

Så ska den kostnadsslagsindelade resultaträkningen tillämpas

Efter 25 år med den nya årsredovisningslagen förekommer det fortfarande oklarheter i tillämpningen av den kostnadsslagsindelade resultaträkningen. Jörgen Carlsson och Sven-Arne Nilsson återkommer här till ämnet. I denna artikel redovisar de punkt för punkt hur värdet av det skapade ska matchas med utgifterna. Den springande punkten är resursomvandling, det vill säga när resurser, som medför utgifter, omvandlas till varor eller tjänster, eller egna anläggningar.

Text: **Jörgen Carlsson och Sven-Arne Nilsson**



I**FJOL VAR DET** 25 år sedan årsredovisningslagen (ÅRL) promulgerades, vilket kan föranleda en och annan reflektion. En nyhet för oss i Sverige var då den uppställningsform för resultaträkningen som kallas kostnadsslags-

indeland. Fortfarande, ett kvartssekel senare, råder en förbistring rörande tillämpningen av posterna:

2. Förändring av lager av färdiga varor och av varor under tillverkning, inkl. pågående arbete för annans räkning¹.
3. Arbete för egen räkning som har redovisats under tillgångar.²

Vår avsikt här är att bidra till en klarhet i denna tillämpning. För 21 år sedan skrev vi en artikel om det är tillåtet att bryta mot ÅRL:s uppställningsform³. Då handlade debatten om "placeringen" av posterna *förändring av lager och aktiverat arbete för egen räkning*. Några företag hade valt att redovisa lagerförändringen som en korrigeringspost bland rörelsens kostnader.

Frågan om posternas placering ställer vi inte igen, men då redogjorde vi ganska utförligt för "i vilket sammanhang och varför den [kostnadsslagsindelande resultaträkningen] uppstod". Vi utgår här från den redogörelsen. Vi har nu även tagit del av vad Claes Eriksson skrivit i BAS-Bulletinen⁴. Eriksson utgår från de beskrivningar av kontogrupperna 38 Aktiverat arbete för egen räkning och 49 Förändring av lager, produkter i arbete och pågående arbeten som återfinns i BAS stödlitteratur, *Bokföringsboken* och *Bokslutsboken*. Vidare återger han de punkter i K2 respektive K3 som behandlar fenomenen. I fokus för hans genomgång står frågan om hur långt

"bruttoredoavisningen" ska drivas, det vill säga vilka utgifter ska fångas i de två kontogrupperna. Tre olika alternativ ställer han mot varandra. Ett av alternativen är fullständig bruttoredoavisning, vilket innebär en överensstämmelse mellan resultaträkningsposten och förändringen av tillgångens redovisade värde i balansräkningen. De två andra alternativen bygger på att större eller mindre del av utgifterna redovisas direkt på tillgångskontot i balansräkningen (direktaktivering).

Rätt ansats

Den fortsatta förbistringen avseende tillämpningen av den kostnadsslagsindelade resultaträkningen beror som vi ser det i grunden på vilken ansats man har. Ett sätt att bättre förstå en företeelse är att ta reda på i vilket sammanhang och varför den uppstod. Det gjorde vi, som sagt, i artikeln 2002, se vidstående ruta om den.

Ett tillverkningsföretag kommer alltså, i den kostnadsslagsindelade resultaträkningen, fram till vad som tillverkats genom att justera nettoomsättningen, värdet av det som sålts, med dels förändringen av anskaffningsvärdet av lager av varor under tillverkning och färdiga varor, dels anskaffningsvärdet av det som tillverkats för egen räkning. Eftersom förändringen respektive tillägget beräknas till anskaffningsvärde och inte försäljningsvärde är det vilseledande att kalla lagerförändringen eller det som tillverkats för egen räkning för intäkt.

Ett handelsföretag omvandlar inte resurser till färdiga varor, men även distribution innebär resursomvandling: i K3 (kommentar till 13.4) och IAS 2 *Varulager* (punkt 10) talas om att "bringa varorna till deras aktuella plats och skick" (vår kursivering). I princip kan även sådan resursomvandling motivera redovisning "brutto", alltså utgifter i de olika slagen och posten "Förändring av lager",

BAKGRUND: Den kostnadsslagsindelade resultaträkningens uppkomst och sammanhang

Den kostnadsslagsindelade resultaträkningen "konstruerades" i 1965 års tyska aktiebolagslag. Det "problem" som skulle hanteras var det som är grundläggande för all periodredovisning, nämligen att resursomvandling tar tid. Resursomvandling innebär en omvandling av resurser till varor, eller tjänster, alltså produktion. Även arbete för egen räkning är resursomvandling. Visserligen inte till varor eller tjänster utan till anläggningstillgångar att använda i den fortsatta produktionen.

