

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Upprättande av årsredovisning (K3)

Utkast

Inledning	12
Kapitel 1 – Tillämpning	13
Definitioner.....	13
Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?	13
Tillämpning av detta allmänna råd	13
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?.....	13
Konsekvent tillämpning.....	13
Förenlighet med detta allmänna råd	14
Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning	14
Definitioner.....	14
Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?	14
Tillämpning av detta allmänna råd	15
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?.....	15
Konsekvent tillämpning.....	16
Förenlighet med detta allmänna råd	16
Kapitel 2 – Begrepp och grundläggande principer	16
Tillämpningsområde	16
Definitioner.....	17
Grundläggande principer	17
Kvalitativa egenskaper på information i årsredovisningen	17
Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader	17
Värdering av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.....	18
Kommentarer till Kapitel 2 – Begrepp och grundläggande principer.....	18
Tillämpningsområde	18
Definitioner.....	19
Grundläggande principer	19
Kvalitativa egenskaper på information i årsredovisningen	20
Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader	22
Värdering av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.....	26
Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning och förvaltningsberättelsens innehåll	27
Årsredovisningens utformning	27
Förvaltningsberättelsens innehåll	28
Redovisning i juridisk person	29
Kommentarer till Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning och förvaltningsberättelsens innehåll.....	29
Tillämpningsområde	30
Definitioner.....	30
Årsredovisningens utformning	30
Förvaltningsberättelsens innehåll	31
Redovisning i juridisk person	35
Kapitel 4 – Balansräkning.....	36
Klassificering av tillgångar och skulder	36
Eget kapital.....	37
Ställda säkerheter.....	38
Kommentarer till Kapitel 4 – Balansräkning	38

Tillämpningsområde	38
Balansräkningens uppställningsform.....	38
Klassificering av tillgångar och skulder	38
Eget kapital	39
Ställda säkerheter.....	40
Redovisning i juridisk person	40
Kapitel 5 – Resultaträkning.....	40
Tillämpningsområde	40
Resultaträkningens uppställningsform	41
Kommentarer till Kapitel 5 – Resultaträkning	41
Tillämpningsområde	41
Resultaträkningens uppställningsform	41
Kapitel 6 – Förändring i eget kapital.....	42
Specifikation av förändringar i eget kapital	42
Redovisning i juridisk person	43
Kommentarer till Kapitel 6 – Förändring i eget kapital	43
Tillämpningsområde	43
Specifikation av förändringar i eget kapital	43
Redovisning i juridisk person	44
Kapitel 7 – Kassaflödesanalys	45
Definitioner.....	45
Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten	45
Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten	46
Kassaflöden i utländsk valuta	46
Räntor och utdelningar	46
Inkomstskatter	46
Upplýsningar	47
Kommentarer till Kapitel 7 – Kassaflödesanalys.....	47
Tillämpningsområde	47
Definitioner.....	47
Indelning av kassaflöden i kategorier	48
Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten	49
Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten	50
Kassaflöden i utländsk valuta	51
Räntor och utdelningar	51
Inkomstskatter	51
Transaktioner som inte medför betalningar.....	51
Upplýsningar	52
Kapitel 8 – Noter.....	52
Definitioner.....	52
Noternas struktur och innehåll.....	53
Vissa tilläggsupplysningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554).....	53
Juridisk person – vissa tilläggsupplysningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554)	55

Kommentarer till Kapitel 8 – Noter	55
Tillämpningsområde	55
Definitioner	55
Noternas struktur och innehåll	56
Vissa tilläggsupplysningar enligt ÅRL	56
Juridisk person – vissa tilläggsupplysningar enligt ÅRL	61
Kapitel 9 – Koncernredovisning	64
Tillämpningsområde	64
Definitioner	64
Koncernredovisningens omfattning	64
Tillvägagångssätt vid upprättande av koncernredovisning	64
Upplysningar	65
Redovisning i juridisk person	65
Kommentarer till Kapitel 9 – Koncernredovisning	65
Tillämpningsområde	65
Definitioner	65
Koncernredovisningens omfattning	66
Tillvägagångssätt vid upprättande av koncernredovisning	67
Upplysningar	68
Redovisning i juridisk person	68
Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel	69
Definitioner	69
Byte av redovisningsprincip	69
Ändrad uppskattning och bedömning	70
Rättelse av fel	70
Kommentarer till Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel	71
Tillämpningsområde	71
Definitioner	71
Byte av redovisningsprincip	72
Ändrad uppskattning och bedömning	73
Rättelse av fel	74
Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet	75
Kapitel 12 – Finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde	75
Kapitel 13 – Varulager	75
Tillämpningsområde	75
Definitioner	75
Värdering	76
Kommentarer till Kapitel 13 – Varulager	77
Tillämpningsområde	77
Definitioner	77
Värdering	77
Upplysningar	81
Kapitel 14 – Intresseföretag	81

Tillämpningsområde	81
Redovisning	81
Redovisning i juridisk person	82
Kommentarer till Kapitel 14 – Intresseföretag	82
Tillämpningsområde	82
Definitioner	83
Redovisning	83
Upplysningar	84
Redovisning i juridisk person	85
Kapitel 15 – Joint venture	85
Tillämpningsområde	85
Definitioner	85
Gemensamt styrda verksamheter	85
Gemensamma tillgångar	86
Gemensamt styrda företag	86
Upplysningar	86
Redovisning i juridisk person	86
Kommentarer till Kapitel 15 – Joint venture	86
Tillämpningsområde	86
Definitioner	86
Gemensamt styrda verksamheter	87
Gemensamma tillgångar	87
Gemensamt styrda företag	88
Upplysningar	89
Redovisning i juridisk person	89
Kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter	89
Definitioner och klassificering	89
Upplysningar	90
Kommentarer till Kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter	90
Tillämpningsområde	90
Definitioner och klassificering	90
Upplysningar	91
Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar	92
Definitioner	92
Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?	92
Värdering vid det första redovisningstillfället	92
Värdering efter det första redovisningstillfället	93
Upplysningar	94
Redovisning i juridisk person	94
Kommentarer till Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar	94
Tillämpningsområde	94
Definitioner	95
Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?	95
Värdering vid det första redovisningstillfället	96
Värdering efter det första redovisningstillfället	98
Upplysningar	100

