

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser

UTKAST (dec 2003)

Innehållsförteckning

Inledning	1
Sammanfattning	1
Bakgrund	2
Redovisningsregler	2
Skatteregler	2
Internationell normgivning	2
Annan svensk normgivning	3
Lagregler	4
Allmänt råd.....	6
Tillämpning	6
Allmänt.....	6
Företagskategorier.....	6
Undantag	6
Definitioner	7
Avsättningar	7
När skall ett företag redovisa en avsättning i balansräkningen?	7
Hur skall avsättningar beräknas?	8
Hur skall gottgörelser behandlas?	9
När och hur skall avsättningar omprövas?	9
Vad får en avsättning användas till?	9
Särskilda tillämpningar av det allmänna rådet när det gäller avsättningar	10
Ansvarsförbindelser	11
Solidariska åtaganden	11
Vilka upplysningar skall lämnas?	11
Avsättningar	11
Ansvarsförbindelser	12
Blandade upplysningar	12
Undantag från upplysningskravet	12
Byte av redovisningsprincip	13
Ikraftträdande	13
Kommentarer	13
Tillämpning (punkt 1–3)	13
Allmänt (punkt 1).....	13
Företagskategorier (punkt 2).....	13
Undantag (punkt 3)	14
Definitioner (punkt 4)	16

Avsättning och skuld.....	16
Förpliktande händelse	17
Legalt åtagande och informellt åtagande	17
Ansvarsförbindelse.....	18
Avsättningar (punkt 5–25)	18
När skall ett företag redovisa en avsättning i balansräkningen? (punkt 5)	18
Hur skall avsättningar beräknas? (punkt 6–12).....	19
Hur skall gottgörelser behandlas? (punkt 13–16)	20
När och hur skall avsättningar omprövas? (punkt 17)	21
Vad får en avsättning användas till? (punkt 18).....	21
Särskilda tillämpningar av det allmänna rådet när det gäller avsättningar (punkt 19–25)	21
Ansvarsförbindelser (punkt 26–27)	24
Solidariska åtaganden (punkt 28).....	24
Vilka upplysningar skall lämnas? (punkt 29–35).....	25

Exempel.....	26
1. Produktgarantier	26
2. Miljöskada.....	27
3. Återbetalningspolicy	27
4. Framtida utbyte	28
5. Förlustkontrakt	28
6. Framtida rörelseförlust.....	29
7 A. Borgensåtagande	29
7 B. Borgensåtagande.....	29
8 A. Rättstvist.....	30
8 B. Rättstvist	30
9 A. Skattetvist	30
9 B. Skattetvist	31
9 C. Skattetvist	31

Bilaga 1: Jämförelse mellan BFNAR 2004:x och RR 16	
Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.....	32

Inledning

Sammanfattning

Bokföringsnämnden (BFN) behandlar i denna vägledning redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser vid upprättande av årsbokslut, årsredovisning eller delårsrapport. Vägledningen innehåller BFNs allmänna råd om redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser i näringsdrivande icke-noterade företag och koncerner, BFNAR 2004:x (i fortsättningen kallat det allmänna rådet). Det allmänna rådet bygger på Redovisningsrådets rekommendation RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. För att underlätta tillämpningen innehåller vägledningen dessutom kommentarer till det allmänna rådet, liksom exempel och bilagor med kompletterande information.

Näringsdrivande icke-noterade företag kan välja att tillämpa RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. De företag som väljer att inte tillämpa RR 16 skall i stället tillämpa det allmänna rådet.

BFN har i sitt arbete med att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer för näringsdrivande icke-noterade företag delat in dessa företag i tre kategorier: små, medelstora och stora (se BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden).

I punkt 2 av det allmänna rådet anges vilka punkter som inte behöver tillämpas av de små och medelstora företagen och vad dessa i stället skall göra.

Det allmänna rådet utgår från bestämmelserna i RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar, men dessa har i vissa fall omarbetats och förtydligats. Där syftet varit att i sak avvika från vad som gäller enligt RR 16 anges detta uttryckligen i bilaga 1. En av avvikelserna är att RR 16 behandlar såväl avsättningar, ansvarsförbindelser som eventualtillgångar medan det allmänna rådet enbart behandlar avsättningar och ansvarsförbindelser.

I vägledningen ges exempel på när en avsättning skall redovisas i balansräkningen.

De viktigaste frågorna som behandlas i det allmänna rådet är

- förutsättningarna för att redovisa en avsättning i balansräkningen,
- beräkningen av en avsättning,
- redovisningen av förlustkontrakt,
- redovisningen av utgifter vid omstruktureringar, och
- innehållet i upplysningarna om avsättningar i årsredovisningen.

Bakgrund

Redovisningsregler

Begreppet avsättning är relativt nytt i redovisningssammanhang i Sverige. Det infördes i och med tillkomsten av årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

De bestämmelser i ÅRL som är av betydelse för detta allmänna råd återges under rubriken Lagregler. Begreppet avsättningar definieras i 3 kap. 9 § ÅRL. I 2 kap. 4 §, 3 kap. 1 och 10 §§ och 5 kap. 2 § finns det andra bestämmelser om avsättningar samt i 3 kap. 1 § och 5 kap. 11 § bestämmelser om ansvarsförbindelser.

Skatteregler

I 14 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, regleras sambandet mellan redovisningen i ett företag och inkomstbeskattningen av företaget. Detta uttrycks bl.a. i 14 kap. 2 § IL, där det sägs att företaget vid beräkningen av resultatet skall ta upp inkomster som intäkt och dra av utgifter som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Det innebär att god redovisningssed kommer att styra inkomstbeskattningen om det inte finns särskilda skatteregler som anger något annat.

Vid inkomstbeskattningen skall hänsyn tas till balansposter, bl.a. avsättningar (14 kap. 3 § IL). Rätten att göra avdrag för vissa avsättningar regleras av särskilda skatteregler. Det gäller avsättningar för bl.a. utgifter för garantiåtaganden (16 kap. 3 § IL), utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle m.m. (16 kap. 6 § IL), framtida substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar (20 kap. 22 § IL) och tryggnad av pensionsutfästelser (28 kap. 4 § IL). För andra avsättningar finns det inte några särskilda skatteregler. Det innebär att en avsättning som är förenlig med god redovisningssed även godtas vid inkomstbeskattningen (jfr bestämmelsen i 14 kap. 2 § IL).

I 9 kap. 4 § IL anges att svenska allmänna skatter inte får dras av. Som sådana skatter räknas bl.a. kommunal och statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt och kupongskatt.

Internationell normgivning

International Accounting Standards Board (IASB) behandlar i IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets hur avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar skall redovisas.

I IASBs Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements förklaras grundläggande begrepp, såsom tillgångar och skulder (Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, utgiven av Redovisningsrådet).

Annan svensk normgivning

Redovisningsrådet behandlar i RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar hur avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar skall redovisas i sådana företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har stort allmänt intresse. I RR 16 anges att rekommendationen överensstämmer med IAS 37.

Lagregler

Årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL

2 kap. 4 § första stycket

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

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

...

b) hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, ...¹

3 kap. 1 § första stycket

Balansräkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen.

3 kap. 9 §

Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.

3 kap. 10 §

Större avsättningar som i balansräkningen har tagits upp under posten Övriga avsättningar skall specificeras i balansräkningen eller i en not.

Första stycket gäller inte företag som avses i 8 § andra stycket.²

5 kap. 2 § första stycket

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder skall anges.

¹ IAS-utredningen har i betänkandet Internationell redovisning i svenska företag (SOU 2003:71) föreslagit att ledet "alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser" ersätts med "alla ekonomiska förpliktelser".

² De företag som definieras i 3 kap. 8 § andra stycket ÅRL är företag i vilka 1. antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio, och 2. tillgångarnas nettovärde enligt fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret uppgår till högst 24 miljoner kronor.

5 kap. 11 § andra stycket

Om företaget har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, skall särskild upplysning lämnas om detta.

Bilaga 1

Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

C. Avsättningar

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

Avsättningar för skatter

Övriga avsättningar

Poster inom linjen

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

1. Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas såsom avsättningar, varje slag för sig
2. Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, varje slag för sig
3. Ansvarsförbindelser
 - a. Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna och som inte heller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet
 - b. Övriga ansvarsförbindelser

Allmänt råd

Tillämpning

Allmänt

1. Detta allmänna råd gäller för de näringsdrivande icke-noterade företag som valt att inte tillämpa RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. Det allmänna rådet avser redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser vid upprättande av årsbokslut, årsredovisning eller delårsrapport. De företag som tillämpar det allmänna rådet skall tillämpa samtliga punkter i det, om inte något annat följer av punkt 2. Punkterna skall tillämpas såväl i redovisningen för ett enskilt företag som i koncernredovisningen, utom när något annat anges.

