rörelseintäkter (valutakursvinst) eller övriga rörelsekostnader (valutakursförlust).

Exempel 6:5

Ett företag köper in varor under november 2013 från ett brittiskt företag. Av fakturan framgår att beloppet är 8 000 pund. När fakturan anlände var 1 GBP = 11,00 SEK. Vid bokslutet har pundet blivit dyrare och kursen var 1 GBP = 11,50 SEK. Omräkning till balansdagens kurs medför att beloppet vid bokslutet uppgår till 92 000 kr (8000 x 11,50). Skulden är bokförd till 88 000 kr (8000 x 11,00). Vid bokslutet skall därför en valutakursförlust bokföras med 4 000 kr.

1. När fakturan anlände sker en omräkning till svenska kronor, 88 000 krediteras på kontot 2440, leverantörsskulder. Varuinköp, konto 4010, debiteras med motsvarande belopp.
2. Vid bokslutet omräknas leverantörsskulden till valutakursen på balansdagen, 92 000 kr.
3. Leverantörsskulden ökar med 4 000 kr (krediteras) och valutakursförlust på fordringar och skulder av rörelsekaraktär ökar (debiteras) med motsvarande.

Alla beloppen nedan i tkr.

Leverantörsskulder 2440		Valutakursförlust på fordringar och skulder av rörelsekaraktär 7960	
2. AVL BR 92	1. <u>4010</u>	88	3. <u>2440</u> 4
	3. <u>7960</u>	4	AVL RR 4

Balansräkning
Kortfristiga skulder
Leverantörsskulder 92

Resultaträkning
Rörelsekostnader
Övriga rörelsekostnader 4

Bilaga till kapitel 7 – intäkter

Exempel 7:1 (försäljning på kommission)

Under en månad har ett företag sålt varor på kommission för en leverantör. Den totala försäljningen har uppgått till 150 000. 120 000 är leverantörens del och 30 000 är provision.

1. Försäljningssumman som företaget får in i kassan består dels av skulden till leverantören och dels provisionen samt momsen på provisionen.

Kassa, 1910		Provisionsintäkter t ex 3011	
1. <u>3011, 2440, 2410</u>		1. <u>1910</u> (provision) 24.000	
150 000			
<hr/>		<hr/>	
Leverantörsskulder 2440			
	<u>1.1910</u>	120 000	
<hr/>		<hr/>	
Utgående moms 2610			
	<u>1.1910</u>	6000	

Balansräkning

Likvida medel
Kassa 150 000

Kortfristiga skulder

Leverantörsskulder 120 000
Utgående moms 6 000

Resultaträkning

Rörelsens intäkter
Provisionsintäkter 24 000

Exempel 7:2 (försäljning med räntefri kredit)

En vitvarufirma erbjuder sina kunder möjligheten handla idag och få en räntefri kredit på 24 månader. En kund köper ett paket med kyl, frys och spis för 50 000 kronor. Den marknadsmässiga räntan är vid tillfället 15 % för liknande krediter. I exemplet bortses från moms. Visa hur redovisningen ska göras

1. Fordran ska värderas till ett diskonterat värde. Vitvarufirman redovisar en intäkt om $50\,000 \times (1/1,15)^2 \approx 37\,807$.
2. Mellanskillnaden, $50\,000 - 37\,807 = 12\,193$ kronor, ska redovisas som en ränteintäkt

Kundfordran 1510	Försäljning 3010
1. <u>3010</u> 37 807 2. <u>8310</u> 12 193	1. <u>1510</u> 37 807
	Ränteintäkter 8310
	2. <u>1510</u> 12 193

Balansräkning

Kortfristiga fordringar
 Fordran på kund 50 000

Resultaträkning

Rörelsens intäkter
 Försäljningsintäkter 37 807

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter
 Ränteintäkter 12 193

Exempel 7:3 (pågående arbeten, fakturerade men ej upparbetade intäkter)

Ett byggföretag bygger en villa åt en kund. Arbetet påbörjas i oktober 2015 och beräknas pågå till och med mars 2016. Ekonomen i företaget följer upp projektet flera gånger varje vecka och har en utförlig projektredovisning. Totalentreprenaden är beräknad till 3 040 000 enligt följande förkalkyl:

Totala intäkter	3 040 000
Material	1 700 000
<u>Arbete</u>	<u>490 000</u>
Beräknad vinst	850 000

När bokslutet ska sammanställas finns följande att ta hänsyn till. Företaget har hittills fakturerat kunden 1 433 000 kronor, av dessa har 1 000 000 betalats (a). De hittills nedlagda kostnaderna på material och arbete uppgår till 1 250 000.

Beräkna färdigställandegraden $1\,250\,000 / 2\,190\,000 = 0,57$. Beräkna upparbetade intäkter $3\,040\,000 \times 0,57 = 1\,733\,000$. Beräkna upparbetade men ej fakturerade intäkter $1\,733\,000 - 1\,433\,000 = 300\,000$

1. Fakturor till kunder 1 433 000 kr.
2. Betalning från kunder 1 000 000 kr.
3. Upparbetade ej fakturerade intäkter 300 000 kr.

Kundfordringar 1510	
1.3010	1 433 000
2.1910	1 000 000

Försäljning 3010	
1.1510	1 433 000
3.1620	300 000

Upparbetade ej fakturerade intäkter 1620	
3.3080	300 000

Kassa 1910	
2.1510	1 000 000

Balansräkning

<i>Kortfristiga fordringar</i>	
Kundfordringar	433 000
Upparbetade ej fakturerade intäkter	300 000
<i>Kassa bank</i>	
Likvida medel	1 000 000

Resultaträkning

<i>Rörelsens intäkter</i>	
Försäljningsintäkter	1 733 000