Redovisning i juridisk person	101
Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill	101
Tillämpningsområde	101
Definitioner.....	101
Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?	102
Värdering vid det första redovisningstillfället.....	103
Värdering efter det första redovisningstillfället.....	104
Upplysningar	105
Redovisning i juridisk person	105
Kommentarer till Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill.....	105
Tillämpningsområde	105
Definitioner.....	105
Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?	106
Värdering vid det första redovisningstillfället.....	109
Värdering efter det första redovisningstillfället.....	111
Upplysningar	113
Redovisning i juridisk person	114
Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill	114
Tillämpningsområde	114
Definitioner.....	114
Förvärvsmetoden	115
Upplysningar	116
Redovisning i juridisk person	117
Kommentarer till Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill	117
Tillämpningsområde	117
Definitioner.....	117
Förvärvsmetoden	118
Upplysningar	122
Redovisning i juridisk person	123
Kapitel 20 – Leasingavtal	123
Tillämpningsområde	123
Definitioner.....	123
Klassificering av leasingavtal.....	124
Leastagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal.....	125
Leastagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal.....	125
Leasgivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal.....	126
Leasgivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal	127
Sale and leaseback-transaktioner.....	128
Redovisning i juridisk person	128
Kommentarer till Kapitel 20 – Leasingavtal.....	129
Tillämpningsområde	129
Definitioner.....	129
Klassificering av leasingavtal.....	130
Leastagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal.....	131
Leastagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal.....	132
Leasgivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal.....	133

Leasgivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal	135
Sale and leaseback-transaktioner	136
Redovisning i juridisk person	137
Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar	137
Tillämpningsområde	137
Definitioner	138
Vilka förpliktelser ska redovisas som avsättning?	138
Värdering vid det första redovisningstillfället	139
Värdering efter det första redovisningstillfället	139
Upplysningar	140
Kommentarer till Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar	141
Tillämpningsområde	141
Definitioner	141
Vilka förpliktelser ska redovisas som avsättning?	142
Värdering vid det första redovisningstillfället	144
Värdering efter det första redovisningstillfället	144
Ansvarsförbindelser	145
Eventualtillgångar	145
Upplysningar	145
Redovisning i juridisk person	146
Exempel	146
Exempel 1 Framtida rörelseförluster	147
Exempel 2 Förlustkontrakt	147
Exempel 3 Garantier	147
Exempel 4 Återköp	148
Exempel 5 Nedläggning av en division – påbörjas inte före balansdagen	148
Exempel 6 Nedläggning av en division – meddelas eller påbörjas före balansdagen	149
Exempel 7 Omskolning av personal till följd av förändringar av inkomstskattesystemet	149
Exempel 8 Rättstvist	149
Kapitel 22 – Skulder och Eget kapital	150
Tillämpningsområde	150
Definitioner	151
Klassificering	151
Redovisning	151
Kommentarer till Kapitel 22 – Skulder och Eget kapital	152
Tillämpningsområde	152
Definitioner	152
Klassificering	153
Redovisning	154
Exempel	156
Kapitel 23 – Intäkter	158
Tillämpningsområde	158
Definitioner	158

Värdering av intäkter	159
Identifiering av en transaktion.....	159
Försäljning av varor.....	160
Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal.....	160
Ränta, royalty och utdelning.....	161
Upplysningar	161
Redovisning i juridisk person	162
Kommentarer till Kapitel 23 – Intäkter.....	162
Tillämpningsområde.....	162
Definitioner.....	163
Värdering av intäkter	163
Identifiering av en transaktion.....	164
Försäljning av varor.....	164
Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal.....	165
Ränta, royalty och utdelning.....	167
Upplysningar	167
Redovisning i juridisk person	168
Kapitel 24 – Offentliga bidrag	169
Tillämpningsområde och definitioner	169
Redovisning av offentliga bidrag	169
Upplysningar	170
Redovisning i juridisk person	170
Kommentarer till kapitel 24 – Offentliga bidrag.....	170
Tillämpningsområde och definitioner	170
Redovisning av offentliga bidrag	171
Upplysningar	171
Redovisning i juridisk person	171
Kapitel 25 – Lånekostnader	172
Definitioner.....	172
Redovisning.....	172
Redovisning i juridisk person.....	173
Kommentarer till Kapitel 25 – Lånekostnader.....	173
Tillämpningsområde.....	173
Definitioner.....	173
Redovisning.....	173
Upplysningar	174
Redovisning i juridisk person.....	174
Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar	175
Kapitel 27 – Nedskrivningar	175
Tillämpningsområde.....	175
Definitioner.....	175
Nedskrivning	175
Återföring av en nedskrivning.....	177
Ytterligare krav för nedskrivning av goodwill	177
Kommentarer till Kapitel 27 – Nedskrivningar	178
Tillämpningsområde.....	178

Definitioner.....	178
Nedskrivning	179
Återföring av en nedskrivning.....	183
Ytterligare krav för nedskrivning av goodwill	184
Upplysningar	185
Kapitel 28 – Ersättningar till anställda.....	185
Tillämpningsområde.....	185
Definitioner.....	185
Kortfristiga ersättningar.....	186
Ersättningar efter avslutad anställning	186
Övriga långfristiga ersättningar	188
Ersättningar vid uppsägning	188
Koncernplaner	188
Upplysningar	188
Kommentarer till Kapitel 28 – Ersättningar till anställda	189
Tillämpningsområde.....	189
Definitioner.....	189
Generella principer för redovisning av ersättningar till anställda	190
Kortfristiga ersättningar.....	190
Ersättningar efter avslutad anställning	191
Övriga långfristiga ersättningar	194
Ersättningar vid uppsägning	194
Koncernplaner	195
Upplysningar	195
Kapitel 29 – Inkomstskatter	195
Tillämpningsområde.....	195
Definitioner.....	196
Redovisning och värdering av aktuell skatt.....	196
Redovisning av uppskjuten skatt	197
Värdering av uppskjuten skatt	198
Innehållen skatt på utdelning.....	198
Presentation	198
Upplysningar	199
Redovisning i juridisk person	199
Kommentarer till Kapitel 29 – Inkomstskatter.....	199
Tillämpningsområde.....	199
Definitioner.....	200
Redovisning och värdering av aktuell skatt.....	200
Redovisning av uppskjuten skatt	201
Värdering av uppskjuten skatt	203
Innehållen skatt på utdelning.....	204
Presentation	204
Upplysningar	204
Redovisning i juridisk person	205
Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser.....	205
Tillämpningsområde.....	205

Definitioner.....	205
Omräkning av poster i utländsk valuta i juridisk person.....	206
Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet	206
Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet.....	206
Kommentarer till Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser	207
Tillämpningsområde.....	207
Definitioner.....	207
Omräkning av poster i utländsk valuta i juridisk person.....	208
Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet	208
Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet.....	209
Upplysningar	210
Kapitel 31 – Höginflationsländer	210
Kommentarer till Kapitel 31 – Höginflationsländer	210
Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen.....	210
Redovisning och värdering.....	210
Upplysningar	210
Kommentarer till Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen	210
Tillämpningsområde.....	210
Redovisning och värdering.....	211
Upplysningar	212
Kapitel 33 – Upplysningar om närstående	213
Uppgift om moderföretag	213
Kommentarer till Kapitel 33 – Upplysningar om närstående	213
Tillämpningsområde.....	213
Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser	213
Lån till ledande befattningshavare.....	213
Transaktioner med närstående	213
Uppgift om moderföretag	214
Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag.....	214
Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar	214
Kommentarer till Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar	214
Tillämpningsområde.....	214
Definitioner.....	214
Redovisning.....	214
Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas	215
Tillämpning	215
Definitioner.....	215
Jämförelsetal.....	215
Ingångsbalansräkning	215
Upplysningar	217
Kommentarer till Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas.....	218
Tillämpning	218
Definitioner.....	218
Jämförelsetal.....	218

Ingångsbalansräkning	218
Upplysningar	221
Bilaga 1 – Definitioner	223

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) har i denna vägledning.....