Företagskategorier

2. De näringsdrivande icke-noterade företagen delas in i små, medelstora respektive stora företag. Vilka företag som är små, medelstora respektive stora framgår av det allmänna rådet BFNAR 2000:2 om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden. För små och medelstora företag och koncerner gäller följande:

Kategori	Behöver inte tillämpa punkt	...som gäller	...utan tillämpar i så fall endast
Små företag och koncerner	29, 30 b–d och 31–35	Upplysningarnas innehåll	5 kap. 2 § första stycket ÅRL
Medelstora företag och koncerner	29, 30 b–d och 31–35	Upplysningarnas innehåll	3 kap. 10 § och 5 kap. 2 § första stycket ÅRL

Undantag

3. Detta allmänna råd skall tillämpas vid redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser, med undantag för när dessa uppstår
 - a) till följd av sådana finansiella instrument som redovisas till verkligt värde,
 - b) till följd av kontrakt som verkställs längre fram och som inte är förlustkontrakt,
 - c) i försäkringsföretag genom försäkringsavtal,
 - d) på grund av leasingavtal, som inte är förlustkontrakt,
 - e) på grund av redovisning av uppskjuten skatt,
 - f) vid beaktande av framtida förluster vid redovisning av varulager

- g) på grund av avtal om entreprenader eller liknande uppdrag, och
- h) på grund av ersättningar till anställda.

Definitioner

4. I detta allmänna råd används följande definitioner:

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

En *skuld* är ett åtagande som härrör från inträffade händelser och som förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser som utgör ekonomiska fördelar när det regleras.

En *förpliktande händelse* är en inträffad händelse som skapar ett sådant 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 har sin grund i

- a) avtal, eller
- b) offentliga rättsliga regler.

Ett *informellt åtagande* är ett åtagande som har sin grund i ett företags handlande genom att företaget

- a) på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt detaljerat, aktuellt uttalande har visat en utomstående part att företaget påtar sig vissa skyldigheter, och
- b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos den utomstående parten på att företaget kommer att fullgöra åtagandet.

En *ansvarsförbindelse* är

- a) ett möjligt åtagande som har sin grund i en inträffad händelse och som 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 förpliktande händelser men som inte redovisats som skuld eller avsättning på grund av att
 1. det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, eller
 2. åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

Avsättningar

När skall ett företag redovisa en avsättning i balansräkningen?

5. Ett företag skall redovisa en avsättning i balansräkningen när
- a) det har ett legalt eller informellt åtagande på grund av en inträffad händelse,
 - b) det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet, och

- c) företaget kan göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet.

Om inte samtliga dessa villkor är uppfyllda, skall någon avsättning inte redovisas i balansräkningen.

Företaget får inte göra avsättning för utgifter som krävs för den framtida verksamheten.

I det allmänna rådet finns särskilda punkter om förlustkontrakt (punkt 19), framtida rörelseförluster (punkt 20) och omstruktureringar (punkt 21–25).

Hur skall avsättningar beräknas?

6. Avsättningar skall beräknas före skatt.
7. Vid beräkningen av en avsättning skall företaget inte beakta vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar.
8. En avsättning skall göras med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av vad ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera åtagandet på balansdagen eller för att då föra över det till en tredje part. Vid bedömningen skall företaget beakta risk och osäkerhet.

Avsättningen skall grundas på en dokumenterad utredning. Yttranden från oberoende experter kan ingå i utredningen.

Av punkt 9–11 framgår närmare hur storleken på en avsättning kan beräknas.

9. För följande typer av avsättningar innebär en välgrundad uppskattning normalt att företaget kan utgå från följande:
 - a) Avsättningar av löpande karaktär – Där det finns faktiska uppgifter om utfallet för motsvarande typ av avsättning från tidigare år, såsom vid garantier och öppet köp, grundas beräkningen – i avsaknad av bättre underlag – på det tidigare faktiska utfallet. I andra fall får avsättningen beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen.
 - b) Avsättningar på grund av avtal eller offentligrättsliga regler – I avsaknad av bättre underlag beräknas avsättningen med ledning av innehållet i avtalet eller reglerna.
 - c) Avsättningar på grund av tvister med myndigheter eller tvister i domstol – I avsaknad av bättre underlag beräknas avsättningen till det belopp som fastställts av den instans som senast prövat ärendet.
10. I beräkningen av en avsättning skall sådana framtida händelser avspeglas som kan påverka det belopp som krävs för att reglera åtagandet, när det finns

tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att dessa händelser kommer att inträffa.

11. Avsättningen skall nuvärdesberäknas om den sannolika betalningstidpunkten infaller fem år eller senare från balansdagen. Avsättningen får nuvärdesberäknas även om betalningstidpunkten inträffar tidigare.

Vid nuvärdesberäkningen skall företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal.

12. Om företaget nuvärdesberäknat en avsättning enligt punkt 11 skall det redovisade beloppet ökas över tiden som en konsekvens av att utbetalningstidpunkten närmar sig. Ökningen redovisas som räntekostnad.

Hur skall gottgörelser behandlas?

13. En gottgörelse är en ersättning som en tredje part lämnar i samband med att ett åtagande regleras.
14. Vid beräkningen av en avsättning skall företaget räkna av värdet av en framtida gottgörelse under förutsättning att det inte kan bli betalningsansvarigt för det belopp som gottgörelsen avser.
15. Om företaget kan bli betalningsansvarigt för det belopp som gottgörelsen avser skall denna inte påverka avsättningens storlek. Gottgörelsen skall istället redovisas som en tillgång när det är så gott som säkert att företaget kommer att få den om det reglerar åtagandet. Värdet på gottgörelsen får dock inte överstiga värdet på avsättningen.
16. I resultaträkningen får den gottgörelse som har koppling till avsättningen redovisas som en minskning av den kostnad som avsättningen innebär.

När och hur skall avsättningar omprövas?

17. En avsättning i balansräkningen skall omprövas på balansdagen för det efterföljande räkenskapsåret. De punkter som gäller för redovisning av en avsättning gäller även för omprövningen av avsättningen. Om det saknas skäl för en fortsatt avsättning – helt eller delvis – skall avsättningen återföras i motsvarande mån.

Avsättningen skall inte omprövas enbart på grund av en framtida ändring av den statslåneränta som har använts vid en nuvärdesberäkning enligt punkt 11.

Vad får en avsättning användas till?

18. En avsättning får bara tas i anspråk för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.

*Särskilda tillämpningar av det allmänna rådet när det gäller avsättningar**Förlustkontrakt*

19. Ett förlustkontrakt är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden enligt kontraktet överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna. Om ett företag har ett förlustkontrakt skall det beräkna och redovisa en avsättning för den på så sätt beräknade förlusten. Oundvikliga utgifter är det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

Framtida rörelseförluster

20. Ett företag får inte göra avsättning för framtida rörelseförluster.

Omstruktureringar

21. Ett företag skall göra en avsättning för omstruktureringsutgifter när
- det finns ett legalt åtagande enligt punkt 22 eller ett informellt åtagande enligt punkt 23, och
 - förutsättningarna i övrigt för en avsättning enligt punkt 5 är uppfyllda.
22. Om en omstrukturering innebär försäljning av en verksamhet, uppstår det inte något åtagande om försäljningen förrän det finns ett bindande försäljningsavtal. Om försäljningen utgör en del av en omstrukturering, kan det dock uppstå ett informellt åtagande enligt punkt 23 för andra delar av omstruktureringen än försäljningen, redan innan det finns ett bindande försäljningsavtal.
23. Ett informellt åtagande att omstrukturera uppstår då det som anges i andra stycket om omstruktureringsplan och tredje stycket om välgrundad förväntan hos de berörda är uppfyllt.

En omstruktureringsplan skall vara detaljerad och fastställd. Av planen skall minst framgå

- vilka verksamheter som omfattas av de beslutade åtgärderna,
- vilka anläggningar som berörs,
- vilka platser och vilka funktioner planen avser och vilket ungefärligt antal anställda personer som kommer att erhålla uppsägningslön,
- vilka utgifter åtgärderna kommer att medföra, samt
- under vilken tidsperiod åtgärderna skall genomföras.

En välgrundad förväntan hos de berörda på att planen kommer att genomföras uppstår genom att företaget

- har påbörjat genomförandet av planen, eller
- har tillkännagivit planens huvuddrag.

24. En avsättning för omstrukturering skall enbart omfatta de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen. En utgift anses som direkt om den

- a) är betingad av omstruktureringen, och
- b) saknar samband med företagets pågående verksamheter.

De direkta utgifterna skall beräknas enligt punkterna 6–12.

25. Som en följd av punkt 24 får en avsättning för omstrukturering inte omfatta utgifter för
- a) omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,
 - b) marknadsföring, eller
 - c) investeringar i nya system och distributionsnät.

Ansvarsförbindelser

26. När företaget inte kan göra någon tillförlitlig uppskattning av åtagandet skall det lämna upplysning om en ansvarsförbindelse, om inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.

Företaget skall dock alltid lämna upplysning om ansvarsförbindelse när det gäller en borgensförbindelse eller liknande, om denna inte innebär att det finns ett åtagande som skall redovisas som skuld eller avsättning.

