

**RR 16**

**AVSÄTTNINGAR,  
ANSVARSFÖRBINDELSER OCH  
EVENTUALTILLGÅNGAR**

**REDOVISNINGSRÅDET**  
AUGUSTI 2000 inkl. ändring



## INLEDNING

1. I denna rekommendation behandlas hur avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar skall redovisas och vilka upplysningar som skall lämnas, med undantag för när de
  - a) uppstår till följd av sådana finansiella instrument som redovisas till verkligt värde,
  - b) uppstår till följd av kontrakt som verkställs längre fram<sup>1)</sup> och som inte är förlustbringande,
  - c) uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal eller
  - d) omfattas av någon annan av Redovisningsrådets rekommendationer.

### Avsättningar

2. I rekommendationen definieras avsättningar som skulder som är ovissa med avseende på belopp eller den tidpunkt då de kommer att regleras. Ett företag skall redovisa en avsättning i balansräkningen när
  - a) det har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse,
  - b) det är troligt att ett utflöde av resurser som utgör ekonomiska fördelar (i fortsättningen "resurser") kommer att krävas för att reglera åtagandet och
  - c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. Rekommendationen utgår från att det endast är i ytterst sällsynta fall som en tillförlitlig uppskattning inte är möjlig.
3. I rekommendationen definieras ett informellt åtagande som ett åtagande som härrör från ett företags handlande genom att företaget
  - a) på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt detaljerat, aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtagit sig vissa skyldigheter och
  - b) därigenom skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra skyldigheterna.
4. I sällsynta fall, t.ex. i fall som är föremål för rättslig prövning, kan det vara oklart om ett företag har ett åtagande. I sådana fall anses en inträffad händelse ha givit upphov till ett åtagande om, med beaktande av alla kända omständigheter, det är troligt (dvs. det är mer sannolikt att åtagandet finns än att det inte finns) att ett åtagande finns på balansdagen. Ett företag gör en avsättning för åtagandet om de ovan nämnda kriterierna uppfylls. Om ett åtagande är möjligt men inte troligt lämnar företaget upplysning om en ansvarsförbindelse, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.
5. Det belopp som avsätts skall utgöra den bästa uppskattningen av vad

---

1) Kontrakt som verkställs längre fram är kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt något av sina åtaganden, eller där båda parterna har uppfyllt sina åtaganden i samma utsträckning.

som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera åtagandet på balansdagen eller för att då överföra det till en tredje part.

6. Rekommendationen ställer följande krav på beräkningen av en avsättning:
  - a) Risk och osäkerhet skall beaktas. Osäkerhet motiverar dock inte omotiverat stora avsättningar eller avsiktligt övervärderade skulder.
  - b) Avsättningarna skall nuvärdeberäknas när skillnaden mellan det nuvärdeberäknade och det nominella beloppet är väsentlig. Härvid används en diskonteringsränta före skatt, som avspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och risker förknippade med den aktuella avsättningen som inte avspeglats i den bästa uppskattningen av utbetalningen. Då diskontering sker, redovisas den ökning av avsättningen som sker över tiden som räntekostnad.
  - c) Framtida händelser skall beaktas, t.ex. lagändringar och teknikförändringar, när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.
  - d) Vinster vid en förväntad avyttring av en tillgång skall inte beaktas, även om avyttringen är nära förknippad med den händelse som givit upphov till avsättningen.
7. Ett företag kan förvänta sig gottgörelse helt eller delvis för den utbetalning som krävs för att reglera en avsättning (exempelvis genom försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier). Ett företag skall
  - a) redovisa en gottgörelse som tillgång när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar åtagandet. Den redovisade gottgörelsen får inte överstiga avsättningen.
  - b) redovisa gottgörelsen som en tillgång i balansräkningen. I resultaträkningen får den intäkt som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.
8. Avsättningar skall prövas per varje balansdag och justeras om så krävs för att motsvara den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet skall avsättningen återföras.
9. En avsättning skall användas endast för det som den ursprungligen avsåg.

### **Avsättningar – särskilda tillämpningar**

10. I rekommendationen förklaras hur de allmänna reglerna för att beräkna och redovisa avsättningar skall tillämpas i tre särskilda fall, nämligen framtida rörelseförluster, förlustkontrakt och omstruktureringar.
11. Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster. En förväntan om framtida rörelseförluster är ett tecken på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ner. I ett sådant fall prövar företaget om dessa tillgångar skall skrivas ner enligt RR 17, Nedskrivningar.
12. Om ett företag har ett förlustkontrakt skall en avsättning göras. Ett kontrakt är ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för

kontraktet överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna.

13. I rekommendationen definieras en omstrukturering som en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen
  - a) omfattningen av en viss verksamhet i företaget eller
  - b) det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.
14. En avsättning för omstruktureringsutgifter görs endast när de allmänna kriterierna för avsättningar är uppfyllda. Det innebär att ett informellt åtagande att omstrukturera uppstår enbart när ett företag
  - a) har en detaljerad, formell plan för omstruktureringen av vilken minst framgår
    - I) den verksamhet, eller del av en verksamhet, som berörs,
    - II) de driftsställen som främst berörs,
    - III) det ungefärliga antalet anställda, som kommer att få avgångsvederlag, deras placering och arbetsuppgifter,
    - IV) de utgifter som företaget kommer att ådra sig och
    - V) när planen kommer att genomföras samt
  - b) har skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att företaget kommer att genomföra omstruktureringen. Detta kan ha skett genom att omstruktureringsplanens huvuddrag tillkännagivits eller genomförandet påbörjats.
15. Ett beslut av företagsledningen eller styrelsen att omstrukturera skapar inte ett informellt åtagande på balansdagen såvida inte företaget före balansdagen har
  - a) börjat genomföra omstruktureringsplanen eller
  - b) meddelat omstruktureringsplanen på ett sådant sätt att en välgrundad förväntan skapas hos dem som berörs att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.
16. När en omstrukturering innefattar försäljning av en verksamhet uppstår inget åtagande att sälja förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.
17. En avsättning för omstrukturering skall omfatta bara de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, dvs. sådana som
  - a) är direkt kopplade till omstruktureringen och
  - b) saknar samband med företagets kvarvarande verksamheter. Alltså inkluderar en avsättning för omstrukturering inte sådana utgifter som avser omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget, marknadsföring eller investeringar i nya system och distributionsnät.

## **Ansvarsförbindelser**

18. I rekommendationen definieras en ansvarsförbindelse som
  - a) ett möjligt åtagande som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir, eller

- b) ett åtagande som härrör från inträffade händelser men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att
  - I) det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller
  - II) åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.
- 19. Ett företag skall inte redovisa en ansvarsförbindelse som avsättning i balansräkningen. Upplýsningar om en ansvarsförbindelse skall lämnas, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten<sup>1)</sup>.

### **Eventualtillgångar**

- 20. I rekommendationen definieras en eventualtillgång som en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir. Ett exempel är ett rättsanspråk med oviss utgång.
- 21. Ett företag skall inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen. Upplýsning om den skall dock lämnas när ett inflöde av resurser är troligt.
- 22. När det blir så gott som säkert att motsvarande inflöde kommer att ske föreligger inte en eventualtillgång utan en tillgång som redovisas i balansräkningen.

### **Ikraftträdande**

- 23. Rekommendationen skall tillämpas i finansiella rapporter som upprättas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras, vid tidigare tillämpning skall upplýsning lämnas om att så sker.

---

1) Se kommentar i bilaga 5 rörande begreppet ansvarsförbindelser i RR 16 och ÅRL.

Innehållsförteckning	Sid.
<b>SYFTE</b>	9
<b>TILLÄMPNINGSOMRÅDE</b>	9
<b>DEFINITIONER</b>	10
<i>Avsättningar och andra skulder</i>	11
<i>Sambandet mellan avsättningar och ansvarsförbindelser</i>	12
<b>NÄR SKALL REDOVISNING SKE I BALANSRÄKNINGEN?</b>	12
<i>Avsättningar</i>	12
– <i>Åtagande</i>	12
– <i>Inträffad händelse</i>	13
– <i>Troligt utflöde av resurser</i>	14
– <i>Tillförlitlig uppskattning av åtagandet</i>	14
<i>Ansvarsförbindelser</i>	15
<i>Eventualtillgångar</i>	15
<b>BERÄKNING</b>	16
<i>Bästa uppskattning</i>	16
<i>Risk och osäkerhet</i>	17
<i>Nuvärde</i>	17
<i>Framtida händelser</i>	17
<i>Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar</i>	18
<b>GOTTGÖRELSE</b>	18
<b>FÖRÄNDRINGAR I AVSÄTTNINGAR</b>	19
<b>ANVÄNDNING AV AVSÄTTNINGAR</b>	19
<b>SÄRSKILDA TILLÄMPNINGAR AV AVSÄTTNINGSREGLERNA</b>	19
<i>Framtida rörelseförluster</i>	19
<i>Förlustkontrakt</i>	20
<i>Omstrukturering</i>	20
<b>UPPLYSNINGAR</b>	23
<b>ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER</b>	24
<b>IKRAFTTRÄDANDE</b>	24
<b>ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS</b>	25
<b>BILAGA 1</b>	
<b>TABELLER – AVSÄTTNINGAR, ANSVARSFÖRBINDELSER, EVENTUALTILLGÅNGAR OCH GOTTGÖRELSE</b>	26
<b>BILAGA 2</b>	
<b>BESLUTSTRÄD</b>	28
<b>BILAGA 3</b>	
<b>EXEMPEL: NÄR SKALL TILLGÅNGAR OCH SKULDER TAS UPP I BALANSRÄKNINGEN?</b>	29
<b>BILAGA 4</b>	
<b>EXEMPEL: UPPLYSNINGAR</b>	36
<b>BILAGA 5</b>	
<b>BEGREPPET ANSVARSFÖRBINDELSER I RR 16 OCH I ÅRL</b>	38