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Stiftelselagen	Stiftelselagen (1994:1220)
Tryggandelagen	Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Kapitel 1 – Tillämpning

Definitioner

- 1.1. **Företag** är en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078). Med företag avses i detta allmänna råd även en koncern.
- 1.2. **IFRS-företag** är företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?

- 1.3. Detta allmänna råd ska tillämpas av alla företag som upprättar årsredovisning och som inte är **IFRS-företag** eller har valt att upprätta årsredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd Årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) eller Årsredovisning i mindre ekonomisk förening (BFNAR 2009:1).

Tillämpning av detta allmänna råd

- 1.4. Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet.

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?

- 1.5. Är en fråga inte reglerad i detta allmänna råd ska företaget tillämpa en **redovisningsprincip** som leder till att informationen
 - a) är **relevant** för användarna som beslutsunderlag, och
 - b) är **tillförlitlig** så att årsredovisningen
 - ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning och resultat samt kassaflöden,
 - återspeglar den ekonomiska innebörden av transaktioner samt andra händelser och förhållanden framför juridisk form,
 - är baserad på försiktiga bedömningar, och
 - är fullständig i alla väsentliga hänseenden.
- 1.6. Vägledning om tillämplig redovisningsprincip ska sökas i följande ordning:
 - a) Bestämmelser i detta allmänna råd som behandlar liknande och relaterade frågor.
 - b) Definitioner, grundläggande principer samt värdering av och kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i årsredovisningen enligt kapitel 2.
 - c) Tillämplig, av EG-kommissionen antagen, internationell redovisningsstandard.

Konsekvent tillämpning

- 1.7. Ett företag ska välja och tillämpa redovisningsprinciper på ett konsekvent sätt för liknande transaktioner samt andra händelser och förhållanden, om inte annat sägs i detta allmänna råd.

Förenlighet med detta allmänna råd

- 1.8. Tillämpas detta allmänna råd inte i sin helhet får företaget inte ange att årsredovisningen är upprättad enligt det allmänna rådet.

Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning

Definitioner

(punkterna 1.1 och 1.2)

Företag är en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL (se 1 kap. 2 § första stycket 1 BFL). Med företag avses i det allmänna rådet även en koncern.

IFRS-företag är företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Definitionen omfattar således bara moderföretag och inte övriga företag i koncernen. I definitionen ingår både de företag som tillämpar 7 kap. 32 § ÅRL och de företag som tillämpar 7 kap. 33 § ÅRL.

Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?

(punkt 1.3)

Det allmänna rådet ska tillämpas av alla företag som upprättar en årsredovisning och som inte är **IFRS-företag** eller har valt att upprätta årsredovisning med tillämpning av BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag eller BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar.

Det innebär att det allmänna rådet alltid ska tillämpas av

- ett större företag enligt 1 kap. 3 § ÅRL,
- ett moderföretag i en större koncern, och
- ett företag som är ett publikt aktiebolag.

I 1 kap. 3 § första stycket 4–7 ÅRL finns definitioner av större och mindre företag respektive större och mindre koncerner. Ytterligare regler finns i Bokföringsnämndens allmänna råd om gränsvärden (BFNAR 2006:11). Moderföretag, dotterföretag och koncern definieras i 1 kap. 4 § ÅRL.

Bestämmelser om privata respektive publika aktiebolag finns i ABL. Publika aktiebolag får inte välja ett förenklat regelverk beroende på den möjlighet till spridning av aktier m.m. som ges enligt ABL och som ställer högre krav på årsredovisningen.

Tillämpning av detta allmänna råd

(punkt 1.4)

Det allmänna rådet ska tillämpas i sin helhet. Förutom ÅRL ska företaget därför inte tillämpa annan normgivning när det upprättar årsredovisning, om inte annat anges i det allmänna rådet.

I ÅRL finns ett antal bestämmelser som endast gäller större företag respektive publika aktiebolag. Mindre företag som tillämpar det allmänna rådet behöver inte följa dessa bestämmelser om det inte särskilt anges i det allmänna rådet. T.ex. är det, enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL, endast större företag som ska presentera en finansieringsanalys. Mindre företag behöver därför inte tillämpa kapitel 7 i det allmänna rådet. Däremot ska alla företag lämna upplysningar om skatter enligt 5 kap. 16 § ÅRL och redovisa aktuella och uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser (se kapitel 29).

Bestämmelserna i det allmänna rådet utgår från koncernredovisningen men ska tillämpas även på årsredovisningen i juridisk person.

Enligt 7 kap. 12 § ÅRL ska koncernredovisningen och årsredovisningen upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är sambandet mellan redovisning och beskattning. Detta har medfört att det i flera kapitel finns speciella regler som får tillämpas i juridisk person. I det fall olika värderingsprinciper använts i koncernredovisningen och i årsredovisningen för juridisk person ska upplysning lämnas. Av 7 kap. 12 § ÅRL framgår också vad som gäller om något av de företag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer än dem som tillämpas i koncernredovisningen.

Annan normgivning från Bokföringsnämnden

Det allmänna rådet anger endast hur årsredovisningen ska upprättas varför även normgivning som rör t.ex. bokföringslagens bestämmelser ska tillämpas. Har företaget övertagit ett annat företag genom fusion ska Bokföringsnämndens normgivning om fusion tillämpas tillsammans med det allmänna rådet.

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?

(punkterna 1.5 och 1.6)

Är en fråga inte reglerad i det allmänna rådet ska företaget tillämpa en **redovisningsprincip** som leder till att informationen

- är **relevant** för användarna som beslutsunderlag, och
- är **tillförlitlig** så att årsredovisningen,
 - ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning och resultat samt kassaflöden,
 - återspeglar den ekonomiska innebörden av transaktioner samt andra händelser och förhållanden framför juridisk form,
 - är baserad på försiktiga bedömningar, och
 - är fullständig i alla väsentliga hänseenden.

Företaget ska söka vägledning om tillämplig redovisningsprincip i följande ordning:

- Bestämmelser i det allmänna rådet som behandlar liknande och relaterade frågor.
- Definitioner, grundläggande principer samt värdering av och kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i årsredovisningen enligt kapitel 2.
- Tillämplig, av EG-kommissionen antagen, internationell redovisningsstandard (IFRS och IAS).

Konsekvent tillämpning

(punkt 1.7)

Ett företag ska välja och tillämpa redovisningsprinciper på ett konsekvent sätt för liknande transaktioner samt andra händelser och förhållanden, om inte annat sägs i det allmänna rådet.