27. En ansvarsförbindelse skall omprövas på balansdagen för det efterföljande räkenskapsåret. Om ett utflöde av resurser har blivit troligt skall företaget redovisa en avsättning om förutsättningarna enligt punkt 5 är uppfyllda.

Solidariska åtaganden

28. Ett solidariskt åtagande som inte skall redovisas som skuld skall redovisas som
- a) en avsättning i fråga om den del av åtagandet där det är troligt med ett utflöde av resurser, samt
 - b) en ansvarsförbindelse i fråga om den del av åtagandet som någon annan part förväntas infria.

Vilka upplysningar skall lämnas?

Avsättningar

29. För varje slag av avsättningar skall företaget lämna upplysningar om
- 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) utnyttjade belopp som har återförts under perioden, samt
 - e) ökningen under perioden av diskonterade belopp på grund av ändringar i beräkningar som görs med stöd av punkt 12.

Det krävs inte några jämförelsetal för dessa upplysningar.

30. Dessutom skall upplysningarna för varje slag av avsättningar innehålla
- a) en kortfattad beskrivning av åtagandet samt den förväntade tidpunkten för det utflöde av resurser som åtagandet leder till,
 - b) en indikation om osäkerheter i fråga om belopp eller tidpunkt för dessa utflöden,
 - c) när det är nödvändigt, en uppgift om betydelsefulla antaganden som gjorts om sådana framtida händelser som behandlas i punkt 10, samt
 - d) uppgift om förväntade gottgörelser med angivet belopp för varje gottgörelse som redovisas som tillgång.
31. Upplysningar om avsättningar kan redovisas sammanslagna, om posterna bedöms vara tillräckligt lika för att en enda upplysning om dem uppfyller kraven i punkterna 30 a och b. I så fall skall det som sägs i punkt 30 gälla varje sammanslagen kategori av avsättningar.

Ansvarsförbindelser

32. När ett företag skall redovisa en ansvarsförbindelse enligt punkt 26 skall det för varje ansvarsförbindelse lämna en kortfattad beskrivning av ansvarsförbindelsens karaktär på balansdagen och, när det är praktiskt möjligt, även
- a) en uppskattning av dess finansiella effekt, beräknad enligt punkterna 6–12,
 - b) en indikation om osäkerheterna i fråga om belopp eller tidpunkt för utflöden som ansvarsförbindelsen kan leda till, samt
 - c) möjligheten för företaget att få gottgörelse.

När företaget inte lämnar information enligt a–c skall det ange detta.

33. Upplysningar om ansvarsförbindelser kan redovisas sammanslagna, om posterna bedöms vara tillräckligt lika för att en enda upplysning om dem uppfyller kraven i punkterna 32 a och b. I så fall skall det som sägs i punkt 32 gälla varje sammanslagen kategori av ansvarsförbindelser.

Blandade upplysningar

34. När det på grund av likartade omständigheter uppstår både en avsättning och en ansvarsförbindelse, lämnar företaget de upplysningar som krävs i punkterna 29–32 på ett sätt som visar sambandet mellan avsättningen och ansvarsförbindelsen.

Undantag från upplysningskravet

35. I vissa, ytterst sällsynta fall behöver ett företag inte lämna sådana upplysningar som anges i punkterna 30–34. Ett sådant undantagsfall är t.ex. att en eller flera uppgifter som krävs i punkterna kan ha en menlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist med andra parter. Företaget skall då istället lämna uppgift om tvistens karaktär.

Byte av redovisningsprincip

36. Tillämpningen av detta allmänna råd kan innebära att företaget måste byta redovisningsprincip. Om företaget tidigare redovisat avsättningar enligt andra principer än dem som följer av detta allmänna råd, behöver det inte räkna om de tidigare avsättningarna.

Ikraftträdande

37. Detta allmänna råd träder i kraft den xxx 2004. Det får tillämpas från ikraftträdandet och skall tillämpas senast för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2004.

Kommentarer

Tillämpning (punkt 1–3)

Allmänt (punkt 1)

BFNs allmänna råd om redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser gäller för de icke-noterade näringsdrivande företag som väljer att inte tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. Det allmänna rådet innebär att företagen under vissa förutsättningar är skyldiga att redovisa en avsättning i balansräkningen eller att lämna upplysning om en ansvarsförbindelse i balansräkningen.

I RR 16 definieras en eventualtillgång som 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. Enligt RR 16 skall ett företag inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen. Däremot skall det lämna upplysning när ett inflöde av resurser är troligt. När det troliga inflödet blir så gott som säkert är det inte längre fråga om en eventualtillgång utan om en tillgång som redovisas i balansräkningen.

Företeelsen eventualtillgång enligt RR 16 berör en situation som kan råda innan en tillgång redovisas i balansräkningen. Plikten att upplysa om en eventualtillgång har tagits bort för att tillämpningen av det allmänna rådet skall bli enklare. Det allmänna rådet behandlar därför enbart frågan om avsättningar och ansvarsförbindelser.

Företagskategorier (punkt 2)

Att uppfylla kraven på upplysningarnas innehåll i punkt 29–35 i det allmänna rådet medför troligen en viss ytterligare arbetsinsats för det enskilda företaget. Av förenklings skull kan därför små företag och koncerner liksom medelstora företag och koncerner undantas från upplysningskraven, dock med ett undantag. För att en utomstående skall kunna bedöma de åtaganden som finns i sådana företag och koncerner behövs den ytterligare upplysning som regleras i punkt 30 a, dvs. en för

varje slag av avsättning kortfattad beskrivning av åtagandet och den förväntade tidpunkten för det utflöde av resurser som åtagandet leder till.

Undantag (punkt 3)

I det allmänna rådet behandlas hur företag skall redovisa avsättningar och ansvarsförbindelser och vilka upplysningar de skall lämna, med undantag för när avsättningarna och ansvarsförbindelserna uppstår i några speciella fall. I dessa undantagsfall finns det – förutom när det gäller a – andra redovisningsnormer som behandlar avsättningar och ansvarsförbindelser. För undantagen i b, d, e och f finns det andra vägledningar från BFN. När det gäller g och h har BFN ännu inte anpassat Redovisningsrådets rekommendationer för näringsdrivande icke-noterade företag. I avvaktan på en sådan anpassning kan de icke-noterade företagen hämta vägledning från rekommendationerna, jfr BFNs vägledning Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (med det allmänna rådet BFNAR 2000:2). När det gäller undantaget i c är Finansinspektionen normgivare.

a) finansiella instrument som redovisas till verkligt värde

Undantaget för finansiella instrument som redovisas till verkligt värde innebär att det allmänna rådet är tillämpligt på andra finansiella instrument. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 27, Finansiella instrument: upplysningar och klassificering, definieras ett finansiellt instrument som varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag.

b) kontrakt som verkställs längre fram och som inte är förlustkontrakt

Ett kontrakt som verkställs längre fram är ett kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt något av sina åtaganden eller ett kontrakt där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina åtaganden. Ett typexempel på ett kontrakt som verkställs längre fram är ett anställningsavtal, som innebär att den anställde skall utföra arbete åt arbetsgivaren och att arbetsgivaren skall betala ersättning till den anställde för det utförda arbetet.

Ett kontrakt som verkställs längre fram kan under vissa förutsättningar bli ett förlustkontrakt. I den situationen skall det allmänna rådet tillämpas på kontraktet. Det finns dock två undantag. Det ena undantaget är det som anges i punkt f om framtida förluster vid redovisning av varulager. Det andra undantaget gäller beräkningen av framtida förluster på tjänsteuppdrag. I BFNs vägledning Redovisning av intäkter (med det allmänna rådet BFNAR 2003:3) konstateras följande om tjänsteuppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativregeln: ”En bedömd förlust skall i sin helhet omgående redovisas som kostnad samma period som förlusten identifieras, oavsett om arbetet påbörjats eller inte”.

c) försäkringsavtal i försäkringsföretag

Undantaget i c innebär att det allmänna rådet skall tillämpas av försäkringsföretag utom i de fall åtagandet uppstått på grund av försäkringsavtal (i sådana fall är Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd för försäkringsföretag tillämpliga). Det allmänna rådet skall också tillämpas på försäkringsliknande åtaganden i företag som inte är försäkringsföretag.

d) leasingavtal som inte är förlustkontrakt

Leasingavtal behandlas i BFNs vägledning Redovisning av leasingavtal (med det allmänna rådet BFNAR 2000:4). Där definieras ett leasingavtal som ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar (ibland kallas leasingavtal för hyresavtal). Det är först när ett leasingavtal blir ett förlustkontrakt som detta allmänna råd, om redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser, blir tillämpligt.

e) redovisning av uppskjuten skatt

Redovisning av inkomstskatter behandlas i BFNs vägledning Redovisning av inkomstskatter (med det allmänna rådet BFNAR 2001:1). Med inkomstskatter avses där samtliga inhemska och utländska skatter som grundas på företagets skattepliktiga resultat. Inkomstskatter innefattar även kupongskatter som dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures betalar vid utdelning.