# AVSÄTTNINGAR, ANSVARSFÖRBINDELSER OCH EVENTUALTILLGÅNGAR

*De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet, kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas tillsammans med den förklarande texten som är skriven med normalt typsnitt. Av Förord till Redovisningsrådets rekommendationer framgår att rekommendationen inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.*

## SYFTE

Syftet med denna rekommendation är att ange dels kriterier för när avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar skall redovisas och hur de skall beräknas, dels vilka upplysningar som skall lämnas. Härigenom möjliggörs för användare att förstå posternas karaktär, betalningstidpunkt och storlek.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

*Denna rekommendation skall tillämpas vid redovisning av avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar, med undantag för när de*

**1**

- a) uppstår till följd av sådana finansiella instrument som redovisas till verkligt värde,*
- b) uppstår till följd av kontrakt som verkställs längre fram och som inte är förlustbringande,*
- c) uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal eller*
- d) omfattas av någon annan av Redovisningsrådets rekommendationer.*

Denna rekommendation tillämpas på finansiella instrument (inklusive garantier) som inte redovisas till verkligt värde.

**2**

Med kontrakt som verkställs längre fram avses kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt något av sina åtaganden, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina åtaganden. Denna rekommendation är tillämplig på sådana kontrakt endast då de är förlustbringande.

**3**

Denna rekommendation gäller för avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar i försäkringsföretag, utom sådana som uppstår på grund av försäkringsavtal.

**4**

När en annan av Redovisningsrådets rekommendationer behandlar ett särskilt slag av avsättningar, ansvarsförbindelser eller eventualtillgångar tillämpas denna andra rekommendation. Exempelvis behandlas vissa slag av avsättningar i följande rekommendationer:

- a) RR 6, Leasingavtal.
- b) RR 9, Inkomstskatter.
- c) RR 10, Entreprenader och liknade uppdrag.
- d) RR X, Ersättningar till anställda<sup>1)</sup>.

Eftersom RR 6 inte anger hur leasingavtal som är förlustkontrakt redovisas gäller emellertid föreliggande rekommendation för dessa avtal.

Vissa poster som redovisas som avsättningar kan ha samband med att en intäkt redovisas, t.ex. då ett företag ställer en garanti mot en avgift. RR 11, Intäkter behandlar redovisning av intäkter och lämnar praktisk vägledning för tillämpningen av de kriterier som gäller för intäktsredovisning.

I denna rekommendation definieras avsättningar som skulder som är ovissa antingen ifråga om den tidpunkt de kommer att regleras eller till sina belopp. Avskrivningar, nedskrivningar och reserveringar för osäkra fordringar utgör justeringar av tillgångars redovisade värden. De redovisas inte som avsättningar och behandlas inte i denna rekommendation.

Andra rekommendationer behandlar om en utgift skall redovisas som en tillgång eller en kostnad. Denna frågeställning behandlas inte i denna rekommendation.

Denna rekommendation tillämpas på avsättningar för omstruktureringar (inklusive verksamhetsgrenar under avveckling). RR 19, Verksamheter under avveckling ställer vissa ytterligare upplysningskrav för omstruktureringar när definitionen på en verksamhet under avveckling är uppfylld.

## DEFINITIONER

*I rekommendationen används följande termer med den innebörd som anges nedan:*

*En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.*

*En skuld är ett åtagande som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser som utgör ekonomiska fördelar (i fortsättningen "resurser").*

*En förpliktande händelse är en händelse som skapar ett legalt eller informellt åtagande som medför att ett företag inte har något realistiskt alternativ till att reglera åtagandet.*

*Ett legalt åtagande är ett åtagande som härrör från*

---

1) Redovisningsrådet har påbörjat ett arbete med en rekommendation baserad på IAS 19, Employee Benefits.

- a) ett kontrakt (genom dess uttryckliga eller underförstådda villkor),
- b) lagstiftning eller
- c) annan laglig grund.

Ett informellt åtagande är ett åtagande som härrör från ett företags handlande genom att företaget

- a) på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt detaljerat, aktuellt uttalande har visat externa parter att företaget påtar sig vissa skyldigheter och
- b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

En ansvarsförbindelse är

- a) ett möjligt åtagande som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir eller
- b) ett åtagande som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att
  - I) det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller
  - II) åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

En eventualtillgång är en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.

Ett förlustkontrakt är ett kontrakt, där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna.

En omstrukturering är en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

- a) omfattningen av en viss verksamhet i företaget eller
- b) det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.

## **Avsättningar och andra skulder**

Avsättningar skiljer sig från andra skulder t.ex., leverantörsskulder och upplupna kostnader, på så sätt att det beträffande avsättningarna råder osäkerhet om betalningstidpunkten eller beloppets storlek. Till skillnad från en avsättning är

- a) en leverantörsskuld en skuld för varor eller tjänster som har mottagits respektive utförts och en överenskommelse om betalning har träffats och formaliserats t.ex. genom fakturering, och
- b) en upplupen kostnad en skuld för varor eller tjänster som har mottagits respektive utförts men som ännu inte fakturerats, ej heller har någon formell överenskommelse om betalning träffats. Exempel på upplupna kostnader är vissa ersättningar till anställda (t.ex. intjänad semesterersättning). Även om betalningstidpunkten för upplupna kostnader eller beloppets storlek ibland måste uppskattas är

osäkerheten i allmänhet mycket mindre än för avsättningar.

## **Sambandet mellan avsättningar och ansvarsförbindelser**

Allmänt sett är alla framtida utbetalningar som redovisas som avsättningar behäftade med en viss osäkerhet, eftersom betalningstidpunkten eller storleken är oviss. I föreliggande rekommendation används dock termen ansvarsförbindelser för skulder, som inte uppfyller kraven för att redovisas som skulder eller avsättningar, och "eventual-" för tillgångar som inte redovisas i balansräkningen, eftersom deras förekomst förutsätter att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.

**12**

Denna rekommendation skiljer mellan

- a) avsättningar – som redovisas som skulder/avsättningar i balansräkningen (under förutsättning att en tillförlitlig uppskattning kan göras), eftersom de är åtaganden och det är troligt att en överföring av resurser kommer att krävas vid regleringen och
- b) ansvarsförbindelser – som inte redovisas som skulder/avsättningar i balansräkningen på grund av att de antingen är
  - I) möjliga åtaganden för vilka det återstår att bekräfta om de kommer att leda till ett utflöde av resurser eller
  - II) åtaganden som inte uppfyller kriterierna i denna rekommendation för att redovisas i balansräkningen som avsättning eller annan skuld (på grund av att det antingen inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller man inte kan göra en tillräckligt tillförlitlig uppskattning av beloppet).

**13**

## **NÄR SKALL REDOVISNING SKE I BALANSRÄKNINGEN?**

### **Avsättningar**

*En avsättning skall redovisas i balansräkningen när*

- a) *ett företag har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse,*
- b) *det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och*
- c) *en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.*

*Om dessa villkor inte är uppfyllda, skall ingen avsättning redovisas i balansräkningen.*

### *Åtagande*

*I sällsynta fall framgår det inte klart att ett åtagande finns. I dessa fall anses en inträffad händelse ge upphov till ett åtagande om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att ett åtagande existerar på balansdagen.*

**14**

**15**

Det är nästan alltid klart om en inträffad händelse har givit upphov till ett åtagande. I sällsynta fall, t.ex. i ett fall som är föremål för en rättslig prövning, kan det dock vara tvistigt om vissa händelser har inträffat eller om de leder till ett åtagande. I sådana fall avgör företaget om ett åtagande föreligger på balansdagen genom att beakta alla kända omständigheter och underlag, inklusive exempelvis utlåtanden från experter. Varje ytterligare uppgift som framkommer genom händelser efter balansdagen beaktas också. Företaget gör bedömningar med utgångspunkt från sådana underlag och redovisar enligt följande:

- a) När det är troligt att ett åtagande föreligger på balansdagen redovisar företaget en avsättning i balansräkningen (om övriga kriterier i punkt 14 för att redovisa en avsättning är uppfyllda).
- b) När ett åtagande på balansdagen är möjligt men inte troligt lämnar företaget upplysning om en ansvarsförbindelse. Upplysning lämnas dock inte om sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).

### *Inträffad händelse*

En inträffad händelse som lett till ett åtagande kallas en förpliktande händelse. För att en händelse skall vara förpliktande krävs att företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera det åtagande som händelsen givit upphov till. Så är fallet endast om

- a) regleringen av åtagandet kan tvingas fram med stöd av lag eller
- b) händelsen (som kan vara en åtgärd av företaget) skapar välgrundade förväntningar hos externa parter om att företaget kommer att fullgöra åtagandet.

Finansiella rapporter visar ett företags finansiella ställning vid utgången av rapportperioden och inte en möjlig framtida ställning. Därför görs inga avsättningar i balansräkningen för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. De enda skulder som redovisas i balansräkningen är de som existerar på balansdagen.