Förenlighet med detta allmänna råd

(punkt 1.8)

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska ange detta i not (se punkt 8.3). Enligt punkt 1.4 ska det allmänna rådet tillämpas i sin helhet. Tillämpas det allmänna rådet inte i sin helhet får företaget inte ange att årsredovisningen är upprättad enligt det allmänna rådet.

I ytterst sällsynta fall kan en tillämpning av en bestämmelse i det allmänna rådet bli så missvisande att informationen i årsredovisningen strider mot de grundläggande principer eller kvalitativa egenskaper som finns beskrivna i kapitel 2. Enligt 2 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska upplysning lämnas om att avvikelse gjorts från vad som följer av allmänna råd och om skälen för avvikelsen. Skälen ska vara preciserade och får inte inskränka sig till en hänvisning till kravet på rättvisande bild.

Kapitel 2 – Begrepp och grundläggande principer

Tillämpningsområde

- 2.1. Ett företag ska tillämpa de grundläggande principerna i detta kapitel, om inte annat sägs i lag, annan författning eller i särskilda regler i detta allmänna råd.

Definitioner

- 2.2. **Sannolikt** innebär att något är mer troligt än inte.
- 2.3. **Verkligt värde** är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Grundläggande principer

Fortlevnadsprincipen

- 2.4. Ett företag ska, när en årsredovisning upprättas, bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Är det vid bedömningen känt att det föreligger väsentliga osäkerhetsfaktorer beträffande händelser eller förhållanden som kan ge upphov till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska upplysning lämnas om dessa osäkerhetsfaktorer.

Kvittning

- 2.5. Ett företag får inte kvitta tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader mot varandra, om det inte krävs eller tillåts i detta allmänna råd.

Kvalitativa egenskaper på information i årsredovisningen

Ekonomisk innebörd framför juridisk form

- 2.6. Transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd.

Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader

Definitioner

- 2.7. En **tillgång** är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.
- 2.8. En **skuld** är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.
- 2.9. **Eget kapital** är skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder.
- 2.10. **Resultat** är skillnaden mellan redovisade intäkter och redovisade kostnader under ett räkenskapsår.
- 2.11. En **intäkt** är en ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller en minskning av skulders värde som medför en ökning av eget kapital. Tillskott från ägare som ökar eget kapital är inte en intäkt.

- 2.12. En **kostnad** är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde som medför en minskning av eget kapital. Överföringar till ägare som minskar eget kapital är inte en kostnad.

Kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i årsredovisningen

- 2.13. En tillgång eller skuld samt en intäkt eller kostnad enligt definitionerna i punkterna 2.7 och 2.8 samt 2.11 och 2.12 ska redovisas i balansräkningen respektive resultaträkningen endast om
- a) de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla eller lämna företaget i framtiden, samt
 - b) postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av intäkter och kostnader är en direkt följd av om och till vilket värde tillgångar och skulder ska redovisas.

Värdering av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader

Värdering efter det första redovisningstillfället

- 2.14. En balansräkningspost får värderas enligt en schablonmässig metod om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

En schablonmässig metod får användas endast om

- a) det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- b) schablonen används konsekvent, och
- c) schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Kommentarer till Kapitel 2 – Begrepp och grundläggande principer

Tillämpningsområde

(punkt 2.1)

Kapitlet behandlar syftet med en årsredovisning i icke-noterade företag samt vilka kvalitativa egenskaper som är avgörande för användbarheten av den information som lämnas i årsredovisningen. Det beskriver även de begrepp och grundläggande principer som årsredovisningen ska bygga på.

Syftet med årsredovisningen i icke-noterade företag är att tillhandahålla information om ett företags **finansiella ställning** och **resultat** samt **kassaflöden**. Informationen är användbar som underlag för användarnas beslut i ekonomiska frågor.

En årsredovisning visar hur företagsledningen har förvaltat företagets resurser.

De grundläggande principerna i detta kapitel ska tillämpas om inte annat sägs i lag, annan författning eller särskilda regler i det allmänna rådet.

Definitioner

(punkterna 2.2 och 2.3)

Begreppet **sannolikt** innebär att något är mer troligt än inte.

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

Grundläggande principer

(punkterna 2.4 och 2.5)

Fortlevnadsprincipen

(punkt 2.4)

En årsredovisning ska upprättas utifrån fortlevnadsprincipen, om inte företagsledningen har för avsikt att avveckla företaget eller upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ till det. När årsredovisningen upprättas ska ledningen för ett företag bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vid bedömningen ska företagsledningen beakta all tillgänglig information om framtiden, vilken är minst tolv månader efter balansdagen men inte begränsad till det.

Om företagsledningen vid bedömningen känner till väsentliga osäkerhetsfaktorer beträffande händelser eller förhållanden som kan ge upphov till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska upplysning lämnas om dessa osäkerhetsfaktorer.

Tillämpas inte fortlevnadsprincipen ska upplysning lämnas om detta (se kapitel 3).

Periodiseringsprincipen

Resultaträkningen och balansräkningen ska upprättas enligt periodiseringsprincipen. Enligt 2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL innebär periodiseringsprincipen att intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkt för betalning. Tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter eller kostnader ska därför redovisas när de uppfyller definitionerna och kriterierna i detta kapitel.

Kvittning

(punkt 2.5)

Ett företag får, enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL, inte kvitta tillgångar och

skulder eller intäkter och kostnader mot varandra, om det inte krävs eller tillåts i det allmänna rådet.

Till kvittning räknas inte nettovärdering av tillgångar på grund av uppskattade avdrag, t.ex. avdrag för inkurans vid lagervärdering eller avdrag för beräknade kundförluster.

Ett undantag från kvittningsförbudet är när ett företag har överlåtit en anläggningstillgång eller en kortfristig placering. I sådana fall ska en realisationsvinst eller en realisationsförlust redovisas.

Kvalitativa egenskaper på information i årsredovisningen

(punkt 2.6)

Begriplighet

Informationen i årsredovisningen ska presenteras så att den är begriplig för användare som har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning och som är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet. Kravet på begriplig information medger emellertid inte att relevant information får utelämnas på grund av att den kan vara svår att förstå för vissa användare.

Relevans

Informationen i årsredovisningen ska vara **relevant** för användarna som beslutsunderlag. Informationen är relevant när den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.

Väsentlighet

Informationen i årsredovisningen är **väsentlig** och därför relevant om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och ska bedömas utifrån de särskilda omständigheterna kring utelämnandet eller felet.

Tillförlitlighet

Informationen i årsredovisningen ska vara **tillförlitlig**. Informationen är tillförlitlig om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel. Årsredovisningen är inte neutral om den, genom urvalet eller presentationen av information, påverkar beslut och bedömningar i syfte att uppnå ett förutbestämt resultat eller annat mål. Dessutom ska användarna kunna förlita sig på att informationen på ett korrekt sätt utvisar antingen vad som görs gällande att den utvisar eller vad som rimligen kan antas att den utvisar.