Vägledningen Redovisning av inkomstskatter behandlar två situationer. Den ena situationen gäller aktuell skatt, dvs. hur ett företag skall redovisa skatt som det skall betala eller få tillbaka avseende det skattepliktiga resultatet för det aktuella året. Den andra situationen gäller uppskjuten skatt, dvs. hur ett företag skall redovisa framtida skattekonsekvenser av händelser som det har beaktat i sin redovisning eller deklaration. Vägledningen behandlar däremot inte frågan om avsättningar och ansvarsförbindelser i samband med skattetvister, dvs. situationer där det uppstår en tvist mellan företaget och skattemyndigheten om storleken på den skatt som skall betalas.

f) framtida förluster vid redovisning av varulager

Framtida förluster vid redovisning av varulager behandlas i BFNs vägledning Redovisning av varulager (med det allmänna rådet BFNAR 2000:3). Där konstateras följande om framtida förluster:

”Om en order bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas då den kan beräknas. Även förluster som överstiger nedlagda kostnader ska beaktas och överskjutande del redovisas som skuld. Reservering för förlust ska likaledes ske då förlust kan förutses på arbeten som kontrakterats men på vilka kostnader icke nedlagts på balansdagen. – För sannolika förluster på varuinköp hänförliga till icke annullerbara inköpskontrakt, dvs. där verkligt värde är lägre än det kontrakterade priset, ska reservering göras,

även om varorna inte upptagits som tillgång. Även för icke annullerbara försäljningskontrakt för vilka beräknad anskaffningskostnad är högre än kontrakterat pris ska reservering göras för sannolik förlust.”

g) entreprenadavtal

Entreprenadavtal behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag.

h) ersättningar till anställda

Ersättningar till anställda behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 29 Ersättningar till anställda. Rekommendationen reglerar fem typer av ersättningar till anställda:

- a) kortfristiga ersättningar till anställda (t.ex. löner och sociala kostnader),
- b) ersättningar efter avslutad anställning (t.ex. pensioner),
- c) övriga långfristiga ersättningar till anställda (t.ex. ledighet för dem som varit anställda under lång tid),
- d) ersättningar vid uppsägning, och
- e) aktierelaterade ersättningar.

När det gäller aktierelaterade ersättningar innehåller rekommendationen inga regler för redovisningen eller beräkningen. Däremot kräver rekommendationen vissa upplysningar om sådana ersättningar.

Redovisning av pensioner behandlas även i FARs rekommendation nr 4, Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad.

Definitioner (punkt 4)

Avsättning och skuld

I det allmänna rådet definieras avsättningar som skulder som är ovissa när det gäller förfallotidpunkt eller belopp (jfr 3 kap. 9 § första stycket ÅRL).

En typisk skuld är en leverantörsskuld som avser varor eller tjänster som företaget har tagit emot och där det har träffats en överenskommelse om betalning som har formaliserats, t.ex. genom fakturering. En annan vanligt förekommande skuld är en upplupen kostnad. Den kan t.ex. avse varor eller tjänster som företaget har tagit emot men som ännu inte fakturerats, men också ersättningar till anställda, t.ex. intjänad semesterersättning. Även om betalningstidpunkten för upplupna kostnader ännu inte är bestämd eller beloppens storlek ibland måste uppskattas, är osäkerheten i allmänhet mycket mindre än för avsättningar.

Redovisning av en skuld behandlas i exempel 9 A.

Avskrivningar, nedskrivningar och reserveringar för osäkra fordringar utgör justeringar av det redovisade värdet på tillgångar. Sådana justeringar redovisas inte som avsättningar och behandlas därför inte i det allmänna rådet (jfr 3 kap. 9 § andra stycket ÅRL).

Förpliktande händelse

En inträffad händelse som lett till ett åtagande kallas en förpliktande händelse. För att en händelse skall vara förpliktande krävs det att företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera det åtagande som händelsen givit upphov till. Så är fallet endast om regleringen av åtagandet kan tvingas fram med stöd av avtal eller offentligrättsliga regler, eller om händelsen – som även kan vara en åtgärd av företaget – skapar välgrundade förväntningar hos tredje man på att företaget kommer att fullgöra åtagandet.

Legalt åtagande och informellt åtagande

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte nödvändigt att företaget känner till vem motparten är – åtagandet kan till och med vara gentemot allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt. Ett beslut i företaget att i framtiden göra vissa investeringar i verksamheten ger därför inte upphov till ett åtagande.

Kravet på att ett åtagande skall omfatta en utomstående part behandlas i exempel 4.

Det kan finnas olika grunder för ett åtagande. Beroende på grunden kan man dela upp åtaganden i legala och informella åtaganden.

Ett legalt åtagande kan ha sin grund i ett avtal med en utomstående part. Åtagandet kan även ha sin grund i offentligrättsliga regler. Det kan vara tvingande bestämmelser i lag eller bindande föreskrifter som ger upphov till åtagandet men också att en myndighet fattat ett beslut eller att en domstol meddelat en dom. Även ett åtagande som beror på en skyldighet enligt sedvanerätt hör till gruppen legala åtaganden.

Ett informellt åtagande uppstår när ett företag genom sitt eget handlande ger motparten en välgrundad förväntan på att företaget har vissa skyldigheter som det kommer att reglera. En sådan välgrundad förväntan kan uppstå om företaget följer en tidigare inarbetad praxis, om t.ex. reklamationer på visst sätt, eller följer riktlinjer som det offentliggjort, t.ex. angående omstrukturering av verksamheten.

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 av företaget. En lagändring kan innebära att ett företag får ett legalt åtagande att t.ex. åtgärda en tidigare förorsakad miljöskada, trots att det inte uppstod något sådant åtagande vid skadetillfället. På samma sätt kan ett informellt åtagande uppstå, om företaget i efterhand offentligt klargör att det har ett ansvar att åtgärda en tidigare förorsakad miljöskada.

Ett lagförslag ger inte i sig upphov till ett legalt åtagande. Först när lagförslaget har antagits av riksdagen kan det anses finnas ett legalt åtagande.

Ansvarsförbindelse

Allmänt sett är alla framtida utbetalningar som redovisas som avsättningar förenade med en viss osäkerhet, eftersom betalningstidpunkten eller storleken på betalningen är ovisst. Men ett åtagande som skall redovisas som en ansvarsförbindelse kännetecknas av en ännu större osäkerhet. Skillnaden mellan en avsättning och en ansvarsförbindelse kan därför beskrivas på följande sätt. En avsättning kännetecknas av att det finns ett åtagande och att det är troligt att regleringen av åtagandet kommer att kräva att resurser överförs. En ansvarsförbindelse däremot kännetecknas av att det är fråga om antingen ett möjligt åtagande där det återstår att bekräfta om det kommer att leda till ett utflöde av resurser eller ett faktiskt åtagande där det antingen inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller inte är möjligt att göra en tillräckligt tillförlitlig uppskattning av beloppet.

Avsättningar (punkt 5–25)

När skall ett företag redovisa en avsättning i balansräkningen? (punkt 5)

Den första förutsättningen för att företaget skall få redovisa en avsättning är att det har ett åtagande på grund av en inträffad händelse.

Det måste vara troligt att det kommer att krävas ett utflöde av resurser, liksom att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet. Ett utflöde av resurser är troligt om det är mer sannolikt, dvs. mer än 50 procents sannolikhet för, att ett utflöde kommer att ske än att så inte kommer att ske.

Kravet på en tillförlitlig uppskattning innebär att avsättningen måste vara mätbar. Det är ytterst ovanligt att det inte går att göra en tillförlitlig uppskattning. I så fall skall åtagandet inte redovisas som en avsättning.

Företaget skall bara redovisa en avsättning om det inte har någon realistisk möjlighet att påverka utflödet av resurser. Ett typfall där företaget inte kan påverka utflödet av resurser är om företagets handlande varit straffbart och lett till att företaget förväntas dömas till böter i en process. Detsamma gäller om företaget dragit på sig utgifter för sanering p.g.a. av att det brutit mot miljöbestämmelser. Företaget kan inte heller påverka utflödet av resurser om det t.ex. redan i samband med att det bygger en anläggning gör ett legalt eller informellt åtagande att reparera eller återställa skador som företagets anläggning kommer att orsaka. Detsamma gäller om ett företag, p.g.a. reglerna om produktansvar, kungjort ett beslut att återkalla en viss produkt som är befattad med konstaterade fel.

Om företaget har valmöjligheter som innebär att det har realistiska alternativ att påverka utflödet av resurser, får det inte göra någon avsättning. Så kan vara fallet när ett företag av olika skäl (t.ex. affärsmässiga, etiska eller rättsliga) känner sig tvunget att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på ett visst sätt i framtiden. Om

företaget i detta fall kan undvika den framtida utgiften genom sitt framtida handlande, exempelvis genom att bedriva sin verksamhet på något annat sätt, skall det inte redovisa någon avsättning.