Endast sådana åtaganden som uppstått på grund av inträffade händelser, och som företaget inte kan påverka, redovisas som avsättningar. Exempel på sådana åtaganden är böter eller utgifter för sanering av ej tillåten miljöförstöring, som leder till ett utflöde av resurser som företaget inte kan förhindra. Ett annat exempel är när ett företag gör en avsättning för utgifter för att avveckla en anläggning för utvinning av olja eller ett kärnkraftverk i den utsträckning som företaget har åtagit sig att undanröja orsakad skada. Å andra sidan kan ett företag, på grund av affärsmässiga skäl eller rättsliga krav, avse eller vara tvunget att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på visst sätt i framtiden (exempelvis genom att installera rökfilter). Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt framtida handlande, exempelvis genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det inget åtagande för en sådan framtida utgift, och ingen avsättning görs.

Ett åtagande omfattar alltid en motpart. Det är dock inte nödvändigt att företaget har kännedom om vem motparten är – åtagandet kan till och med vara gentemot allmänheten. Eftersom ett åtagande alltid omfattar en förbindelse gentemot en annan part kan enbart ett lednings- eller styrelsebeslut inte ge upphov till ett informellt åtagande på balansdagen, såvida inte beslutet har meddelats före balansdagen till dem som berörs av det på ett tillräckligt tydligt sätt för att skapa en välgrundad förväntan hos dem om att företaget kommer att fullgöra sina skyldigheter.

**20**

En händelse som inte genast ger upphov till ett åtagande kan göra det vid en senare tidpunkt på grund av en lagändring eller en åtgärd (exempelvis ett tillräckligt tydligt offentligt uttalande) av företaget. Exempelvis kan en lagändring medföra att ett åtagande uppstår på grund av miljöskada trots att ett sådant åtagande inte uppkommer i anslutning till skadetillfället. Resultatet kan bli detsamma om företaget offentligt accepterar ansvar för sanering på ett sätt som skapar ett informellt åtagande.

**21**

När detaljer i ett lagförslag återstår att fastställa uppstår ett åtagande endast när det är så gott som säkert att lagen kommer att antas i sin föreslagna lydelse. I denna rekommendation behandlas ett sådant åtagande som ett legalt åtagande. Skilda förhållanden som omgärdar lagstiftning gör det omöjligt att ange en enstaka händelse som skulle göra antagandet av en lag så gott som säkert. I många fall är det omöjligt att vara så gott som säker på att en lag skall antas förrän detta faktiskt skett.

**22**

### *Troligt utflöde av resurser*

För att en skuld skall redovisas i balansräkningen räcker det inte med att det finns ett åtagande, utan ett utflöde av resurser för att reglera åtagandet måste också vara troligt. I denna rekommendation betraktas ett utflöde av resurser som troligt eller en händelse som trolig om det är mer sannolikt att utflödet eller händelsen inträffar än att så inte sker.<sup>1)</sup> När det inte är troligt att ett åtagande föreligger, lämnar företaget upplysning om en ansvarsförbindelse, såvida inte möjligheten av ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).

**23**

När det finns ett antal likartade åtaganden (exempelvis produktgarantier eller liknande), fastställs sannolikheten för ett utflöde genom en sammantagen bedömning av åtagandena. Sannolikheten för ett utflöde kan vara liten för varje enskilt åtagande, men sammantaget kan det mycket väl vara troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera alla åtagandena. Om så är fallet görs en avsättning (om de övriga kriterierna är uppfyllda).

**24**

### *Tillförlitlig uppskattning av åtagandet*

Uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i arbetet med att upprätta finansiella rapporter och minskar inte dessas tillförlitlighet. Det gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de

**25**

---

1) Tolkningen av "trolig" i denna rekommendation gäller inte nödvändigtvis i andra rekommendationer från Redovisningsrådet.

flesta andra poster i balansräkningen. Förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa olika möjliga utfall och då göra en uppskattning av åtagandet som är tillräckligt tillförlitlig för en avsättning.

I de ytterst sällsynta fall där en tillförlitlig uppskattning inte kan göras redovisas åtagandet inte som avsättning i balansräkningen. I stället lämnas upplysning om att en ansvarsförbindelse föreligger (se punkt 86).

**26**

## **Ansvarsförbindelser**

*En ansvarsförbindelse skall inte redovisas som avsättning eller annan skuld i balansräkningen.*

**27**

Upplysningar lämnas om en ansvarsförbindelse enligt punkt 86<sup>1)</sup>, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.

**28**

När ett företag är solidariskt ansvarigt för ett åtagande behandlas den del av åtagandet som förväntas bli infriat av andra parter som en ansvarsförbindelse. Företaget gör en avsättning för den del av åtagandet för vilken ett utflöde av resurser är troligt, förutom i de ytterst sällsynta fall då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras.

**29**

Ansvarsförbindelser kan utvecklas på ett sätt som ursprungligen inte förväntades. Därför bedöms de fortlöpande för att avgöra om ett utflöde av resurser har blivit troligt. Om ett utflöde av resurser blivit troligt för ett förhållande som tidigare behandlats som en ansvarsförbindelse, görs en avsättning då bedömningen ändrats (förutom under de ytterst sällsynta omständigheter då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras).

**30**

## **Eventualtillgångar**

*En eventualtillgång skall inte redovisas som tillgång i balansräkningen.*

**31**

Eventualtillgångar uppstår vanligen genom oplanerade eller andra oväntade händelser som ger upphov till möjligheten av ett inflöde av resurser till företaget. Ett exempel är ett anspråk framställt i en rättstvist med oviss utgång.

**32**

Eventualtillgångar redovisas inte som tillgångar i balansräkningen, eftersom det skulle medföra att en intäkt som är osäker redovisas. När ett inflöde blir så gott som säkert är det inte längre fråga om en eventualtillgång. Den redovisas då i balansräkningen.

**33**

Upplysning lämnas om en eventualtillgång, när ett inflöde av resurser är troligt (se punkt 89).

**34**

Eventualtillgångar bedöms fortlöpande för att tillförsäkra att förändringar återges i de finansiella rapporterna. Om det har blivit så gott som säkert att ett inflöde av resurser kommer att uppstå, redovisas tillgången i balansräkningen och den därmed sammanhängande intäkten i resultaträkningen då ändringen inträffar. Om ett inflöde av resurser har blivit troligt, lämnas upplysning om eventualtillgången (se punkt 89).

**35**

---

1) Se kommentar i bilaga 5 rörande begreppet ansvarsförbindelser i RR 16 och ÅRL.

## BERÄKNING

### Bästa uppskattning

*En avsättning skall göras med det belopp som motsvarar den bästa uppskattningen av den utbetalning som krävs för att reglera åtagandet på balansdagen.* **36**

Den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera ett åtagande är det belopp som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera det på balansdagen eller för att då överföra det till en tredje part. Det är ofta omöjligt eller oöverkomligt kostsamt att reglera eller överföra ett åtagande på balansdagen. Den uppskattning av beloppet som ett företag skulle betala för att reglera eller överföra åtagandet ger dock den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera åtagandet på balansdagen. **37**

Uppskattningarna av ett utfall bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, av yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter balansdagen beaktas. **38**

Osäkerhet kring det belopp som skall avsättas hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. När avsättningen avser en stor mängd poster uppskattas åtagandet genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras respektive sannolikheter. Den statistiska benämningen på ett sådant värde är "väntevärde". Avsättningen blir därför olika stor beroende på om sannolikheten för en förlust på ett givet belopp är, till exempel, 60 procent eller 90 procent. Där det finns ett intervall av möjliga utfall, och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan, används intervallets mittpunkt. **39**

#### Exempel

Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköpet. Om mindre defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följderna bli reparationsutgifter på 1 miljon kronor. Om större defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följderna bli reparationsutgifter på 4 miljoner kronor. Företagets erfarenhet och förväntningar utvisar att under det kommande året beräknas 75 procent av de sålda varorna vara felfria, 20 procent kommer att ha mindre defekter och 5 procent kommer att ha större defekter. I överensstämmelse med punkt 24 uppskattar ett företag sannolikheten för ett utflöde för garantiåtagandena som en helhet.

Väntevärdet för reparationsutgiften är:

$$(75 \% \text{ av noll}) + (20 \% \text{ av } 1 \text{ miljon}) + (5 \% \text{ av } 4 \text{ miljoner}) = 400\,000.$$

När avsättningen istället avser ett enskilt åtagande, kan det enskilt mest sannolika utfallet utgöra den bästa uppskattningen. Även i ett sådant fall beaktar företaget dock andra möjliga utfall. När dessa övervägande **40**

antingen överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet, blir den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp. Om ett företag exempelvis måste rätta till ett allvarligt fel i en större anläggning, som det har byggt för en kunds räkning, kan det enskilt mest sannolika utfallet vara att reparationen lyckas vid första försöket till en utgift på 1 000. En större avsättning görs dock om det finns en väsentlig risk att ytterligare insatser krävs.

Avsättningen beräknas före skatt. Redovisningen av de skattemässiga konsekvenserna av avsättningen, och förändringar i dessa, behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 9, Inkomstskatter.

**41**

## **Risk och osäkerhet**

*De risker och den osäkerhet som oundvikligen omgärdar många händelser och förhållanden skall beaktas för att uppnå den bästa uppskattningen av en avsättning.*

**42**

Begreppet risk beskriver möjlig variation i utfall. En riskjustering kan öka det belopp som en skuld beräknas till. Försiktighet krävs vid bedömningar under osäkra förhållanden så att intäkter och tillgångar inte överskattas, och kostnader och skulder inte underskattas. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder. Om exempelvis de beräknade utgifterna för ett särskilt ogynnsamt utfall uppskattas i överkant, blir avsättningen omotiverat stor om utfallet samtidigt behandlas som mer sannolikt än det realistiskt sett är. Aktsamhet krävs för att undvika dubbel justering för risk och osäkerhet, med åtföljande överskattning av en avsättning.