Ekonomisk innebörd framför juridisk form

(punkt 2.6)

Transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd vilket innebär att de inte alltid redovisas i enlighet med sin juridiska form (substance over form). Detta ökar tillförlitligheten i årsredovisningen.

Försiktighet

Den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter hanteras genom upplysning om deras natur och omfattning samt genom att försiktighetsprincipen tillämpas. Försiktighetsprincipen innebär att de bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med viss försiktighet så att tillgångar och intäkter inte överskattas och skulder och kostnader inte underskattas. Detta innebär dock inte att avsiktliga underskattningar av tillgångar och intäkter eller avsiktliga överskattningar av skulder och kostnader är tillåtna.

Fullständighet

Informationen i årsredovisningen ska vara fullständig inom ramen för vad som kan anses vara väsentligt i förhållande till kostnaderna för att ta fram informationen. Utelämnad information kan medföra att informationen blir felaktig eller vilseledande och därför varken tillförlitlig eller relevant.

Jämförbarhet

Användare ska ges möjlighet att jämföra årsredovisningar som företaget lämnat över en längre period för att kunna bilda sig en uppfattning om trender i företagets resultat och ställning. Användare ska också ges möjlighet att jämföra olika företags årsredovisningar med avseende på finansiell ställning och resultat samt kassaflöde. Värderingsprinciper och presentationstekniker för liknande transaktioner och andra händelser ska därför redovisas på ett likformigt sätt dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag. Användare ska därför informeras om de **redovisningsprinciper** som tillämpats när årsredovisningen upprättades, om eventuella ändringar av sådana principer samt om effekten av sådana ändringar (se kapitel 10).

Tidsaspekt

För att vara relevant ska informationen i årsredovisningen kunna påverka användarnas ekonomiska beslut. Tidsaspekten inbegriper att informationen tillhandahålls inom tidsramen för beslut. Om publicering av informationen dröjer kan den förlora relevans. Företaget kan behöva väga nytta av tidig rapportering mot nyttan av mer tillförlitlig information. Relevans ska vägas mot tillförlitlighet med målsättningen att på bästa sätt tillgodose användarnas behov av information för ekonomiska beslut.

Avvägning mellan nytta och kostnad

Nyttan av informationen bör vara större än kostnaden för att tillhandahålla den. Denna avvägning ska huvudsakligen baseras på bedömningar. Kostnaderna bärs inte

alltid av den part som drar nytta av informationen och nyttan av informationen tillfaller ofta en bred skara av externa användare.

Årsredovisningen hjälper finansiärer att fatta bättre beslut vilket medverkar till en mer effektiv finansmarknad och lägre kapitalkostnader för ekonomin som helhet. Företag får också fördelar genom bättre tillgång till kapitalmarknader.

Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader

(punkterna 2.7–2.13)

Definitioner

(punkterna 2.7–2.12)

Finansiell ställning

Ett företags **finansiella ställning** är relationen mellan dess tillgångar, skulder och eget kapital i balansräkningen. Dessa definieras enligt följande:

- En **tillgång** är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.
- En **skuld** är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.
- **Eget kapital** utgörs av företagets nettotillgångar, det vill säga skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder.

Vissa poster kan uppfylla ovanstående definitioner på en tillgång eller en skuld men får trots det inte redovisas som tillgång respektive skuld därför att kriterierna i punkt 2.13 inte är uppfyllda.

Tillgångar

En tillgångs framtida ekonomiska fördelar utgörs av dess möjlighet att direkt eller indirekt bidra till flödet av **likvida medel** till företaget. Dessa kassaflöden kan komma från användning av tillgången eller från avyttring av tillgången.

Många tillgångar, t.ex. materiella anläggningstillgångar, har fysisk form. Det är emellertid inte en avgörande egenskap för en tillgång. T.ex. har inte immateriella tillgångar fysisk form.

Äganderätten är inte avgörande när det gäller att fastställa om företaget har en tillgång. T.ex. är en leasad egendom en tillgång om företaget har det bestämmande inflytandet över de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången.

Skulder

Ett viktigt kännetecken på en **skuld** är att företaget har en befintlig förpliktelse att agera eller prestera på ett visst sätt. Förpliktelsen kan vara en **legal förpliktelse** eller

en **informell förpliktelse**. En rättsligt bindande förpliktelse till följd av ett kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund är en legal förpliktelse. En informell förpliktelse härrör från ett företags agerande genom att företaget på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter och därigenom skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

En befintlig förpliktelse regleras normalt med likvida medel, andra tillgångar, tjänster, annan förpliktelse eller eget kapital. En förpliktelse kan också upphöra på annat sätt, t.ex. genom att en kreditgivare avstår från eller förlorar sina rättigheter.

Eget kapital

Eget kapital utgörs av företagets nettotillgångar, det vill säga skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder.

Resultat

Resultat är skillnaden mellan ett företags redovisade intäkter och redovisade kostnader under ett räkenskapsår. Vinst eller förlust används ofta som ett prestationsmått eller som en komponent i andra mått, t.ex. avkastning på investerat kapital eller vinst per aktie. Intäkter och kostnader definieras enligt följande:

- En **intäkt** är en ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller en minskning av skulders värde som medför en ökning av eget kapital, förutom sådana öknings av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna.
- En **kostnad** är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde som medför en minskning av eget kapital, förutom sådana minskningar av eget kapital som utgörs av överföringar till ägarna.

Redovisning av intäkter och kostnader i resultaträkningen är en direkt följd av om och till vilket värde tillgångar och skulder redovisas i balansräkningen. Kriterierna för i vilka fall intäkter och kostnader ska redovisas i resultaträkningen framgår av punkt 2.13.

Intäkter

Definitionen på en intäkt omfattar även vinst vid försäljning av anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar samt orealiserade vinster vid omvärdering av tillgångar och skulder till verkligt värde.

Intäkter som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet ska bruttoredo visas. Dessa kan ha en rad skilda benämningar, t.ex. försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar, royaltyintäkter och hyresintäkter.

Realisationsvinster (vinster vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar) samt **omvärderingsvinster** (orealiserade vinster vid

omvärdering av poster värderade till **verkligt värde**) omfattar övriga poster som uppfyller definitionen på en intäkt och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten.

Kostnader

Definitionen på en kostnad omfattar även förlust vid försäljning av anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar samt orealiserade förluster vid omvärdering av tillgångar och skulder till verkligt värde.

Kostnader som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet ska bruttoredovisas. Det gäller t.ex. kostnad för sålda varor, löner och avskrivningar. De innebär vanligtvis ett utflöde eller en värdeminskning av sådana tillgångar som likvida medel, varulager eller materiella anläggningstillgångar.

Realisationsförluster (förluster vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar) samt **omvärderingsförluster** (orealiserade förluster vid omvärdering av poster värderade till **verkligt värde**) omfattar övriga poster som uppfyller definitionen på kostnader och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten.

Kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i årsredovisningen

(punkt 2.13)

För att en post ska få redovisas i årsredovisningen ska den dels motsvara definitionen på en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad, dels uppfylla följande kriterier:

- De ekonomiska fördelar som är förknippade med posten **sannolikt** kommer att tillfalla eller lämna företaget i framtiden.
- Postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Underlåtenhet att redovisa poster som uppfyller ovanstående kriterier kan inte rättfärdigas genom att förhållandet framgår av upplysning om tillämpade **redovisningsprinciper**, notupplysning eller av annan form av information.

Sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar

Begreppet sannolikt i punkt 2.13 tar sikte på osäkerheten i det tillflöde respektive utflöde av framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med posten. När graden av osäkerhet ska bedömas sker detta på basis av information som är tillgänglig när årsredovisningen avges. Bedömningen ska göras individuellt för varje enskild post eller för en grupp när det gäller poster som är individuellt obetydliga.

Tillförlitlig värdering

Det andra kriteriet i punkt 2.13 är att postens anskaffningsvärde eller värde ska kunna mätas på ett tillförlitligt sätt. I många fall är det känt. I andra fall måste det uppskattas. Rimliga uppskattningar utgör en viktig del av bokslutsarbetet och

undergräver inte tillförlitligheten. Om en rimlig uppskattning inte kan göras, ska posten däremot inte redovisas i balans- eller resultaträkningen.

Det kan vara motiverat att i noter, tilläggsupplysningar eller kompletterande uppställningar upplysa om poster som motsvarar definitionen på en tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad men som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balans- eller resultaträkningen, t.ex. när kännedom om posten bedöms vara relevant för årsredovisningens användare.

Tillgångar

Ett företag ska redovisa en **tillgång** i balansräkningen när

- det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillföras företaget, och
- anskaffningsvärdet eller värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

En utgift ska inte redovisas som tillgång i balansräkningen om det inte bedöms som sannolikt att ekonomiska fördelar till följd av utgiften kommer att tillföras företaget under efterföljande räkenskapsår. I ett sådant fall ska utgiften istället kostnadsföras i resultaträkningen.

Ett företag ska inte redovisa en **eventualtillgång** som en tillgång. Först när de framtida ekonomiska fördelarna som är förknippade med tillgången är så gott som säkra är det inte längre fråga om en eventualtillgång och tillgången kan redovisas i balansräkningen (se kapitel 21).

Skulder

Ett företag ska redovisa en **skuld** i balansräkningen när

- det är sannolikt att företaget måste lämna ifrån sig resurser som representerar ekonomiska fördelar, och
- beloppet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Företaget ska inte redovisa en **ansvarsförbindelse** som skuld (se kapitel 21).

Intäkter

Redovisningen av **intäkter** är en direkt följd av om och till vilket värde tillgångar och skulder ska redovisas. En intäkt ska redovisas i resultaträkningen om framtida ekonomiska fördelar i form av ökning av värdet på en tillgång eller minskning av värdet på en skuld kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Kostnader

Redovisningen av **kostnader** är en direkt följd av om och till vilket värde tillgångar och skulder ska redovisas. En kostnad ska redovisas i resultaträkningen när en minskning av framtida ekonomiska fördelar uppkommer genom att värdet på en tillgång minskar eller genom att värdet av en skuld ökar och värdeförändringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Vinst eller förlust

Resultat är skillnaden mellan redovisade intäkter och redovisade kostnader och kan vara vinst eller förlust.

Det allmänna rådet tillåter inte att poster som inte uppfyller definitionen på en tillgång eller skuld redovisas i balansräkningen. Detta gäller även om de allmänt uppfattas som hörande till "matchningsprincipen" vid beräkning av vinst eller förlust.

Värdering av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader

(punkt 2.14)

Värderingsgrunder

Värdering innebär att fastställa det belopp till vilket ett företag ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i årsredovisningen. Vid värderingen ska företaget utgå från en värderingsgrund. Det allmänna rådet specificerar vilken värderingsgrund ett företag ska använda för olika slag av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.

Två vanliga värderingsgrunder är anskaffningsvärde och verkligt värde.

För tillgångar är anskaffningsvärdet det belopp som vid anskaffningstillfället erlagts som betalning i form av likvida medel eller det verkliga värdet av en tillgång som i samband med anskaffningen lämnats i byte. För skulder är anskaffningsvärdet det belopp som motsvarar det som erhållits i utbyte för förpliktelsen eller det verkliga värdet på de icke-likvida tillgångar som erhållits när förpliktelsen uppstod eller, i vissa fall (t.ex. inkomstskatteskulder), det belopp som vid normal verksamhet ska betalas för att reglera skulder.

Anskaffningsvärdet ökat eller minskat med den andel av anskaffningsvärdet som har redovisats som kostnad eller intäkt är tillgångens eller skuldens nettoanskaffningsvärde. Uppskrivningar gjorda enligt ÅRL ökar en tillgångs nettoanskaffningsvärde.

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

Värdering vid det första redovisningstillfället

Ett företag ska vid det första redovisningstillfället värdera tillgångar och skulder till anskaffningsvärdet om inte det allmänna rådet kräver en annan värdering.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Schablonmässig värdering

(punkt 2.14)

En balansräkningspost får värderas enligt en schablonmässig metod om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska följande villkor vara uppfyllda.

- Det ska finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen.
- Schablonen ska användas konsekvent.
- Schablonen ska ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Schablonmässig värdering kan komma i fråga vid t.ex. beräkning av varulagrets anskaffningsvärde (utifrån försäljningspris respektive vid påläggsberäkning av indirekta kostnader), vid fastställande av inkurans vid varulagervärdering och vid nedskrivning av kundfordringar.

Finansiella tillgångar och finansiella skulder

Huvudregeln är att finansiella anläggningstillgångar ska värderas till **upplupet anskaffningsvärde** minskat med nedskrivning och finansiella omsättningstillgångar ska värderas enligt lägsta värdets princip. Vissa finansiella tillgångar får dock värderas till **verkligt värde**. I sådana fall redovisas normalt förändringar av det verkliga värdet i resultaträkningen (se kapitel 12). När det gäller finansiella skulder är huvudregeln att dessa värderas till upplupet anskaffningsvärde. Även finansiella skulder får i vissa fall värderas till verkligt värde.

Andra tillgångar än finansiella tillgångar

De flesta icke-finansiella tillgångar som vid det första redovisningstillfället har värderats till anskaffningsvärde värderas därefter på annat sätt. Det gäller t.ex.

- materiella anläggningstillgångar som redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar och återvinningsvärdet, och
- lager som värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Värdering av tillgångar till dessa lägre värden syftar till att försäkra att en tillgång inte är värderad till ett högre värde än vad företaget förväntar sig att få vid en försäljning eller vid användandet av tillgången.