När det finns ett antal likartade åtaganden skall företaget göra en avsättning för samtliga åtaganden om förutsättningarna i punkt 5 är uppfyllda. Detta prövas i så fall genom en samlad bedömning av åtagandena. Sannolikheten för ett utflöde av resurser för varje enskilt åtagande kan vara liten, men det kan – om man ser till alla likartade åtaganden företaget har – sammantaget vara troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas.

Det allmänna rådet behöver inte tillämpas på oväsentliga poster, jfr BFNs vägledning Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (med det allmänna rådet BFNAR 2000:2).

Hur skall avsättningar beräknas? (punkt 6–12)

Enligt punkt 6 skall avsättningar beräknas före skatt. Redovisningen av de skattemässiga konsekvenserna av avsättningar – liksom förändringar i dessa – behandlas i BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter.

Enligt punkt 7 skall vinster vid en förväntad avyttring av en tillgång inte beaktas vid beräkningen av en avsättning. Det gäller även om den förväntade avyttringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen.

I punkt 8 återfinns huvudregeln om hur en avsättning skall beräknas. Av den framgår det att avsättningen skall göras med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av vad ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera åtagandet på balansdagen eller för att då föra över det till tredje man. Denna huvudregel innebär att företaget beaktar risk och osäkerhet samt att det värde som räknas fram är nuvärdet av den framtida utbetalningen. Det skall finnas en dokumenterad utredning till grund för bedömningen. Det kan i vissa fall vara nödvändigt att komplettera bedömningsunderlaget med yttranden från oberoende experter.

I praktiken är det troligen ofta mycket svårt att bestämma avsättningen enbart med ledning av huvudregeln. Därför anvisar BFN i de efterföljande punkterna (9–11) en förenklad metod. Den innebär att företaget normalt kan utgå ifrån vissa belopp som finns eller kan tas fram på balansdagen, t.ex. belopp som anges i myndighetsbeslut. Eftersom sådana värden inte är nuvärdesberäknade, skall en sådan beräkning göras i vissa fall (punkt 11–12).

Användningen av punkt 9 a behandlas i exempel 1 och 3. Användningen av punkt 9 b behandlas i exempel 7 B.

Bestämmelsen i punkt 9 c tar sikte på tvister, antingen mellan ett företag och en myndighet eller mellan företaget och någon annan person vid en domstol. I båda fallen kan man tänka sig två möjliga situationer. Den ena situationen är att myndigheten ännu inte meddelat något beslut eller att domstolen ännu inte meddelat

någon dom. Avsättningen skall då beräknas enligt huvudregeln i punkt 8. Om däremot myndigheten har meddelat sitt beslut eller domstolen sin dom, kan företaget enligt punkt 9 c beräkna avsättningen till det belopp som företaget ålagts att betala enligt beslutet eller domen. Förutsättningen för avsättningen är dock att tvisten fortfarande pågår, dvs. att företaget har överklagat beslutet eller domen. Om företaget däremot har godtagit betalningsförpliktelsen enligt beslutet eller domen, men inte betalat beloppet på balansdagen, är förpliktelsen så säker att beloppet skall redovisas som skuld i bokslutet.

Användningen av punkt 9 c behandlas i exempel 9 B och C.

Framtida händelser som kan påverka det belopp som krävs för att reglera ett åtagande skall avspeglas i en avsättning när det finns omständigheter som talar för att de kommer att inträffa. Detta regleras i punkt 10. Ett företag kan t.ex. göra den bedömningen att framtida teknikförändringar kommer att medföra att utgiften för sanering i slutet av en anläggnings livslängd kommer att vara lägre än en motsvarande utgift vid bokslutstidpunkten. Det är därför lämpligt att exempelvis ta hänsyn till förväntade utgiftsminskningar till följd av ökad erfarenhet av att använda befintlig teknik. Företaget skall dock inte föregripa utvecklingen av en helt ny teknik när det beräknar avsättningar, såvida beräkningen inte stöds av tillräckliga, objektiva omständigheter.

I punkt 11 finns bestämmelser om nuvärdesberäkning. 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. En avsättning skall nuvärdesberäknas om den sannolika betalningstidpunkten infaller fem år eller senare från balansdagen. En avsättning får nuvärdesberäknas även om betalningstidpunkten inträffar tidigare. Av förenklingskäl skall företaget vid nuvärdesberäkningen använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad till närmast hela procenttal.

Om företaget har gjort en nuvärdesberäkning, skall avsättningen ökas i takt med att utbetalningstidpunkten närmar sig. Ökningen skall redovisas i resultaträkningen som en räntekostnad och inte som en sådan kostnad som avsättningen hänför sig till.

Hur skall gottgörelser behandlas? (punkt 13–16)

Ibland kan ett företag räkna med att en tredje part betalar delar av eller hela det belopp som krävs för att reglera ett åtagande, exempelvis när det finns försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier. Den tredje parten kan antingen ersätta företaget för vad det betalat eller betala direkt. Tredje partens betalning utgör i dessa fall en gottgörelse (punkt 13).

I det fall företaget inte kan bli betalningsansvarigt om tredje parten inte fullgör sitt åtagande om gottgörelse får företaget, enligt punkt 14, räkna av tredje partens åtagande när det beräknar avsättningens storlek.

I övriga fall skall gottgörelsen tas upp som en tillgång, när det är så gott som säkert att företaget kommer att få den om det reglerar åtagandet (punkt 15). I det fall ett företag förväntar sig en ersättning från ett försäkringsbolag för en uppkommen skada, får det inte nettoredovisa den förväntade ersättningen från försäkringsbolaget och den ersättning det måste lämna till den skadelidande parten. Som avsättning skall således redovisas den ersättning företaget räknar med att behöva lämna för skadan och som fordran på försäkringsbolaget den förväntade försäkringsersättningen.

Anledningen till att avsättningar och gottgörelser inte kan kvittas när avsättningen beräknas är det kvittningsförbud som finns i 2 kap. 4 § 6. ÅRL. Däremot får kvittning ske i resultaträkningen (punkt 16).

När och hur skall avsättningar omprövas? (punkt 17)

Avsättningarna skall omprövas vid varje balansdag och justeras när det finns behov. Utformningen av punkten innebär att samma krav som det allmänna rådet anger för bedömningen av om en avsättning överhuvudtaget skall redovisas även gäller för omprövningen av en redan gjord avsättning. Om det inte finns några skäl för en fortsatt avsättning, innebär omprövningen att hela avsättningen, eller en del av avsättningen, skall återföras. En avsättning skall kostnadsföras vid avsättningstillfället, och en återföring av avsättningen skall följaktligen också redovisas i resultaträkningen.

Om en avsättning nuvärdesberäknats enligt punkt 11 skall den statslåneränta som använts vid beräkningen av avsättningen också användas vid omprövningen av avsättningen, även om statslåneräntan har ändrats under tiden.

Vad får en avsättning användas till? (punkt 18)

Endast de utgifter som den ursprungliga avsättningen var avsedd för kan minska avsättningen. Om man skulle kunna hänföra utgifter till en avsättning som ursprungligen gjorts i ett annat syfte, skulle man kunna dölja att det är fråga om två olika händelser och avsättningsbehov.

Om ett företag t.ex. har gjort en avsättning för ett åtagande att återställa mark efter grusutvinning och utgifterna för åtagandet senare inte uppgår till det belopp som avsatts, skall den överskjutande delen av avsättningen återföras. Detta skall ske även om företaget samtidigt finner att det måste göra en ny avsättning för ett annat ändamål med ett lika stort belopp som det återförda beloppet.

Särskilda tillämpningar av det allmänna rådet när det gäller avsättningar (punkt 19–25)

Förlustkontrakt (punkt 19)

Ett förlustkontrakt är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna. Företaget skall beräkna och redovisa en avsättning för den beräknade förlusten på ett förlustkontrakt.

Endast sådana åtaganden som finns på balansdagen och som är baserade på historiska händelser skall redovisas i företagets balansräkning.

Många kontrakt kan hävas utan någon ersättning till motparten, och därför uppstår det inte något åtagande. Det gäller exempelvis för vissa rutinmässiga inköpsbeställningar. Men i andra kontrakt regleras både rättigheter och skyldigheter för avtalsparterna. När en händelse inträffar som gör att företaget kan räkna med att ett sådant kontrakt kommer att bli förlustbringande, är kontraktet ett förlustkontrakt. I köpeavtal är det vanligt att säljaren har ett åtagande att leverera en beställd vara eller tjänst och att köparen har ett åtagande att betala för det beställda. Om någon av parterna är i dröjsmål med sitt åtagande, kan den bli skadeståndsskyldig. I vanliga hyresavtal har uthyraren ett åtagande att tillhandahålla det som hyrs ut medan hyresgästen har ett åtagande att betala hyra. Även i det fallet kan skadestånd aktualiseras. Sådana kontrakt kan utvecklas till förlustkontrakt om övriga förutsättningar är uppfyllda (jfr vad som sägs om begreppet oundvikliga utgifter i nästa avsnitt).