**43**

Upplysning om osäkerhet förknippad med avsättningsbeloppet lämnas enligt punkt 85 b).

**44**

## **Nuvärde**

*När effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig skall avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera åtagandet.*

**45**

Till följd av pengars tidsvärde utgör de avsättningar som avser utbetalningar nära efter balansdagen en större belastning än avsättningar som avser utbetalningar av samma storlek som betalas senare. Därför nuvärdeberäknas utbetalningar, när skillnaden är väsentlig.

**46**

*Diskonteringsräntan skall vara den räntesats före skatt som avspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker som är förknippade med framtida betalningar till den del riskerna inte beaktats genom att justeringar gjorts vid bedömningen av de aktuella kassaflödena.*

**47**

## **Framtida händelser**

*Framtida händelser som kan påverka det belopp som krävs för att reglera ett åtagande skall avspeglas i en avsättning, när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.*

**48**

Förväntade framtida händelser kan vara särskilt viktiga vid beräkning av avsättningar. Ett företag kan till exempel anse att framtida teknikförändringar medför att utgiften för sanering i slutet av en anläggnings livslängd kommer att vara lägre än en motsvarande utgift vid bokslutstidpunkten. Det belopp som redovisas avspeglar en rimlig förväntan hos tekniskt kunniga objektiva bedömare, med hänsyn tagen till alla kända omständigheter beträffande den teknik som kommer att finnas tillgänglig vid tiden för saneringen. Det är därför lämpligt att exempelvis ta hänsyn till förväntade utgiftsminskningar till följd av ökad erfarenhet av att använda befintlig teknik eller den förväntade utgiften för att använda befintlig teknik vid en större eller mer komplicerad saneringsinsats än vad som tidigare genomförts. Utvecklingen av en helt ny saneringsteknik föregrips dock inte, såvida den inte stöds av tillräckliga, objektiva omständigheter.

**49**

Effekten av möjlig ny lagstiftning beaktas vid beräkning av ett åtagande när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att en ny lag så gott som säkert kommer att införas. De olika förhållanden som uppstår i praktiken gör det omöjligt att ange en enda händelse som en tillräcklig, objektiv omständighet i ett enskilt fall. Det krävs både kännedom om vad lagen kommer att kräva och omständigheter som talar för att det är så gott som säkert att den kommer att införas. I många fall föreligger inte tillräckliga, objektiva omständigheter förrän den nya lagen har antagits.

**50**

### **Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar**

*Vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar skall inte beaktas vid beräkning av en avsättning.*

**51**

Vinster vid en förväntad avyttring av en tillgång beaktas inte vid beräkning av en avsättning, även om den förväntade avyttringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen. Istället redovisas sådana vinster vid den tidpunkt som framgår av en sådan rekommendation från Redovisningsrådet som behandlar de berörda tillgångarna.

**52**

### **GOTTGÖRELSER**

*När en del av eller hela det belopp som krävs för att reglera ett åtagande förväntas bli ersatt av en tredje part, skall gottgörelsen redovisas när, och endast när, det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar åtagandet. Gottgörelsen skall redovisas som en tillgång i balansräkningen. Beloppet får inte överstiga avsättningen.*

**53**

*Den gottgörelse som har koppling till avsättningen kan i resultaträkningen redovisas som en reduktion av den kostnad som avsättningen innebär.*

**54**

Ibland kan ett företag räkna med att en annan part betalar delar av eller hela det belopp som krävs för att reglera ett åtagande (exempelvis genom

**55**

försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier). Den andra parten kan antingen ersätta företaget för vad det betalat eller betala direkt.

I de flesta fall förblir företaget ansvarigt för hela det aktuella beloppet, innebärande att företaget är tvunget att reglera hela beloppet om den tredje parten av något skäl underlåter att betala. Företaget avsätter då ett belopp som motsvarar hela skulden, och den förväntade gottgörelsen redovisas som tillgång i balansräkningen när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar skulden.

**56**

I vissa fall blir företaget inte ansvarigt för den tredje partens åtagande om denne underlåter att betala. I ett sådant fall inkluderar företaget inte åtagandet i avsättningen.

**57**

Som framgår av punkt 29 utgör ett åtagande, för vilket ett företag är solidariskt ansvarigt, normalt en ansvarsförbindelse i den mån det förväntas att åtagandet kommer att regleras av andra parter.

**58**

## **FÖRÄNDRINGAR I AVSÄTTNINGAR**

*Avsättningar skall omprövas vid varje balansdag och justeras så att de avspeglar den vid tillfället bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet, skall avsättningen återföras.*

**59**

Vid nuvärdeberäkning ökas det redovisade beloppet över tiden som en konsekvens av att utbetalningstidpunkten närmar sig. Ökningen redovisas som räntekostnad.

**60**

## **ANVÄNDNING AV AVSÄTTNINGAR**

*En avsättning skall tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.*

**61**

Endast det som den ursprungliga avsättningen var avsedd för reducerar denna. Att ställa utgifter mot en avsättning som ursprungligen gjordes i ett annat syfte skulle dölja att det är frågan om två skilda händelser.

**62**

## **SÄRSKILDA TILLÄMPNINGAR AV AVSÄTTNINGSREGLERNA**

### **Framtida rörelseförluster**

*Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster.*

**63**

Framtida rörelseförluster uppfyller inte definitionen av en skuld i punkt 10 eller de allmänna kriterierna för avsättningar i punkt 14.

**64**

Förväntningar om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ner. Ett företag prövar om ett nedskrivningsbehov föreligger, enligt RR 17, Nedskrivningar.

**65**

## Förlustkontrakt

*Om ett företag har ett förlustkontrakt skall en avsättning beräknas och redovisas för åtagandet enligt kontraktet.*

**66**

Många kontrakt (exempelvis vissa rutinmässiga inköpsbeställningar) kan hävas utan ersättning till motparten, och därför existerar inget åtagande. I andra kontrakt fastslås både rättigheter och skyldigheter för var och en av kontraktsparterna. När en händelse inträffar som gör ett sådant kontrakt förlustbringande redovisas en avsättning i balansräkningen för den beräknade förlusten. Kontrakt som verkställs längre fram men som inte är förlustkontrakt faller utanför denna rekommendations ram.

**67**

Ett kontrakt är ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna. Med de oundvikliga utgifterna menas det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

**68**

Innan en särskild avsättning för ett förlustkontrakt fastställs skriver ett företag ner värdet på de tillgångar som är knutna till kontraktet, för att avspegla inträffad värdeminskning (se RR 17, Nedskrivningar).

**69**

## Omstrukturering

Följande är exempel på vad som kan vara omstruktureringar:

**70**

- a) Försäljning eller avveckling av en verksamhetsgren.
- b) Nedläggning av verksamheter i ett land eller en region, eller omlokalisering av verksamheter från ett land till ett annat, eller från en region till en annan.
- c) Förändringar i ledningsstruktur, exempelvis genom att en ledningsnivå tas bort.
- d) Genomgripande omorganisationer som har en väsentlig effekt på verksamhetens karaktär och inriktning.

En avsättning för omstruktureringsutgifter görs enbart när kriterierna för avsättningar i punkt 14 är uppfyllda<sup>1)</sup>. Av punkterna 72 - 82 framgår hur de allmänna kriterierna tillämpas på omstruktureringar.

**71**

*Ett informellt åtagande att omstrukturera uppstår endast då förhållandena enligt a) och b) nedan föreligger:*

**72**

- a) Företaget har en fastställd detaljerad omstruktureringsplan av vilken minst framgår
  - I) de verksamheter som omfattas av de beslutade åtgärderna,
  - II) vilka anläggningar som berörs,
  - III) vilka platser och vilka funktioner planen avser och vilket ungefärligt antal anställda personer som kommer att erhålla uppsägningslön,

---

1) Särskilda frågeställningar som har samband med omstruktureringar vid företagsförvärv behandlas i RR 1, Koncernredovisning.

- IV) *de utgifter åtgärderna kommer att medföra och*
- V) *den tidsperiod under vilken åtgärderna skall genomföras.*
- b) *Företaget har, genom att påbörja genomförandet av planen eller tillkännage dess huvuddrag, skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att omstruktureringen kommer att genomföras.*

Att ett företag har börjat genomförandet av en omstrukturering kan exempelvis visas genom nedmontering av en fabrik, försäljning av tillgångar eller ett offentligt meddelande om planens huvudsakliga innehåll. Ett offentligt tillkännagivande av en omstruktureringsplan skapar ett informellt åtagande endast om informationen är så detaljerad och sker på sådant sätt att det skapar välgrundade förväntningar hos andra parter, t.ex. kunder, leverantörer och anställda (eller deras företrädare), att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

**73**

En plan ger upphov till ett informellt åtagande när de som är berörda meddelas att företaget planerar att påbörja genomförandet så snart som möjligt och att slutföra omstruktureringen inom en tidsram som gör väsentliga förändringar av planen osannolika. Om det förväntas dröja länge innan omstruktureringen inleds, eller om denna förväntas ta mycket lång tid, är det osannolikt att planen skapar en välgrundad förväntan hos andra att företaget redan har bundit sig för en omstrukturering, eftersom tidsramen ger företaget möjligheter att ändra sina planer.