Andra skulder än finansiella skulder

De flesta skulder som inte är finansiella skulder, t.ex. avsättningar, värderas till den bästa uppskattningen av det belopp som skulle krävas för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning och förvaltningsberättelsens innehåll

Årsredovisningens utformning

Förkortat eller förlängt räkenskapsår

- 3.1. När ett företag ändrar räkenskapsårets längd och utformar årsredovisningen för en period som är kortare eller längre än tolv månader ska upplysning lämnas om
- a) skälen till bytet, och
 - b) att beloppen som redovisas i årsredovisningen inte är jämförbara.

Jämförande information

- 3.2. Ett företag ska lämna jämförande information för det närmast föregående räkenskapsåret avseende alla redovisade belopp i årsredovisningen för innevarande räkenskapsår, om inte annat anges i detta allmänna råd.

Företaget ska lämna jämförande information i förvaltningsberättelsen när det behövs för att förstå årsredovisningen.

Identifiering

- 3.3. Ett företag ska lämna följande information i årsredovisningen:
- a) Företagets firma.
 - b) Den tidigare firman om företaget bytt firma under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut.
 - c) Företagets organisationsnummer.
 - d) Företagets säte.
 - e) Huruvida de finansiella rapporterna avser ett enskilt företag eller en koncern.
 - f) Balansdag och det räkenskapsår som årsredovisningen upprättas för.
 - g) **Redovisningsvaluta.**
 - h) Den måtenhet med vilken beloppen är angivna i årsredovisningen.

Förvaltningsberättelsens innehåll**Viktiga förhållanden och väsentliga händelser**

- 3.4. Företagets förvaltningsberättelse ska innehålla upplysningar om
- a) verksamhetens art och inriktning,
 - b) viktiga förändringar i verksamheten,
 - c) viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och resultat,
 - d) speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget,
 - e) ägare som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget, och
 - f) väsentliga förändringar i ägarstrukturen.
- 3.5. Har företaget ett bindande avtal om viktiga förändringar i verksamheten som avser försäljning av betydande tillgångar, rörelse- eller produktgrenar ska följande upplysningar lämnas:
- a) En beskrivning av fakta och omständigheter i försäljningsplanen.
 - b) Det redovisade värdet på det som ska säljas.

- 3.6. Har företaget upprättat en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551), eller är skyldigt att upprätta en sådan, ska detta framgå av förvaltningsberättelsen.
- 3.7. Kan företaget inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska detta framgå av förvaltningsberättelsen.

Forskning och utveckling

- 3.8. Ett företag som bedriver forsknings- och utvecklingsarbete ska i förvaltningsberättelsen lämna en översiktlig beskrivning av företagets forsknings- och utvecklingspolicy, inriktning och resursinsatser samt uppgift om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna och förändringar under räkenskapsåret.

Redovisning i juridisk person

Tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken

- 3.9. Ett företag som bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om
- a) att sådan verksamhet bedrivs,
 - b) vilken verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig,
 - c) tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns och anledningen till det, samt
 - d) hur beroende företaget är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten.

Förelägganden enligt miljöbalken som är väsentliga för företaget ska kommenteras.

- 3.10. Ett företag som bedriver tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken ska lämna upplysning om
- a) påverkan på miljön i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller, och
 - b) tillstånd som är väsentliga för företaget behöver förnyas eller revideras det kommande räkenskapsåret och anledningen till det.

Vinstdisposition och behandling av ansamlad förlust

- 3.11. Ett företag ska upplysa om alla transaktioner som associationsrättsligt är att betrakta som värdeöverföring.

Kommentarer till Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning och förvaltningsberättelsens innehåll

Tillämpningsområde

Kapitlet behandlar årsredovisningens utformning och förvaltningsberättelsens innehåll.

Definitioner

En **årsredovisning** består av

- förvaltningsberättelse,
- resultaträkning,
- balansräkning,
- eventuell rapport över förändring i eget kapital,
- eventuell kassaflödesanalys, och
- noter.

Enligt punkt 6.1 kan räkenskapsårets förändring i eget kapital presenteras i antingen en rapport över förändring i eget kapital eller en not till eget kapital.

Mindre företag behöver inte lämna kassaflödesanalys.

Årsredovisningens utformning

(punkterna 3.1–3.3)

Rättvisande bild

Enligt 2 kap. 3 § ÅRL ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. En rättvisande bild kräver ett korrekt återgivande av dels effekter av transaktioner, dels andra händelser och förhållanden i enlighet med kriterierna för redovisning av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader (se punkt 2.13).

Tillämpningen av det allmänna rådet ger en årsredovisning som ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning och resultat samt kassaflöden.

Förkortat eller förlängt räkenskapsår

(punkt 3.1)

Omfattar årsredovisningen en period som är kortare eller längre än tolv månader ska upplysning lämnas om

- vilken period årsredovisningen omfattar,
- skälen till bytet, och
- att beloppen som redovisas i årsredovisningen därför inte är jämförbara beroende på att räkenskapsåret förkortats eller förlängts.

Jämförande information

(punkt 3.2)

Ett företag ska lämna jämförande information för det närmast föregående räkenskapsåret avseende alla redovisade belopp i årsredovisningen för innevarande räkenskapsår, om inte annat anges i det allmänna rådet. Företaget behöver dock bara lämna jämförande information i förvaltningsberättelsen när det behövs för att förstå årsredovisningen.

Identifiering

(punkt 3.3)

Ett företag ska lämna följande information i årsredovisningen:

- Företagets firma.
- Den tidigare firman om företaget bytt firma under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut.
- Företagets organisationsnummer.
- Företagets säte.
- Huruvida de finansiella rapporterna avser ett enskilt företag eller en koncern.
- Balansdag och det räkenskapsår som årsredovisningen upprättas för.
- **Redovisningsvaluta.**
- Den måtenhet med vilken beloppen är angivna i årsredovisningen.

Förvaltningsberättelsens innehåll

(punkterna 3.4–3.8)

Rättvisande översikt över utvecklingen

Enligt 6 kap. 1 § första stycket ÅRL ska förvaltningsberättelsen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för att förstå årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Även om tyngdpunkten ska läggas på det gångna räkenskapsåret bör översikten utformas så att utvecklingen över en längre tid (normalt fyra till fem år) framgår. Omfattningen och utformningen av en sådan översikt anpassas till företagets historia, storlek och komplexitet och kan ske i verbal form eller med nyckeltal.

Viktiga förhållanden och väsentliga händelser

(punkterna 3.4–3.7)

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 ÅRL ska upplysningar lämnas om sådana förhållanden som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för att bedöma utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL ska upplysningar lämnas om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under eller efter räkenskapsåret (se även kapitel 32). Det innebär att förvaltningsberättelsen t.ex. ska innehålla följande upplysningar:

- Verksamhetens art och inriktning.
- Viktiga förändringar i verksamheten avseende t.ex.
 - köp och försäljning av dotterföretag,
 - etablering och försäljning eller nedläggning av betydande tillgångar, rörelse- eller produktgrenar,
 - ingångna avtal, och
 - större investeringar.
- Viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och resultat, t.ex. faktorer avseende
 - marknaden,
 - råvaruförsörjningen, samt
 - räntor och valutakurser.
- Speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget, t.ex.
 - leasing av anläggningstillgångar,
 - **offentliga bidrag**, samt
 - förekomsten av fordringar och skulder i utländsk valuta.
- Ägare som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget.
- Väsentliga förändringar i ägarstrukturen.