Kontrakt som skall verkställas längre fram men som inte är förlustkontrakt regleras inte av det allmänna rådet (se undantaget i punkt 3 b).

Det är viktigt att påpeka att med oundvikliga utgifter avses utgifter som företaget inte kan undandra sig. Om ett företag med hyresvärdens medgivande i andra hand hyr ut en lokal som det inte kan utnyttja, uppstår det inga oundvikliga utgifter för hyra eller skadestånd. Hyreskontraktet får därmed inte heller karaktär av förlustkontrakt.

Framtida rörelseförluster (punkt 20)

Med framtida rörelseförluster menas förluster som beror på händelser i den fortsatta verksamheten i företaget. Framtida rörelseförluster uppfyller därför inte de krav på avsättningar som ställs upp i punkt 5.

Det kan ibland vara svårt att dra gränsen mellan ett förlustkontrakt och en framtida rörelseförlust. Exempel 5 och 6 i bilaga 2 får illustrera gränsdragningen. I båda fallen handlar det om en hyrd fabrik, men i exempel 5 är det fråga om ett förlustkontrakt och i exempel 6 en framtida rörelseförlust.

Omstruktureringar (punkt 21–25)

Om ett företag skall omstrukturera verksamheten, kan det innebära ökade utgifter för företaget.

Följande är exempel på vad som kan vara omstruktureringar:

- a) försäljning eller avveckling av en verksamhetsgren,
- b) nedläggning av en verksamhet i ett land eller en region, eller omlokalisering av en verksamhet 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 omstrukturering kan innebära att det uppstår både legala och informella åtaganden. Företaget kan t.ex. besluta att försälja en verksamhetsgren medan en annan verksamhetsgren omlokaliseras till en annan region. Ett legalt åtagande kan i detta fall uppstå när det gäller den verksamhet som skall säljas till en utomstående part. För den verksamhetsgren som skall omlokaliseras kan det uppstå ett informellt åtagande efter det att företaget kungjort sin omlokaliseringsplan för allmänheten. Nedan beskrivs mer ingående skillnaden mellan de båda fallen.

Enligt punkt 22 uppstår ett legalt åtagande att sälja en verksamhet först då det finns ett bindande försäljningsavtal mellan parterna. Så länge det inte finns något bindande försäljningsavtal kan företaget ändra sig. Företaget kan bestämma sig för att agera på ett annat sätt, t.ex. om det inte finns någon köpare som är beredd att köpa på rimliga villkor. Även om ett företag har fattat ett beslut om att sälja en verksamhet och tillkännagivit beslutet offentligt, har det således inte åtagit sig att sälja förrän det finns en köpare och ett bindande försäljningsavtal.

Enligt punkt 23 uppstår ett informellt åtagande då företaget har upprättat en omstruktureringsplan och det har uppstått en välgrundad förväntan hos de berörda. En välgrundad förväntan har uppstått när företaget har påbörjat genomförandet av en omstruktureringsplan eller tillkännagivit planens huvuddrag. I små företag är det mindre vanligt att man arbetar med omstruktureringsplaner. Förutsättningarna för att få redovisa en avsättning för utgifterna vid en omstrukturering finns därför normalt först när det uppstått ett legalt åtagande.

Att ett företag har börjat genomföra 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 bara om informationen är så detaljerad och ges på sådant sätt att det skapar välgrundade förväntningar hos andra parter, t.ex. kunder, leverantörer och anställda eller deras företrädare, på att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

Även om ett ledningsbeslut i sig självt inte ger upphov till ett informellt åtagande, kan det tillsammans med andra inträffade händelser skapa ett sådant åtagande. Exempelvis kan förhandlingar med personalföreträdare om avgångsvederlag ha slutförts med förbehåll endast för styrelsens godkännande. När styrelsen väl godkänt uppgörelsen och detta meddelats till övriga parter, har företaget ett informellt åtagande att omstrukturera, om villkoren i punkt 23 i övrigt uppfylls.

Om företaget har påbörjat omstruktureringen eller meddelat de berörda dess huvuddrag först efter balansdagen bör företaget lämna upplysningar om detta förhållande. Upplysningarna kan vara av sådan karaktär att de omfattas av ÅRLs krav på upplysningar i förvaltningsberättelsen.

En avsättning för omstrukturering får enbart omfatta de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen. Enligt punkt 24 anses en utgift som direkt om den är betingad av omstruktureringen och inte har något samband med företagets pågående verksamheter. När en maskin flyttas från en plats till en annan medför det utgifter som har samband med företagets pågående verksamhet. En avsättning får därför inte innehålla sådana utgifter.

Som en följd av punkt 24 får utgifter för omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget, för marknadsföring eller för investeringar i nya system och distributionsnät inte ingå i en avsättning för omstrukturering (punkt 25).

Det allmänna rådet gäller inte vid redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser som uppstår på grund av ersättningar till anställda, jfr punkt 3 h. Undantagsbestämmelsen innebär att utgifter som avser ersättningar till anställda i samband med omstruktureringar, t.ex. avgångsvederlag och pensioner, inte omfattas av bestämmelserna om omstruktureringar i detta allmänna råd.

Ansvarsförbindelser (punkt 26–27)

I punkt 26 anges när ett företag skall redovisa en upplysning om en ansvarsförbindelse. En ansvarsförbindelse skall redovisas när det inte finns skäl att redovisa en avsättning. Om sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten skall någon upplysning inte lämnas.

I andra stycket i punkten finns ett specialfall angivet, nämligen borgensförbindelser och liknande förbindelser. Med liknande förbindelser avses andra fall där företaget ställt säkerheter för andras skulder, t.ex. genom att pantsätta sin egendom. Om borgensförbindelsen inte skall redovisas som en skuld eller avsättning, skall således en upplysning om ansvarsförbindelse lämnas.

Av 3 kap. 1 § första stycket ÅRL framgår att en ansvarsförbindelse skall redovisas inom linjen i balansräkningen. Att en upplysning skall redovisas inom linjen innebär att den skall tas upp på en särskild plats i balansräkningen utan att något belopp skall räknas in i balansomslutningen. Om det bara finns ett fåtal ansvarsförbindelser bör de särredovisas. Om antalet ansvarsförbindelser däremot är stort, kan de redovisas sammantaget i balansräkningen och specificeras i en not.

Solidariska åtaganden (punkt 28)

Ett företag kan ha solidariskt ansvar för ett åtagande. Ett vanligt exempel på solidariska åtaganden är när två företag gemensamt tagit ett banklån med solidariskt betalningsansvar för företagen. Ett annat vanligt exempel är om ett företag gått i borgen såsom för egen skuld för ett annat företag.

Att ett företag har ett solidariskt åtagande innebär att det tillsammans med någon annan svarar för att åtagandet fullföljs i förhållande till borgenären. Solidariska åtaganden skall i vissa fall redovisas som skulder och i andra fall som avsättningar eller ansvarsförbindelser. Om två företag svarar solidariskt för ett gemensamt

banklån, redovisas det som skuld hos respektive företag till den del ett utflöde av resurser är säkert eller så gott som säkert för företaget. Varje företag skall då bedöma sannolikheten för ett utflöde av sina egna resurser. I andra situationer kan det vara aktuellt att redovisa en avsättning, t.ex. om ett företag gått i borgen med solidariskt betalningsansvar för ett annat företag och företaget fått kännedom om att banken inte fått betalning från det andra företaget. Företaget skall i så fall göra en avsättning för den del av åtagandet där ett utflöde av resurser är troligt, dvs. det belopp som företaget troligen kommer att behöva betala till banken. För resterande delar av åtagandet skall företaget lämna en upplysning om en ansvarsförbindelse.

Vilka upplysningar skall lämnas? (punkt 29–35)

I ÅRL finns det krav på upplysningar om avsättningar. I 5 kap. 2 § första stycket anges att principerna för värdering av avsättningar skall anges. För vissa företag gäller därutöver enligt 3 kap. 10 § första stycket att större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen skall specificeras i balansräkningen eller i en not.

I 5 kap. 11 § andra stycket ÅRL finns det krav på särskild upplysning i det fall företaget har ingått en ansvarsförbindelse till förmån för ett koncernföretag.

I punkt 29–31 anges närmare vad upplysningarna om avsättningar skall innehålla och i punkt 32–33 vad upplysningarna om ansvarsförbindelser skall innehålla.

Av punkt 2 framgår vilka upplysningskrav som små företag och koncerner respektive medelstora företag och koncerner inte behöver tillämpa.

Exempel

Alla företag i exemplen har kalenderår som räkenskapsår.