**74**

Ett beslut i företaget före balansdagen att omstrukturera skapar inte ett informellt åtagande på balansdagen såvida inte företaget före balansdagen

**75**

- a) påbörjat omstruktureringen eller
- b) meddelat huvuddragen i omstruktureringsplanen till dem som är berörda av den på ett tillräckligt detaljerat sätt så att det ger underlag för en välgrundad förväntan hos dem att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

I vissa fall påbörjar ett företag en omstrukturering, eller meddelar dess huvuddrag till de berörda, först efter balansdagen. Om omstruktureringen är av sådan betydelse att användarnas möjligheter att göra bedömningar och fatta beslut på basis av de finansiella rapporterna påverkas, skall upplysning<sup>1)</sup> om detta lämnas.<sup>2)</sup>

Även om ett ledningsbeslut i sig självt inte ger upphov till ett informellt åtagande, kan det tillsammans med andra inträffade händelser ge upphov till ett åtagande. Exempelvis kan förhandlingar med personalföreträdare om avgångsvederlag, eller med köpare om försäljningen av en verksamhet, ha slutförts med förbehåll endast för styrelsens godkännande. När godkännandet väl har erhållits och meddelats till övriga parter, har företaget ett informellt åtagande att omstrukturera, om villkoren i punkt 72 uppfylls.

**76**

1) Upplysningarna kan vara av sådan karaktär att de omfattas av årsredovisningslagens krav på upplysningar i förvaltningsberättelsen. (Se BFN U 96:6, Förvaltningsberättelsens innehåll.)

2) Redovisningsrådet har påbörjat ett arbete med en rekommendation baserad på IAS 10, Events After the Balance Sheet Date.

I vissa länder ligger det yttersta beslutet hos ett organ, vars medlemmar inkluderar företrädare för andra intressegrupper än företagsledningen (exempelvis anställda), eller kan underrättelse till sådana företrädare krävas innan beslut fattas. Eftersom ett beslut av ett sådant organ innebär att information lämnats till dessa företrädare kan det ge upphov till ett informellt åtagande att omstrukturera. **77**

***Det uppstår inget åtagande att sälja en verksamhet förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.*** **78**

Även om ett företag har fattat ett beslut om att sälja en verksamhet och tillkännagivit beslutet offentligt, har det inte åtagit sig att sälja förrän det finns en köpare och ett bindande försäljningsavtal. Så länge det inte finns ett bindande försäljningsavtal kan företaget ändra sig. Om det inte finns en köpare som är beredd att köpa på rimliga villkor måste företaget agera på annat sätt. När man räknar med att en verksamhet kommer att säljas som en del av en omstrukturering, granskas verksamhetens tillgångar för att klarlägga om ett nedskrivningsbehov föreligger enligt RR 17, Nedskrivningar. När en försäljning utgör endast del av en omstrukturering, kan ett informellt åtagande uppstå för de övriga delarna av omstruktureringen innan ett bindande försäljningsavtal föreligger. **79**

***En avsättning för omstrukturering skall omfatta enbart de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, dvs. sådana som*** **80**  
***a) är betingade av omstruktureringen och***  
***b) saknar samband med företagets pågående verksamheter.***

En avsättning för omstrukturering inkluderar inte utgifter för **81**  
a) omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,  
b) marknadsföring eller  
b) investeringar i nya system och distributionsnät.

Sådana utgifter hör samman med den framtida verksamheten och är inte avsättningar för omstrukturering på balansdagen. Utgifterna redovisas därför oberoende av omstruktureringen.

Identifierbara, framtida rörelseförluster fram till dess omstruktureringen sker inkluderas inte i en avsättning, såvida de inte är knutna till ett förlustkontrakt enligt definitionen i punkt 10. **82**

Enligt punkt 51 beaktas inte vinster vid förväntad avyttring av tillgångar vid beräkning av en avsättning för omstrukturering, även om avyttringen ses som en del av omstruktureringen. **83**

## UPPLYSNINGAR<sup>1)</sup>

För varje slag av avsättning skall företaget lämna upplysningar om följande:

**84**

- a) Det redovisade värdet vid periodens början och slut.
  - b) De avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökning av befintliga avsättningar.
  - c) Belopp som har tagits i anspråk under perioden.
  - d) Outnyttjade belopp som har återförts under perioden.
  - e) Ökningen under perioden av diskonterade belopp på grund av tidseffekten och effekten av ändringar i diskonteringsräntan.
- Jämförelsetal krävs inte.

Dessutom skall följande upplysningar lämnas för varje slag av avsättning:

**85**

- a) En kortfattad beskrivning av åtagandet och den förväntade tidpunkten för utflödet av resurser som åtagandet leder till.
- b) En indikation om osäkerheter om belopp eller tidpunkt för dessa utflöden. När det är nödvändigt skall ett företag upplysa om betydelsefulla antaganden som gjorts om sådana framtida händelser, som behandlas i punkt 48.
- c) Förväntade gottgörelser, med uppgift om belopp för varje gottgörelse som redovisas som tillgång.

Såvida inte sannolikheten för en reglering av en ansvarsförbindelse är ytterst liten<sup>2)</sup>, skall ett företag för varje slag av ansvarsförbindelse per balansdagen lämna en kortfattad beskrivning av ansvarsförbindelsens karaktär och, när det är praktiskt möjligt

**86**

- a) en uppskattning av dess finansiella effekt, beräknad enligt punkterna 36 – 52,
- b) en indikation om osäkerheterna beträffande belopp eller tidpunkt för dessa utflöden samt
- c) möjligheten av att gottgörelse erhålls.

Avsättningar eller ansvarsförbindelser kan redovisas sammanslagna om posterna bedöms vara tillräckligt lika för att en enda upplysning om dem uppfyller kraven i punkterna 85 a) och b) samt 86 a) och b). Det kan alltså vara lämpligt att behandla belopp som har att göra med garantier för olika produkter som ett enda slag av avsättning, men det skulle inte vara lämpligt att som ett enda slag behandla både belopp som har att göra med normala garantier och belopp som är föremål för rättsliga förfaranden.

**87**

---

1) Upplysningarna kan vara av sådan karaktär att de omfattas av årsredovisningslagens krav på upplysningar i förvaltningsberättelsen. (Se BFN U 96:6, Förvaltningsberättelsens innehåll.)

2) Se kommentar i bilaga 5 rörande begreppet ansvarsförbindelser i RR 16 och ÅRL.

När både en avsättning och en ansvarsförbindelse uppstår på grund av likartade omständigheter, lämnas de upplysningar som krävs i punkterna 84 - 86 på ett sätt som visar sambandet mellan avsättningen och ansvarsförbindelsen. **88**

*När ett inflöde av resurser är troligt skall ett företag lämna en kortfattad beskrivning av karaktären på eventualtillgångarna på balansdagen och, när det är praktiskt möjligt, en uppskattning av deras finansiella effekt. Beräkningen skall ske med tillämpning av principerna för avsättningar enligt punkterna 36 - 52.* **89**

Det är viktigt att upplysningar om eventualtillgångar inte ger vilseledande indikationer om sannolikheten för ett inflöde av resurser. **90**

*När information som krävs enligt punkterna 86 och 89 inte lämnas, på grund av att det inte är praktiskt möjligt, skall detta förhållande anges.* **91**

*I ytterst sällsynta fall kan de uppgifter som krävs i punkterna 84 - 89, eller delar därav, ha en menlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist med andra parter. I sådana fall behöver företaget inte lämna uppgifterna, men den allmänna karaktären hos tvisten skall framgå, tillsammans med det faktum att uppgifterna inte lämnats och skälet härtill.* **92**

## **ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER**

*Effekten av att börja tillämpa denna rekommendation, vid dess ikraftträdande eller tidigare, skall redovisas som en justering av ingående eget kapital då rekommendationen tillämpas första gången. Företag uppmuntras att räkna om jämförelsetal för alla perioder som visas och justera ingående eget kapital för den tidigaste redovisningsperioden. Om jämförelsetalen inte räknats om, skall detta framgå.* **93**

Tillämpning av denna rekommendation kan innebära byte av redovisningsprincip. Ett byte av redovisningsprincip redovisas i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip. Enligt denna skall, i normalfallet, den nya redovisningsprincipen införas retroaktivt och uppgifter för samtliga jämförelseår justeras. Effekter av byte av redovisningsprincip till följd av tillämpning av denna rekommendation får redovisas som en justering av ingående eget kapital för aktuell period. En redovisning enligt RR 5 uppmuntras. Om jämförelsetal inte omräknas i enlighet med RR 5 skall upplysning lämnas om detta. **94**

## **IKRAFTTRÄDANDE**

*Denna rekommendation skall tillämpas för finansiella rapporter som upprättas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2002. Tidigare tillämpning uppmuntras, vid tidigare tillämpning skall upplysning lämnas om att så sker.* **95**

## **ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS**

Denna rekommendation överensstämmer med IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets utom vad gäller tidpunkten för ikraftträdande. IAS 37 trädde ikraft den 1 juli 1999.