Båda resursomvandlingarna tar mer eller mindre lång tid. Ett direkt samband mellan periodens produktion och periodens omsättning finns därför sällan. Genom att frigöra sig från att utgå från omsättningen och istället välja periodens drifts prestation, kunde

man dela in debetsidan efter utgiftsslag. Fördelen med denna form var att utgifterna för periodens produktion kunde föras in i resultaträkningen, uppdelade på slag.

För att fastställa rörelseresultatet för en period måste värdet av det som åstadkommit ställas mot resursinsatserna. I regel överensstämmer inte den tillverkade och sålda mängden. De mängder som resultatberäkningen bygger på måste då göras jämförbara. Detta kan, principiellt, uppnås på två olika sätt – antingen utgår man från den mängd som tillverkats eller den mängd som sålts. Det förra gör man i den kostnadsslagsindelade formen och det senare i den funktionsindelade.

men det förekommer nog inte i praktiken. Vad det gäller den andra av de två posterna ovan kan även ett handelsföretag i princip utföra arbete för egen räkning, till exempel vara byggmästare för en lagerbyggnad för handelsvaror.

Tillverkning av varor och utförande av tjänster eller (pågående) arbeten för annans räkning

I RedR 1 *Årsredovisning i aktiebolag* formuleras, i kommentarer till schemat för kostnadsslagsindelad resultaträkning, att i posten **Råvaror och förnödenheter** redovisas anskaffningsvärdet (termen i ÅRL) för de råvaror och förnödenheter som har gått till produktionen, fram till årsslutet. Det kan dock vara annat än råa varor (enligt ordboken varor som inte

bearbetats, förberetts, renats o.s.v.); alla halvfabrikat, förpackningsmaterial och liknande som går till produktionen ingår också i posten. Tillsammans med råvaror använder vi för dem termen insatsvaror.

Inför bokslutet ingår i resultaträkningsposten **Råvaror och förnödenheter** utgifterna för samtliga insatsvaror som ankommit under året. Typiskt sett fanns det vid årets början och finns det vid årsslutet insatsvaror som ankommit men inte gått in i produktionen. Utgifterna för dem redovisas i balansräkningens post **Varulager m.m.** som **Råvaror och förnödenheter**, så att vad som tillverkats, se ovan, ställs mot endast utgifterna för insatsvaror som gått in i produktionen under året.

I RedR 1 kommenteras även att i posten **Personal-kostnader** redovisas alla utgifter som har direkt

samband med företagets anställda och att de i posten "redovisas brutto, dvs. inklusive de belopp som aktiverats som varulager eller anläggningstillgång". Se vidare nedan om dessa aktiveringar.

I RedR 1 är däremot exemplen i kommentaren till posten **Övriga externa kostnader** ofullständiga; här saknas allt annat som kan gå in i produktionen. Det kan vara sådant som legoarbeten eller inhyrd personal (anställd i annat företag). Eget arbete betyder inte att arbetet uteslutande ska utföras av arbetskraft avlönad av företaget⁵.

Typiskt finns vid årsslut färdiga varor, varor under tillverkning eller pågående arbeten som redovisas som omsättningstillgångar, och motpost i resultaträkningen är: **Förändring av lager av färdiga varor och av varor under tillverkning, inkl. pågående arbete för annans räkning**. Beloppen bestäms av värderingen av färdiga varor och varor under tillverkning inkl. omkostnadspålägg, motsvarande, enligt K3:s kapitel 13 avsnitten *Utgifter för inköp* och *Utgifter för tillverkning* eller betydligt utförligare i IAS 2.9ff. För pågående arbeten gäller i K3 kapitel 23 avsnittet *Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal* eller IFRS 15.

Den första matchningsprincipen⁶, inklusive utvidgningen för omkostnadspålägg i värderingen av varor eller pågående arbeten, uppfylls genom brutto-redovisningen i resultaträkningen av å ena sidan:

1. Nettoomsättning justerad för
2. Förändring av lager av färdiga varor och av varor under tillverkning, inkl. pågående arbete för annans räkning

och å andra sidan summan av:

5. Råvaror och förnödenheter
6. Övriga externa kostnader och
7. Personalkostnader

Arbete för egen räkning

I RedR 1 är kommentaren till posten **Aktiverat arbete för egen räkning** närmast vilseledande, att i posten redovisas "utgifterna för det arbete som under räkenskapsåret har lagts ned på egna tillgångar och har balanserats som anläggningstillgångar [...]". Istället är det så att *utgifterna* för insatserna i det arbete som har lagts ned, alltså den resursomvandling som skett, ska redovisas analogt med vid tillverkning av varor etc., i posterna **Råvaror och förnödenheter**, **Personalkostnader** och **Övriga externa kostnader**, enligt ovan. När det blir dags för bokslut redovisas de arbeten som hunnit avslutas i relevant post bland anläggningstillgångar, och motpost i resultaträkningen är: **Aktiverat arbete för egen räkning**. Arbeten som pågår vid årsslutet måste också hanteras, för att resultatet ska bli det rätta. Det omvandlade så långt redovisas i endera av posterna i FAR:s

schema för balansräkning:

- Pågående utvecklingsarbeten och förskott avseende immateriella anläggningstillgångar
- Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

med samma motpost i resultaträkningen: **Aktiverat arbete för egen räkning**. I kommentaren i RedR 1 står det att posten inkluderar "exempelvis utgifter för inköpta komponenter och förnödenheter som inte kunnat aktiveras direkt som anläggningstillgång", men mera precist ingår alla inköpta komponenter och förnödenheter som ingår i arbetet för egen räkning, resursomvandlingen. Utgifterna för sådant som köpts in men inte ingår i resursomvandlingen kan aktiveras direkt, och i så fall ingår de inte i resultaträkningsposten **Råvaror och förnödenheter**.

Beloppen som redovisas i poster i balansräkningen bestäms för materiella anläggningstillgångar enligt K3 17.6–8 eller betydligt utförligare i IAS 16.15ff och för immateriella enligt K3 18.13 eller betydligt utförligare i IAS 38.65ff, för båda inklusive indirekta tillverkningskostnader.

För att hantera det arbete som ska aktiveras för egen räkning krävs en flerdimensionell kontering, eller en sidoordnad bokföring, av insatserna som tillförs under arbetet eller resursomvandlingen.

Avgränsning av varje projekt bestäms naturligtvis av projektets karaktär, och det kan finnas anskaffningar som inte bruttoredo visas i resultaträkningen utan direkt ökar det slutliga tillgångskontot, se ovan om direktaktivering. Anskaffningar av väsentlig betydelse som inte är föremål för egen bearbetning får inte ingå i posten, och som exempel kan nämnas maskiner som endast installeras eller monteras⁷. Ännu tydligare gäller detta för, säg, truckar som behövs i en kommande tillverkning för att flytta insatsvaror, varor under tillverkning eller färdiga varor.

Någon principiell skillnad föreligger inte mellan arbeten för egen räkning som resulterar i materiella anläggningstillgångar och sådana som resulterar i immateriella anläggningstillgångar. De senare blir åtminstone typiskt sett **Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten**. Utvecklingsarbeten kan vara av mycket olika slag med mer eller mindre andel insatsvaror. Även programvaror kan anskaffas och ingå i utvecklingen, men programvaror kan naturligtvis anskaffas och utan egen bearbetning, av någon betydelse, komma till användning. I det senare fallet ska anskaffningen av dem direktaktiveras. Möjligen är behovet av bedömningar större vid immateriella anläggningstillgångar.

Handelsvaror

Handelsvaror – hos handelsföretag, hos tillverkningsföretag vid sidan av varor som tillverkas, hos

”Centralt är resursomvandling. Genom att i övre delen utgå från den mängd som tillverkats, redovisas i nedre delen periodens utgifter för insatsvaror och arbetskraft. Genom att i övre delen även ha med arbeten för egen räkning, redovisas i nedre delen också utgifter för insatsvaror och arbetskraft för dem.”

tjänsteföretag vid sidan av tjänster som utförs eller hos entreprenadföretag etc. vid sidan av arbeten som pågår – berörs ej av de inledningsvis nämnda två posterna, men för fullständigheten och tydligheten tar vi med att i RedR 1 formuleras posten **Handelsvaror** väl: anskaffningsvärdet (termen i ÅRL) för de handelsvaror som har sålts, fram till årsslutet, redovisas här, motsvarande försäljningsintäkterna i nettoomsättningen.

Föreslagna ändringar i K3

Bokföringsnämnden (BFN) remitterade 2023-02-17 en version av K3 med föreslagna ändringar. En sådan ändring är att i Kapitel 5 Resultaträkning införs en punkt 5.4 som anger ”att utgifter som är hänförliga till tillverkning av varor eller anläggningstillgångar ska bruttoredo visas i en kostnadsslagsindeldad resultaträkning”⁸. I motiveringen till denna punkt står det å ena sidan att i posten **Förändring av varulager** ”redovisas årets förändring av redovisat värde av varor under tillverkning och egentillverkade färdiga varor”, å andra sidan att i posten **Aktiverat arbete för egen räkning** ”redovisas de utgifter som under räkenskapsåret lagts ned på egenproducerade anläggningstillgångar”. I stycket som följer står det

så att ”[å]rets utgifter för produktion av varor under tillverkning, egentillverkade färdiga varor och egenproducerade anläggningstillgångar redovisas som kostnader fördelade på kostnadsslag”, uppställningsformens punkter 5-7 och 10.