1. Produktgarantier

<i>Förutsättningar</i>	En tillverkare ger garantier till köparen vid försäljningstillfället. Enligt försäljningsvillkoren åtar sig tillverkaren att genom reparation eller utbyte åtgärda tillverkningsfel som upptäcks inom två år ifrån försäljningsdagen. Tillverkarens tidigare erfarenhet visar att det i en del fall är troligt att garantin kommer att utnyttjas.
<i>Tänk så här</i>	Tillverkaren har ett legalt åtagande gentemot köparen på grund av garantin vid försäljningen av produkten. Det får anses troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet.
<i>Redovisa så här</i>	<p>Tillverkaren gör en gemensam avsättning i balansräkningen för samtliga sina åtaganden gentemot köparna på balansdagen. Avsättningen beräknas till 500 000 kronor med ledning av det faktiska utfallet under räkenskapsåret på grund av tidigare åtaganden. Motsvarande avsättning i balansräkningen för det föregående räkenskapsåret uppgick till 400 000 kronor. Eftersom den utgående avsättningen innebär en ökning i förhållande till den ingående avsättningen bokförs en kostnad på (500 000 – 400 000 =) 100 000 kronor i resultaträkningen.</p> <p>Vid inkomstbeskattningen gäller enligt den s.k. schablonregeln att avdraget för framtida garantiutgifter inte får överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden, bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter (16 kap. 4 § inkomstskattelagen, IL). I detta fall kommer därför avsättningen i balansräkningen och avdraget vid beskattningen att stämma överens.</p> <p>Om tillverkaren finner att ett genomsnitt av det faktiska utfallet för flera år ger en mera tillförlitlig beräkning av avsättningen och avsättningen därför beräknas till ett högre belopp än 500 000 kronor, uppstår det en skillnad mellan redovisning och beskattning (under vissa förutsättningar kan dock avdrag medges enligt den s.k. utredningsregeln, dvs. med ett högre belopp än enligt schablonregeln – se 16 kap. 5 § IL).</p> <p>Förutom att göra en avsättning i balansräkningen måste företaget lämna viss information i årsredovisningen. Informationen kan se ut på följande sätt (det antas att tillverkaren hör till någon av kategorierna små eller medelstora företag):</p> <p><i>En avsättning på 500 000 kronor har gjorts för förväntade garantikrav på produkter som sålts under de senaste två</i></p>

	<i>räkenskapsåren. Större delen av utgifterna beräknas uppstå under påföljande räkenskapsår och hela utgiften inom två år från balansdagen.</i>
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 5, 9 a och 30 a.

2. Miljöskada

<i>Förutsättningar</i>	Ett svenskt företag har i sin verksamhet förorenat marken i ett land som saknar miljölagstiftning. Företaget har en allmänt offentliggjord miljöpolicy som innebär att det skall sanera all nedsmutsning som det orsakar. Företaget har rykte om sig att följa denna policy.
<i>Tänk så här</i>	Företaget har ett informellt åtagande eftersom det dels har förorenat marken, dels har skapat en välgrundad förväntan hos dem som är berörda i det andra landet liksom hos allmänheten i Sverige på att det kommer att sanera marken. Det får anses troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet.
<i>Redovisa så här</i>	Företaget gör en avsättning i balansräkningen. Avsättningen skall grundas på en dokumenterad utredning om bl.a. omfattningen av föroreningen, de beräknade utgifterna för saneringen och tidsåtgången för saneringen. Det kan vara nödvändigt att hämta in yttranden ifrån oberoende experter för att beräkna omfattningen på åtagandet och storleken på det belopp som skall sättas av i balansräkningen.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 5 och 8.

3. Återbetalningspolicy

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag inom detaljhandeln har som policy att ge missnöjda kunder pengarna tillbaka även om det inte har någon legal skyldighet att göra detta. Denna policy är allmänt känd. Inkomsterna från försäljningen har intäktsredovisats i företaget i enlighet med vad som anges i BFNs vägledning Redovisning av intäkter (med det allmänna rådet BFNAR 2003:3) – jfr exempel 3 i vägledningen, Öppet köp.
<i>Tänk så här</i>	Företaget har ett informellt åtagande gentemot sina kunder på grund av försäljningen av varor, och det har skapat en välgrundad förväntan hos de kunder som är missnöjda med den köpta varan på att företaget kommer att ge pengarna tillbaka. Ett sådant åtagande väcker normalt frågan om åtagandet kan anses oväsentligt för företagets ställning och resultat. Om åtagandet är oväsentligt skall företaget inte vidta någon åtgärd redovisningen.
<i>Redovisa så här</i>	Eftersom det får anses troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet, skall företaget göra en avsättning. Avsättningen beräknas med ledning av det faktiska utfallet under räkenskapsåret på grund av åtagandet gentemot kunderna under det föregående räkenskapsåret.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 5 och 9 a.

4. Framtida utbyte

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag använder en panna i sin verksamhet. Pannan har ett invändigt foder som måste bytas ut vart femte år av tekniska skäl. På den aktuella balansdagen har fodret använts i tre år.
<i>Tänk så här</i>	Företaget vet att det måste byta ut fodret i pannan inom två år. Detta innebär dock inte att det inträffat en förpliktande händelse under det aktuella räkenskapsåret som medför en skyldighet att göra en avsättning. För att ett åtagande skall medföra en sådan skyldighet krävs det dessutom att åtagandet omfattar en utomstående part. I detta fall har företaget enbart ett åtagande gentemot sig självt.
<i>Redovisa så här</i>	Eftersom det inte finns något åtagande för företaget att byta ut fodret, redovisar företaget inte någon avsättning i balansräkningen och lämnar heller inte någon upplysning om en ansvarsförbindelse. Under det kommande räkenskapsår då fodret byts ut kommer företaget att redovisa utgiften för det nya fodret som en tillgång, och förbrukningen av det nya fodret kommer att redovisas genom avskrivningar under de följande fem åren – jfr BFNs vägledning Redovisning av materiella anläggningstillgångar (med det allmänna rådet BFNAR 2001:3).
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 4 och 5.

5. Förlustkontrakt

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag bedriver lönsam verksamhet i en hyrd fabrik. Under december 2003 flyttar företaget verksamheten till en ny fabrik. Hyresavtalet för den gamla fabriken löper ytterligare fyra år och kan inte sägas upp utan vidare. Fabriken kan heller inte hyras ut i andra hand till någon annan hyresgäst.
<i>Tänk så här</i>	Ett hyresavtal är i normala fall att betrakta som ett kontrakt som verkställs längre fram: en hyresvärd skall i framtiden tillhandahålla en hyreslokal och en hyresgäst skall i framtiden betala hyra för lokalen. Ett sådant avtal ger inte upphov till någon avsättningskyldighet, såvida det inte övergår till att bli ett förlustkontrakt. I detta fall har företaget ingen användning för fabriken i den fortsatta verksamheten. Samtidigt har företaget ett legalt åtagande, antingen att betala hyra under resterande hyrestid eller att betala skadestånd om det bryter avtalet i förtid. Det får anses troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet.
<i>Redovisa så här</i>	Företaget gör en avsättning för förlustkontraktet i balansräkningen för år 2003. Avsättningen beräknas till det lägsta beloppet av antingen summan av återstående hyror eller ett beräknat skadestånd.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 3 b, 5, 8 och 19.

6. Framtida rörelseförlust

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag bedriver verksamhet i en hyrd fabrik. När hyresavtalet träffades var det högkonjunktur och hyresnivån var hög (om hyresavtalet hade träffats på balansdagen, hade företaget fått betala en betydligt lägre hyra). Företaget går numera med förlust, bl.a. på grund av den höga hyran. Hyresavtalet löper ytterligare fyra år, och företaget ser inget annat alternativ än att fortsätta verksamheten i fabriken.
<i>Tänk så här</i>	Hyresavtalet är att betrakta som ett kontrakt som verkställs längre fram. Avtalet ger därför inte upphov till någon avsättningsskyldighet såvida det inte övergår till att bli ett förlustkontrakt (jfr exempel 4). I detta fall använder företaget fabriken i den fortsatta verksamheten, och därför blir hyresavtalet inte ett förlustkontrakt. Att företaget tvingas betala en hyra som är högre än marknadshyran på balansdagen medför inte att hyresavtalet får karaktär av förlustkontrakt.
<i>Redovisa så här</i>	Företaget gör ingen avsättning för hyresavtalet i balansräkningen.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x 3 b och 20.

7 A. Borgensåtagande

<i>Förutsättningar</i>	Företaget A går i borgen såsom för egen skuld (solidariskt) för företaget B:s banklån under år 2003. B:s finansiella ställning är god vid utgången av året, och banken har inte aviserat att den tänker vända sig till företaget A för att få betalning.
<i>Tänk så här</i>	Genom att företaget A gått i borgen såsom för egen skuld för företaget B:s banklån har det uppstått ett legalt åtagande för företaget A. Men företaget B:s finansiella ställning är god. Det är därför inte troligt att det krävs ett utflöde av resurser för att reglera åtagandet.
<i>Redovisa så här</i>	Företaget A gör ingen avsättning i balansräkningen. Däremot lämnar det en upplysning om en ansvarsförbindelse på grund av borgensåtagandet.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 26.