**96**

## BILAGA 1

# TABELLER – AVSÄTTNINGAR, ANSVARSFÖRBINDELSER, EVENTUALTILLGÅNGAR OCH GOTTGÖRELSER

*Avsikten med denna bilaga är att sammanfatta rekommendationens viktigaste krav. Den är inte en del av rekommendationen och bör läsas tillsammans med rekommendationens fulla lydelse.*

### **Avsättningar och ansvarsförbindelser**

<i>Nedan anges fall när, som en följd av inträffade händelser, ett utflöde av resurser kan ske vid reglering av: a) ett legalt åtagande eller b) ett möjligt åtagande vars existens kommer att bekräftas endast genom att en eller flera osäkra, framtida händelser, som inte är helt under företagets kontroll, inträffar eller uteblir.</i>		
<i>Det finns ett åtagande som troligen kräver ett utflöde av resurser.</i>	<i>Det finns ett åtagande eller ett möjligt åtagande som kan, men troligen inte kommer att, kräva ett utflöde av resurser.</i>	<i>Det finns ett åtagande eller ett möjligt åtagande där sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.</i>
En avsättning redovisas (punkt 14). Upplysningar krävs om avsättningen (punkterna 84 och 85).	Ingen avsättning redovisas (punkt 27). Upplysningar krävs om ansvarsförbindelsen (punkt 86).	Ingen avsättning redovisas (punkt 27). Ingen upplysning krävs (punkt 86).

En ansvarsförbindelse uppstår även i det ytterst sällsynta fall där det finns en skuld som inte kan redovisas, eftersom den inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Upplysningar krävs om en sådan ansvarsförbindelse.

### **Eventualtillgångar**

<i>Nedan anges fall när det, som en följd av inträffade händelser, finns en möjlig tillgång vars existens kommer att bekräftas endast genom att en eller flera osäkra, framtida händelser, som inte är helt under företagets kontroll, inträffar eller uteblir.</i>		
<i>Inflödet av resurser är så gott som säkert.</i>	<i>Inflödet av resurser är troligt, men inte så gott som säkert.</i>	<i>Inflödet är inte troligt.</i>
Tillgången är inte en eventualtillgång (punkt 33).	Ingen tillgång redovisas (punkt 31). Upplysningar krävs (punkt 89).	Ingen tillgång redovisas (punkt 31). Ingen upplysning krävs (punkt 89).

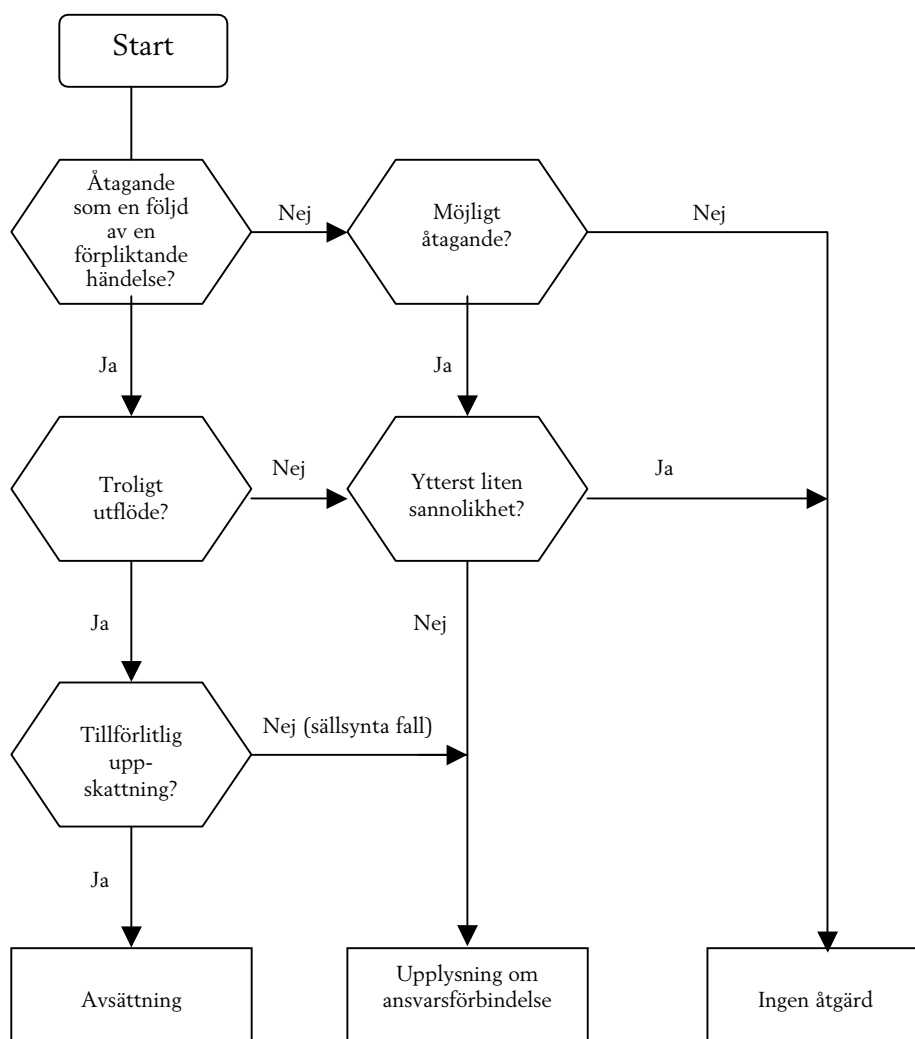
## Gottgörelser

<p><i>Nedan anges fall när den utbetalning som krävs för att reglera ett åtagande förväntas att bli gottgjord helt eller delvis av en tredje part.</i></p>		
<p><i>Företaget har inget åtagande för den del av utbetalningen som blir ersatt av den tredje parten.</i></p>	<p><i>Företaget har kvar betalningsansvaret för det belopp som förväntas bli gottgjort, och det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar avsättningen.</i></p>	<p><i>Företaget fortsätter att ha åtagandet för det belopp som förväntas bli gottgjort, men det är inte så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar avsättningen.</i></p>
<p>Företaget gör ingen avsättning för det belopp som kommer att bli ersatt (punkt 57).</p> <p>Ingen upplysning krävs.</p>	<p>Gottgörelsen redovisas som en tillgång i balansräkningen. I resultaträkningen kan den kvittas mot kostnaden. Det redovisade beloppet för den förväntade gottgörelsen får inte överstiga avsättningen (punkterna 53 och 54).</p> <p>Upplysning lämnas om gottgörelsen liksom om det belopp som redovisas för gottgörelsen (punkt 85 c).</p>	<p>Den förväntade gottgörelsen redovisas inte som en tillgång (punkt 53).</p> <p>Upplysning lämnas om den förväntade gottgörelsen (punkt 85 c).</p>

## BILAGA 2

## BESLUTSTRÄD

*Avsikten med beslutsträdet är att sammanfatta rekommendationens viktigaste redovisningskrav beträffande avsättningar och ansvarsförbindelser. Beslutsträdet är inte en del av rekommendationen. Det bör läsas tillsammans med rekommendationens fulla lydelse.*



*Observera: I sällsynta fall är det inte klart huruvida ett åtagande finns. I dessa fall bedöms en inträffad händelse ge upphov till ett åtagande när, med beaktande av alla tillgängliga omständigheter, det är mer sannolikt att ett åtagande existerar på balansdagen än att det inte gör det (punkt 15 i rekommendationen).*

## BILAGA 3

### **EXEMPEL: NÄR SKALL TILLGÅNGAR OCH SKULDER TAS UPP I BALANSRÄKNINGEN?**

*Syftet med denna bilaga är att klargöra rekommendationens innebörd genom att illustrera dess tillämpning. Bilagan utgör inte en del av rekommendationen.*

*Hos alla företagen i exemplen slutar räkenskapsåret den 31 december. I samtliga fall antas att en tillförlitlig uppskattning av alla förväntade utflöden kan göras. I vissa exempel kan de beskrivna omständigheterna ha medfört att tillgångarna minskat i värde. Denna aspekt behandlas inte i exemplen. Hänvisningarna i exemplen anger punkter i rekommendationen som är särskilt relevanta. Bilagan bör läsas tillsammans med rekommendationens fulla lydelse.*

*Hänvisningar till "bästa uppskattning" avser nuvärdeberäknade belopp när påverkan av det tidsberoende värdet av pengar är väsentlig.*

#### **EXEMPEL 1: PRODUKTGARANTIER**

En tillverkare ger garantier till köparen vid försäljningstillfället. Enligt försäljningsvillkoren åtar sig tillverkaren att genom reparation eller utbyte åtgärda tillverkningsfel, som upptäcks inom tre år från försäljningsdagen. Tidigare erfarenhet visar att det i en del fall är troligt att garantin kommer att utnyttjas, dvs. mer sannolikt än att garantin inte utnyttjas.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.**

Den förpliktande händelsen är försäljningen av produkten med en garanti, som ger upphov till ett formellt åtagande.

**Ett utflöde av resurser vid reglering.** – Troligt för garantierna sammantagna (se punkt 24).

**Slutsats.** – En avsättning görs med den bästa uppskattningen av utgifterna för att enligt garantin åtgärda produkter som sålts före balansdagen (se punkterna 14 och 24).

#### **EXEMPEL 2 A: FÖRORENAD MARK – EN LAG KOMMER SÅ GOTT SOM SÄKERT ATT INFÖRAS**

Ett företag i oljebranschen orsakar nedsmutsning, men sanerar endast när detta enligt lag krävs i det land där företaget är verksamt. En sådan lag finns inte och företaget har förorenat mark under åtskilliga år. Den 31 december 2000 är det så gott som säkert att ett lagförslag, som kräver sanering av mark som redan förorenats, kommer att införas kort efter årsskiftet.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.**

Den förpliktande händelsen är nedsmutsningen av marken tillsammans med det förhållandet att det är så gott som säkert att en lag som kräver sanering kommer att införas.