Det förefaller oss om inte annat vilseledande att utgifter för egenproducerade anläggningstillgångar ska redovisas såväl i posten **Aktiverat arbete för egen räkning** som såsom kostnader fördelade på kostnadsslag. Jämför med vad BFN skriver att för egentillverkade varor är det (förändringen av) det redovisade värdet i balansposten som redovisas i posten **Förändring av varulager**. Se även vad vi skriver ovan om beloppen för materiella respektive immateriella anläggningstillgångar.

BFN går vad vi kan se inte in på gränsdragningen mot inköp som kan, eller ska, aktiveras direkt som anläggningstillgångar.

Avslutning

Centralt är resursomvandling, tillverkning av varor, utförande av tjänster eller arbete för annans räkning samt arbete för egen räkning. Genom att i resultaträkningens övre del (i staffliform, dess creditsida i kontoform) utgå från den mängd som tillverkats, se

de två posterna i artikelns början, redovisas i dess nedre del (eller dess debetsida) periodens utgifter för insatsvaror och arbetskraft. Handelsvaror, som ju inte resursomvandlas, redovisas enbart i resultaträkningens nedre del (eller dess debetsida), i RedR 1 finns en egen post för dem. Den posten är även motpost till förändring av handelsvaror i balansräkningen, så att saldot vid bokslut på resultaträkningsposten **Handelsvaror** är kostnaden för sålda handelsvaror.

Genom att i resultaträkningens övre del (eller dess kreditsida) även ha med arbete för egen räkning, som blir immateriella eller materiella anläggningstillgångar, redovisas i dess nedre del (eller dess debetsida) också periodens utgifter för insatsvaror och arbetskraft för de arbetena. Immateriella eller materiella anläggningstillgångar som inte ingår i sådant arbete direktaktiveras, debiteras vid anskaffningen balanskontot ifråga.

Utgifter redovisas följaktligen i och endast i resultaträkningen nedre del (eller dess debetsida). Beloppen i de två posterna i artikelns början bestäms av anskaffningsvärdet på motsvarande tillgångsposter.

Avslutningsvis några ord om termerna *utgift* och *kostnad*: även om de inte är avgörande för den inledningsvis nämnda förbistringen är en stringent användning av dem en fasett av uppfattningen av den kostnadsslagsindelade resultaträkningen, och vi tar därför med vad det står i artiklarna om dem i Nationalencyklopedin:

- **Kostnader** i redovisning: i resultaträkningen visas värdet av de resursinsatser som krävts för att er hålla redovisade intäkter (dvs. intäkter för det som levererats under en viss period).
- **Utgift**: värdet vid anskaffningstillfället av de resurser som anskaffats för en verksamhet. Enligt matchningsprincipen redovisas utgifter som kostnader i den period då motsvarande resurser medverkat till skapandet av intäkter.

JÖRGEN CARLSSON

Ekonomihögskolan i Lund och Glycorex Transplantation AB

SVEN-ARNE NILSSON

Deloitte, tidigare även Ekonomihögskolan i Lund

Fotnoter

1) Vi använder här benämningen i redovisningsdirektivet, med tillägget "inkl. pågående arbete för annans räkning" från FAR:s RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag.

2) Vi använder här benämningen i redovisningsdirektivet.

3) Carlsson, J., & Nilsson, S-A. (2002). Debatt: Är det tillåtet att bryta mot ÅRL:s uppställningsform för kostnadsslagsindelad resultaträkning? *Balans nr 4*. Tillgänglig 2023-02-23: [Debatt: Är det tillåtet att bryta mot ÅRL:s uppställningsform för kostnadsslagsindelad resultaträkning? | FAR Online](#)

4) Eriksson, C. (2016). Hur ska det redovisas i resultaträkningen vid aktivering av eget arbete? *BAS-Bulletinen nr 2*, s 5-14. Tillgänglig 2023-02-23: <https://www.bas.se/wp-content/uploads/2017/06/Bulletinen-prov.pdf>

5) Beck'scher Bilanz-Kommentar. 2. Auflage. (1990). C. H. Beck.

6) Första matchningsprincipen innebär, för den som till äventyrs inte kommer ihåg den, att utgifter för resurser, som har ett orsak-verkansamband med de varor eller tjänster som medför intäkter, kostnadsförs i den period som motsvarande intäkter redovisas. Enklaste exemplet är kostnader för sålda varor.

7) Beck'scher Bilanz-Kommentar. 2. Auflage. (1990). C. H. Beck.

8) BFN (2023). Bilaga 1 – Sammanställning av föreslagna ändringar i K3. Dnr 2023:34. Tillgänglig 2023-03-13: [bilaga-till-remissbrev-k3-2023.pdf \(bfn.se\)](#)