7 B. Borgensåtagande

<i>Förutsättningar</i>	Under år 2004 börjar företaget B:s verksamhet att gå sämre. I anslutning till balansdagen uppger företaget B till företaget A att det kan komma att få problem med att betala av banklånet i framtiden.
<i>Tänk så här</i>	Det legala åtagandet för företaget A finns redan sedan år 2003. Företaget A har nu fått information om att företaget B har ekonomiska problem. Eftersom företaget A har ett solidariskt åtagande, kan banken vända sig direkt till A utan att först kräva B, vilket får vägas in i bedömningen av om det är troligt att det krävs ett utflöde av resurser för att reglera åtagandet.
<i>Redovisa så här</i>	Företaget A gör en avsättning i balansräkningen för år 2004 om det bedöms som troligt att det kommer att få infria företaget B:s åtaganden gentemot banken. Om det är så gott som säkert att

	företaget A får betala banken, redovisar företaget i stället en skuld.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 5 och 9 b.

8 A. Rättstvist

<i>Förutsättningar</i>	Vid en jubileumsfest år 2003 matförgiftas tio personer. Förgiftningen kan härledas till produkter som företaget A sålt till festarrangören. Skadeståndskrav riktas mot företaget A, men företaget bestrider ansvar. Fram till tidpunkten för undertecknandet av årsredovisningen för år 2003 anser företagens advokater att det inte är troligt att företaget bli ansvarigt för förgiftningen.
<i>Tänk så här</i>	Förgiftningen kan härledas till företagets produkter. Det är därför klart att det har inträffat händelser under året – försäljningen och förgiftningen – som kan medföra att företaget A har ett legalt åtagande gentemot de personer som förgiftats. Mot bakgrund av den bedömning som företagens advokater gör kan i vart fall konstateras att det inte är troligt att det krävs ett utflöde av resurser för att reglera åtagandet.
<i>Redovisa så här</i>	Företaget A gör ingen avsättning i balansräkningen för år 2003. Däremot lämnar företaget upplysning om skadeståndskravet som en ansvarsförbindelse. Men om sannolikheten för att företaget kommer att få betala skadestånd ses som ytterst liten, lämnar det inte någon upplysning.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 26.

8 B. Rättstvist

<i>Förutsättningar</i>	I samband med att årsredovisningen för år 2004 upprättas anser företagens advokater att det på grund av falllets utveckling är troligt att företaget kommer att göras ansvarigt för förgiftningen.
<i>Tänk så här</i>	Förutsättningarna för bedömningen av om företaget har ett legalt åtagande är i princip desamma som för år 2003. Mot bakgrund av den ändrade bedömningen hos företagens advokater får det numera anses vara troligt att det krävs ett utflöde av resurser för att reglera åtagandet. Vid beräkningen av beloppet utgår företaget från det skadeståndskrav som framställts.
<i>Redovisa så här</i>	Företaget A gör en avsättning i balansräkningen för år 2004.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 5 och 8.

9 A. Skattetvist

<i>Förutsättningar</i>	Under år 2003 genomförs en skatterevision hos ett företag. Vid revisionen gör skattemyndigheten bedömningen att företaget blivit för lågt taxerat vid 2002 års taxering. Myndigheten beslutar därför i december 2003 att inkomstbeskatta företaget med ytterligare belopp. Beskattningsbeslutet medför att företaget skall betala 2 miljoner kronor i tillkommande skatt. Beloppet skall betalas i början av år 2004. Företaget gör bedömningen att beskattningsbeslutet förmodligen kommer att stå fast vid en domstolsprövning och beslutar därför att inte överklaga beslutet.
------------------------	---

<i>Tänk så här</i>	Företaget har ett legalt åtagande i och med beskattningsbeslutet. Eftersom företaget godtar att betala den tillkommande skatten på 2 miljoner kronor, är det säkert att det kommer att krävas ett utflöde av resurser.
<i>Redovisa så här</i>	Företagets åtagande är så säkert att en skuld på 2 miljoner kronor redovisas i balansräkningen för år 2003.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 4.

9 B. Skattetvist

<i>Förutsättningar</i>	Företaget gör i stället bedömningen att det är möjligt att få en ändring i beskattningsbeslutet och överklagar det. Företaget yrkar att det inte skall behöva betala någon tillkommande skatt. I samband med överklagandet begär företaget anstånd med att betala skattebeloppet. Skattemyndigheten medger anstånd med betalning av beloppet.
<i>Tänk så här</i>	Företaget har ett legalt åtagande vid utgången av år 2003 i och med beskattningsbeslutet. Visserligen har företaget överklagat beskattningsbeslutet – och hoppas att kunna få en ändring i det – men det är ändå troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet.
<i>Redovisa så här</i>	Företaget gör en avsättning med 2 miljoner kronor i balansräkningen för år 2003, dvs. i enlighet med beskattningsbeslutet.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 5 och 9 c.

9 C. Skattetvist

<i>Förutsättningar</i>	Länsrätten beslutar i en dom under år 2004 att delvis bifalla företagets överklagande. Företaget får ett besked från skattemyndigheten efter domen att den tillkommande skatten minskats till 1 miljon kronor. Såväl skattemyndigheten som företaget överklagar länsrättens dom. Företaget begär anstånd med att betala beloppet 1 miljon kronor och får detta av skattemyndigheten.
<i>Tänk så här</i>	Företaget har fortfarande ett legalt åtagande vid utgången av år 2004 i och med beskattningsbeslutet och länsrättens dom. Visserligen har företaget överklagat domen – och hoppas att kunna få en ändring i den – men det är ändå troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet.
<i>Redovisa så här</i>	Företaget omprövar den tidigare gjorda avsättningen på 2 miljoner kronor. I enlighet med den skatt som kvarstår efter länsrättens dom, kan avsättningen beräknas till 1 miljon kronor i balansräkningen för år 2004. Att även skattemyndigheten överklagat domen behöver normalt inte beaktas vid beräkningen av avsättningen. Omprövningen av avsättningen medför att ett belopp på 1 miljon kronor skall redovisas som en återföring i resultaträkningen.
<i>Hänvisningar</i>	BFNAR 2004:x punkt 5, 9 c och 17.

Bilaga 1: Jämförelse mellan BFNAR 2004:x och RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

I denna bilaga redogör BFN för de skillnader i sak som finns mellan BFNAR 2004:x (det allmänna rådet) och Redovisningsrådets rekommendation RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar (RR 16). Av punkt 2 i det allmänna rådet framgår också att alla små och medelstora företag och koncerner inte behöver tillämpa samtliga punkter i det allmänna rådet.

1. RR 16 behandlar såväl avsättningar och ansvarsförbindelser som eventualtillgångar, medan det allmänna rådet enbart behandlar avsättningar och ansvarsförbindelser (punkt 1). Plikten att upplysa om eventualtillgångar har tagits bort för att tillämpningen av det allmänna rådet skall bli enklare.
2. I punkterna om beräkning av avsättningar i RR 16 används uttrycket ”den bästa uppskattningen”. I det allmänna rådet används i stället uttrycket ”en välgrundad uppskattning” (punkt 8). Kravet på en välgrundad uppskattning skiljer sig från kravet på en bästa uppskattning på två sätt. För det första innebär det att icke-noterade företag inte behöver åstadkomma den absolut bästa uppskattningen. För det andra skall uppskattningen, och den dokumentation som uppskattningen grundar sig på, vara objektiv.
3. Beräkningen av avsättningar enligt det allmänna rådet är förenklad jämfört med beräkningen enligt RR 16. När det gäller vissa typer av avsättningar kan företaget normalt utgå ifrån vissa belopp som finns eller kan tas fram på balansdagen, t.ex. belopp som anges i myndighetsbeslut (punkt 9).
4. Enligt det allmänna rådet skall en avsättning nuvärdesberäknas om den sannolika betalningstidpunkten infaller fem år eller senare från balansdagen. Även om betalningstidpunkten inträffar tidigare, får avsättningen nuvärdesberäknas (punkt 11). I RR 16 anges att avsättningar skall nuvärdesberäknas när skillnaden mellan det nuvärdesberäknade beloppet och det nominella beloppet är väsentlig. Enligt det allmänna rådet skall statslåneräntan användas som diskonteringsränta vid nuvärdesberäkningen (punkt 12). I RR 16 konstateras att diskonteringsräntan skall vara en räntesats som avspeglar en aktuell marknadsbedömning. Enligt det allmänna rådet skall en framtida ändring av statslåneräntan inte medföra någon omprövning av avsättningen (punkt 17). Någon motsvarande bestämmelse finns inte i RR 16.
5. Om tillämpningen av det allmänna rådet innebär ett byte av redovisningsprincip behöver företaget inte räkna om tidigare avsättningar (punkt 36). I RR 16 anges, med hänvisning till RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip, att den nya principen skall införas retroaktivt.