Ett utflöde av resurser vid reglering. – Troligt.

**Slutsats.** – En avsättning görs för den bästa uppskattningen av utgifterna för sanering (se punkterna 14 och 22).

### **EXEMPEL 2 B: FÖRORENAD MARK OCH INFORMELLT ÅTAGANDE**

Ett företag i oljebranschen orsakar nedsmutsning och driver sin verksamhet i ett land som inte har någon miljölagstiftning. Företaget har dock en allmänt offentliggjord miljöpolicy att sanera all nedsmutsning som det orsakar. Företaget har rykte om sig att följa denna policy.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.**

Den förpliktande händelsen är nedsmutsningen av marken, som ger upphov till ett informellt åtagande eftersom företaget har skapat en välgrundad förväntan hos de berörda att företaget kommer att sanera föroreningen.

Ett utflöde av resurser vid reglering. – Troligt.

**Slutsats.** – En avsättning görs för den bästa uppskattningen av saneringsutgifterna (se punkterna 10, definitionen av ett informellt åtagande, 14 och 17).

### **EXEMPEL 3: OLJEFÄLT UTANFÖR KUSTEN**

Ett företag exploaterar ett oljefält utanför en kust och har ett tillstånd som kräver att det avlägsnar oljeplattformen när produktionen upphör och återställer havsbotten. Nittio procent av de framtida utgifterna rör avlägsnandet av plattformen och återställande av den skada som orsakades vid uppförandet av den, och tio procent av utgifterna orsakas av oljeutvinningen. På balansdagen har plattformen byggts men ingen olja har utvunnits.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Uppförandet av oljeplattformen skapar ett legalt åtagande, enligt villkoren för tillståndet, att avlägsna plattformen och återställa havsbotten, och det utgör därför en förpliktande händelse. På balansdagen finns det dock inget åtagande att återställa den skada som kommer att orsakas av utvinningen.

Ett utflöde av resurser vid reglering. – Troligt.

**Slutsats.** – En avsättning görs för den bästa uppskattningen av de nittio procent av de framtida utgifterna som avser avlägsnandet av plattformen och åtgärdandet av den skada som skett genom byggnationen (punkt 14). De utgifter som motsvarar avsättningen inkluderas i anskaffningsvärdet för oljeplattformen. För de tio procenten framtida utgifter, som orsakas av utvinningen, görs avsättning efterhand som oljan utvinns.

### **EXEMPEL 4: ÅTERBETALNINGSPOLICY**

En detaljhandel har som policy att ge missnöjda kunder pengarna tillbaka, även om den inte har något legalt åtagande att göra detta. Denna policy är allmänt känd.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Den förpliktande händelsen är försäljningen av produkten, som ger upphov till ett informellt åtagande eftersom företags agerande har skapat en välgrundad förväntan hos de kunder som är missnöjda med varan om att företaget kommer att ge pengarna tillbaka.

**Ett utflöde av resurser vid regleringen.** – Troligt, en del varor återlämnas mot kontanter (se punkt 24).

**Slutsats.** – En avsättning görs motsvarande den bästa uppskattningen av beräknade återbetalningar (se punkt 10, definitionen av ett informellt åtagande, 14, 17 och 24).

### **EXEMPEL 5 A: NEDLÄGGNING AV EN DIVISION – PÅBÖRJAS INTE FÖRE BALANSDAGEN**

Den 12 december 2000 beslutar styrelsen för ett företag att lägga ner en division. Detta beslut meddelas inte till någon av de berörda före balansdagen (31 december 2000), och inga andra mått och steg vidtas för att genomföra beslutet.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.**  
Ingen förpliktande händelse har inträffat, varför inget åtagande finns.

**Slutsats.** – Ingen avsättning görs (se punkterna 14 och 72).

### **EXEMPEL 5 B: NEDLÄGGNING AV EN DIVISION – MEDDELAS ELLER BÖRJAR GENOMFÖRAS FÖRE BALANSDAGEN**

Den 12 december 2000 beslutar styrelsen för ett företag att lägga ner en division som tillverkar en viss produkt. Den 20 december 2000 antar styrelsen en detaljerad plan för divisionens nedläggning, brev sänds till kunderna med uppmaning till dem att söka annan leverantör och uppsägningsbesked lämnas till divisionens personal.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Den förpliktande händelsen är tillkännagivandet av beslutet till kunderna och personalen. Detta medför ett informellt åtagande eftersom det skapar en välgrundad förväntan om att divisionen kommer att läggas ner.

**Ett utflöde av resurser vid reglering.** – Troligt.

**Slutsats.** – En avsättning görs per den 31 december 2000 för den bästa uppskattningen av utgifterna för att lägga ner divisionen (se punkterna 14 och 72).

### **EXEMPEL 6: LAGKRAV PÅ RÖKFILTER**

Enligt ny lagstiftning måste ett företag installera rökfilter på sina fabriker före den 30 juni 2000. Företaget har inte installerat dessa filter.

a) Per balansdagen den 31 december 1999

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Det finns

inget åtagande eftersom det inte finns någon förpliktande händelse vare sig för utgifterna för att installera rökfilter eller för böter enligt lagen.

**Slutsats.** – Ingen avsättning görs för utgiften för att installera rökfiltren (se punkterna 14 och 17 - 19).

#### b) Per balansdagen den 31 december 2000

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Det finns fortfarande inget åtagande för utgifterna för att installera rökfilter eftersom ingen förpliktande händelse (installationen av filtren) inträffat. En skyldighet att betala böter enligt lagstiftningen skulle dock kunna uppstå, eftersom den förpliktande händelsen har inträffat (den olagliga driften av fabriken).

**Ett utflöde av resurser vid reglering.** – Sannolikheten för böter för olaglig drift beror på lagstiftningens detaljer och hur strikt tillämpningen av lagen är.

**Slutsats.** – Ingen avsättning görs för utgifterna för att installera rökfilter. En avsättning görs för den bästa uppskattningen av det bötesbelopp som troligen kommer att åläggas företaget (se punkterna 14 och 17 - 19).

### **EXEMPEL 7: OMSKOLNING AV PERSONAL TILL FÖLJD AV FÖRÄNDRINGAR AV INKOMSTSKATTESYSTEMET**

Regeringen introducerar ett antal förändringar av inkomstskattesystemet. Till följd av dessa förändringar blir ett företag som utför finansiella tjänster tvunget att omskola en stor del av sin administrativa personal och sina försäljare för att säkerställa att man fortsätter att följa bestämmelserna om finansiella tjänster. På balansdagen har ingen omskolning av personal ägt rum.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** Det finns inget åtagande eftersom ingen förpliktande händelse (utbildning) har ägt rum.

**Slutsats.** – Ingen avsättning görs (se punkterna 14 och 17 - 19).

### **EXEMPEL 8: ETT FÖRLUSTKONTRAKT**

Ett företag driver sin verksamhet lönsamt i en hyrd fabrik. Under december 2000 flyttar företaget sin verksamhet till en ny fabrik. Hyreskontraktet på den gamla fabriken löper ytterligare fyra år, det kan inte sägas upp och fabriken kan inte hyras ut i andra hand till en annan hyresgäst.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Den förpliktande händelsen är att företaget tecknat hyreskontraktet, vilket ger upphov till ett formellt åtagande.

**Ett utflöde av resurser vid reglering.** – När hyresavtalet blir förlustbringande blir ett utflöde av resurser troligt. (Tills hyresavtalet blir förlustbringande redovisar företaget hyran enligt RR 6, Leasingavtal.)

**Slutsats.** – En avsättning görs för den bästa uppskattningen av de oundvikliga hyresbetalningarna (se punkterna 5 c, 14 och 66).

### **EXEMPEL 9: EN ENSTAKA GARANTI**

Under 1999 ställer företag A en garanti beträffande vissa lån till företag B, vars finansiella ställning vid denna tidpunkt är sund. Under 2000 försämras företag B:s finansiella ställning, och den 30 juni 2000 ställer företag B in sina betalningar.

#### **a) Den 31 december 1999**

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Den förpliktande händelsen är att företaget ställer garantin, vilket skapar ett legalt åtagande.

**Ett utflöde av resurser vid reglering.** – Inget utflöde är troligt den 31 december 1999.

**Slutsats.** – Ingen avsättning görs (se punkterna 14 och 23). Upplýsning lämnas om garantin som en ansvarsförbindelse såvida inte sannolikheten för ett utflöde ses som ytterst liten (se punkt 86).

#### **b) Den 31 december 2000**

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Den förpliktande händelsen är att företaget ställer garantin, vilket skapar ett legalt åtagande.

**Ett utflöde av resurser vid reglering.** – Den 31 december 2000 är det troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet.

**Slutsats.** – En avsättning görs för den bästa uppskattningen av åtagandet (se punkterna 14 och 23).

Observera: Detta exempel behandlar en enstaka garanti. Om ett företag har en portfölj av likadana garantier bedömer det dessa tillsammans, när det avgör om ett utflöde av resurser är troligt (se punkt 24). Där ett företag ställer garantier mot en avgift, redovisas intäkten enligt RR 11, Intäkter.

### **EXEMPEL 10: EN RÄTTSTVIST**

Vid en jubileumsfestlighet år 2000 matförgiftades tio personer, möjligen till följd av produkter som företaget sålt. Skadeståndskrav riktas mot företaget, men detta bestrider sitt ansvar. Fram till det datum, då årsredovisningen för det räkenskapsår som slutar den 31 december 2000 undertecknas, anser företagets advokater att det är troligt att företaget inte blir ansvarigt. När årsredovisningen för det räkenskapsår som slutar den 31 december 2001 förbereds, anser emellertid företagets advokater att det på grund av falllets utveckling är troligt att företaget blir ansvarigt.

a) Den 31 december 2000

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Det finns inget åtagande som följd av inträffade händelser på grundval av de omständigheter som finns tillgängliga när årsredovisningen under-tecknas.

**Slutsats.** – Ingen avsättning görs (se punkterna 15 - 16). Uppllysning lämnas om fallet som en ansvarsförbindelse såvida inte sannolikheten för ett utflöde ses som ytterst liten (se punkt 86).

b) Den 31 december 2001

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – På grundval av de omständigheter som finns tillgängliga finns det ett åtagande.

**Ett utflöde av resurser vid reglering.** – Troligt.

**Slutsats.** – En avsättning görs med den bästa uppskattningen av beloppet för att reglera åtagandet (se punkterna 14 - 16).

### **EXEMPEL 11: REPARATIONER OCH UNDERHÅLL**

Vissa tillgångar kräver, förutom rutinmässigt underhåll, stora utgifter med några års mellanrum för en större upprustning eller reovering och för utbyte av större komponenter. RR 12, Materiella anläggningstillgångar, ger riktlinjer för fördelning av utgifter för en tillgång på dess komponenter där dessa har olika lång livslängd eller bidrar till resultatet enligt olika mönster.

#### **EXEMPEL 11 A: REOVERINGSUTGIFTER – INGET LAGSTADGAT KRAV**

En panna har ett invändigt foder som måste bytas ut vart femte år av tekniska skäl. På balansdagen har fodret använts i tre år.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Det finns inget befintligt åtagande.

**Slutsats.** – Ingen avsättning görs (se punkterna 14 och 17 - 19).

Ingen avsättning görs för den framtida utgiften för utbytet eftersom det på balansdagen inte finns något åtagande att byta ut fodret som är oberoende av företagets framtida handlande. I stället för att företaget gör en avsättning, beaktas förbrukningen av fodret vid avskrivningen härav, dvs. det skrivs av över fem år. De utgifter för det nya fodret som företaget då ådrar sig redovisas som tillgång, och förbrukningen av varje nytt foder redovisas genom avskrivningar under de följande fem åren.

**EXEMPEL 11 B:  
RENOVERINGSUTGIFTER – LAGSTADGAT KRAV**

Ett flygbolag måste enligt lag göra en noggrann genomgång av varje flygplan vart tredje år.

**Åtagande till följd av en inträffad, förpliktande händelse.** – Det finns inget åtagande.

**Slutsats.** – Ingen avsättning görs (se punkterna 14 och 17 - 19).

Ingen avsättning görs för översyn av flygplan av samma skäl som ingen avsättning görs för utgiften för att byta ut fodret i exempel 11 A. Inte ens ett lagkrav att se över planet gör utgifterna för översyn till en skuld, eftersom inget åtagande finns oberoende av företagets framtida handlande – företaget skulle kunna undvika den framtida utgiften genom sitt framtida handlande, exempelvis genom att sälja flygplanet. I stället för att företaget gör en avsättning beaktas den framtida förekomsten av underhållsutgifter vid avskrivningen av flygplanet, dvs. ett belopp motsvarande de förväntade utgifterna för underhåll skriv av över tre år.

## BILAGA 4

## EXEMPEL: UPPLYSNINGAR

*Denna bilaga tjänar endast som illustration till rekommendationen och utgör inte en del av den. Avsikten med bilagan är att illustrera rekommendationens tillämpning.*

*Nedan ges två exempel på de upplysningar som krävs enligt punkt 85.*

### **Exempel 1 Garantier**

En tillverkare ger garantier vid försäljning av sina produkter. Enligt garantivillkoren åtar tillverkaren sig att under två år från försäljningsdagen reparera eller byta ut produkter som inte fungerar på ett tillfredsställande sätt. På balansdagen har en avsättning på 60 000 gjorts. Avsättningen har inte nuvärdeberäknats, eftersom effekten härav inte är väsentlig. Följande information lämnas:

*En avsättning på 60 000 har gjorts för förväntade garantikrav beträffande varor sålda under de två senaste räkenskapsåren. Större delen av utgifterna beräknas uppkomma under påföljande räkenskapsår, och hela utgiften inom två år från balansdagen.*

### **Exempel 2 Utgifter för avveckling**

År 2000 gör ett företag, som är verksam i kärnkraftsindustrin, en avsättning för avvecklingsutgifter på 300 miljoner. Uppskattningen av beloppet grundas på antagandet att avveckling kommer att äga rum om 60 – 70 år. Det finns dock en möjlighet att den inte kommer att ske förrän om 100 – 110 år, och då kommer nuvärdet att var väsentligt mindre. Följande information lämnas:

*En avsättning på 300 miljoner har gjorts för avvecklingsutgifter. Utgifterna bedöms uppkomma mellan åren 2060 och 2070. Det finns dock en möjlighet att avvecklingen inte kommer att äga rum förrän 2100 - 2110. Om utbetalningarna nuvärdeberäknades på basis av antagandet att de inte uppkommer förrän 2100 - 2110 minskar avsättningen till 136 miljoner. Avsättningen har uppskattats med användning av befintlig teknik och till gällande priser, och betalningarna har nuvärdesberäknats enligt en real diskontoreringsränta på 2 procent.*

Nedan ges ett exempel på den upplysning som krävs enligt punkt 92 där vissa av de uppgifter som krävs inte tillhandahålls, eftersom de kan förväntas inverka menligt på företagets ställning.

### **Exempel 3 Undantag från att lämna upplysning**

Ett företag är invecklat i en rättstvist med en konkurrent, som hävdar att företaget har gjort intrång på ett patent och som kräver 100 miljoner i skadestånd. Företaget gör en avsättning med den bästa beräkningen av åtagandet, men det lämnar inga av de upplysningar som krävs enligt punkterna 84 och 85 i rekommendationen. Följande upplysning lämnas:

*Bolaget är part i en rättstvist med anledning av att en konkurrent hävdar att bolaget har gjort intrång på patent och kräver 100 miljoner i skadestånd. De upplysningar som vanligen krävs i RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar lämnas inte på grund av att det kan förväntas inverka menligt på rättstvistens utgång. Styrelsens uppfattning är att anspråket med framgång kan bemötas av bolaget.*

## BILAGA 5

### BEGREPPET ANSVARSFÖRBINDELSER I RR 16 OCH I ÅRL

Enligt årsredovisningslagens (1995:1554; ÅRL) uppställningsform för balansräkningen skall ansvarsförbindelser redovisas inom linjen uppdelade på

- Pensionsförpliktelser och
- Övriga ansvarsförbindelser.

Redovisningen av pensionsförpliktelser kommer att behandlas av Redovisningsrådet i en särskild rekommendation. I det följande behandlas övriga ansvarsförbindelser.

I RR 16 används termen "ansvarsförbindelser" för det begrepp som i IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets benämns "contingent liability". Det definieras i RR 16 som

- a) ett möjligt åtagande som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir eller
- b) ett åtagande som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att
  - I) det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller
  - II) åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

Enligt RR 16 skall vissa upplysningar lämnas om en ansvarsförbindelse om inte sannolikheten för dess reglering är ytterst liten.

I ÅRL preciseras begreppet ansvarsförbindelser inte närmare. Så sker inte heller i förarbetena till lagen. I förarbetena konstateras emellertid bl.a. följande: "Varje förpliktelse måste bedömas för sig och redovisningen utformas från det grundläggande kravet att den skall ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Utgångspunkten skall därvid vara att åtaganden som medför en belastning i någon form på företagets tillgångar måste framgå av balansräkningen." Av propositionen till ny bokföringslag framgår vidare att det finns åtaganden av sådan karaktär som inte omfattas av ÅRL:s krav på redovisning inom linjen men där det kan "vara lämpligt att de omnämns i not eller i förvaltningsberättelsen".

Redovisningsrådet har diskuterat hur begreppet "ansvarsförbindelser" enligt ÅRL förhåller sig till begreppet "contingent liabilities" enligt IAS 37. Även om Rådet har gjort bedömningen att "contingent liabilities" möjligen är ett vidare begrepp än "ansvarsförbindelser" har Rådet valt termen "ansvarsförbindelser" i RR 16. Rådet har också diskuterat om det är möjligt att avstå från att lämna upplysning om avtal som innebär ett åtagande från företagets sida, exempelvis en borgensförbindelse, med hänvisning till att sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten. Även om denna situation teoretiskt kan uppstå anser Rådet att borgensförbindelser och liknande åtaganden är av sådan karaktär att det praktiskt taget aldrig kan anses att sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten. Slutsatsen är mot denna bakgrund att upplysning

skall lämnas om förekomsten av sådana avtal (under rubriken ansvarsförbindelser).

Enligt ÅRL skall upplysningar om ansvarsförbindelser lämnas i balansräkningen "inom linjen". Redovisningsrådets uppfattning är att ÅRL:s krav i detta avseende uppfylls även om informationen "inom linjen" lämnas i form av en referens till noter som innehåller mera detaljerad information.



© **Copyright Redovisningsrådet 2000**

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Redovisningsrådets medgivande är förbjudet.

**REDOVISNINGSRÅDET**

Box 6417 • 113 82 STOCKHOLM • TFN 08 506 112 75 • FAX 08 32 12 50  
[www.redovisningsradet.se](http://www.redovisningsradet.se)