Har företaget tecknat ett bindande avtal om viktiga förändringar i verksamheten som avser försäljning av betydande tillgångar, rörelse- eller produktgrenar ska följande upplysningar lämnas:

- En beskrivning av fakta och omständigheter i försäljningsplanen.
- Det redovisade värdet på det som ska säljas.

Upplysningar behöver inte lämnas om planerade förändringar om det inte finns något definitivt beslut från företagets sida. Detsamma gäller om t.ex. ett anbud har lämnats men osäkerhet råder om affären kommer till stånd.

Av förvaltningsberättelsen ska också framgå om företaget

- har upprättat en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) eller om skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning föreligger, eller
- inte längre kan tillämpa fortlevnadsprincipen enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL, t.ex. om företaget har försatts i likvidation eller konkurs.

Ett företag som avviker från fortlevnadsprincipen ska dessutom i not lämna särskild upplysning om detta samt om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat.

Förväntad framtida utveckling samt väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 3 ÅRL ska större företag lämna upplysningar om företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför.

Upplysningarna ska avse dels vad som faktiskt är känt om framtiden, dels de

förväntningar som finns och som är baserade på konkreta, kända förhållanden som berör företaget direkt eller indirekt. Upprättade planer och avtal är exempel på direkta förhållanden och förändringar i marknaden, råvaruförsörjningen eller andra externa faktorer är exempel på indirekta förhållanden. Upplysningar om den förväntade framtida utvecklingen kan sammanfattas i en resultatprognos. Något krav på att lämna en sådan prognos finns dock inte.

Det är normalt tillräckligt att redogöra för det närmaste räkenskapsårets förväntade utveckling. Kan utvecklingen förutses komma att förändras under nästföljande räkenskapsår bör upplysningar lämnas även om det.

Vad gäller upplysningen om väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer framgår av prop. 2004/05:68 s. 22 att det t.ex. kan handla om osäkerhet kring prisutvecklingen för eller tillgången till en råvara som företaget är beroende av eller kring valutans utveckling i ett för företaget viktigt exportland. Vilka risker och osäkerhetsfaktorer som ska anses väsentliga för företaget får bedömas från fall till fall och med beaktande av i vilken utsträckning risken eller osäkerheten kan antas få effekt på företagets verksamhet, ställning och resultat. Sådana faktorer som har varit centrala vid bedömningen av företagets förväntade utveckling ska alltid tas upp.

Forskning och utveckling

(punkt 3.8)

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 4 ÅRL ska upplysningar lämnas om företagets verksamhet inom forskning och utveckling.

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en översiktlig beskrivning av företagets forsknings- och utvecklingspolicy. Beskrivningen ska innefatta inriktning och resursinsatser samt uppgift om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna och om förändringar under räkenskapsåret.

Utländska filialer

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 5 ÅRL ska större företag lämna upplysningar om företagets filialer i utlandet.

Egna aktier

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 6 ÅRL ska upplysningar lämnas om antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna. Enligt 7–8 ska samma upplysningar lämnas om de egna aktier som har förvärvats eller överlåtits under räkenskapsåret. Enligt 9 ska upplysning lämnas om skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Användning av finansiella instrument

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat ska större företag, enligt 6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL, lämna följande upplysningar avseende användningen av finansiella instrument:

- Mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning jämte, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring.
- Exponering för priskrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Icke-finansiella upplysningar

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket första meningen ÅRL ska större företag lämna icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor.

Det avgörande är inte vilken bedömning företaget självt gör utan vad som är av betydelse för årsredovisningens intressenter (se prop. 2004/05:68 s. 23). I förarbetena sägs också att omfattningen av uppgiftsskyldigheten får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och vad som är relevant, varvid bl.a. företagets storlek och verksamhetens art bör tillmätas betydelse.

Vidare anges i förarbetena som exempel på upplysningar i personalfrågor som företaget kan vara skyldigt att lämna ”information om åtgärder som företaget under året har vidtagit när det gäller jämställdhet, arbetsmiljö eller kompetensutveckling. Också resultat och utvärderingar av tidigare genomförda åtgärder på dessa områden kan vara aktuella att redovisa, om de är relevanta för verksamheten. Det kan handla om olika slag av statistik som har tagits fram vid utvärderingarna, såsom uppgift om personalomsättningen. Även information om företagets policy i fråga om anställnings- och arbetsvillkor kan falla in under det nya upplysningskravet. Det kan exempelvis gälla förekomsten av kollektivavtal och liknande.”

När det gäller vilken information som bör lämnas i miljöfrågor kan det vidare enligt förarbetena ”ofta vara lämpligt att lämna kvantifierade uppgifter när det gäller t.ex. mål och resultat i fråga om utsläpp, avfall och energianvändning. Bestämmelsen inrymmer emellertid inte något generellt krav på att sifferupplysningar ska lämnas. Andra exempel på områden som kan omfattas av bestämmelsen är upplysningar om etiska riktlinjer som gäller i företaget eller andra sociala aspekter, såsom företagets verksamhet i tredje världen. Ytterligare exempel är olika slag av sociala aspekter när det gäller företagets val av samarbetspartners, kunder och leverantörer.”

Tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL ska företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön, se vidare under rubriken Redovisning i juridisk person. I förvaltningsberättelsen i koncernredovisningen kan upplysningarna om påverkan på miljön lämnas mera översiktligt än i förvaltningsberättelsen för den

juridiska personen. Upplysningen kan begränsas till i detta hänseende viktiga tillstånds- och anmälningsskyldiga verksamheter.

Särskilt för ekonomiska föreningar

En ekonomisk förening ska även, enligt 6 kap. 3 § ÅRL, lämna följande upplysningar i förvaltningsberättelsen:

- Väsentliga förändringar i medlemsantalet.
- Summorna av insatsbelopp som ska återbetalas under nästa räkenskapsår enligt bestämmelserna i 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.
- Den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför.
- Summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och ska inlösas under de nästföljande två räkenskapsåren.

Särskilt för stiftelser

En stiftelse ska, enligt 6 kap. 4 ÅRL, i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

Redovisning i juridisk person

(punkterna 3.9–3.11)

Tillstånds- eller anmälningsskyldig verksamhet enligt miljöbalken

(punkterna 3.9 och 3.10)

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL ska företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningsskyldig enligt miljöbalken alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Ett företag som bedriver sådan verksamhet ska ange

- att sådan verksamhet bedrivs,
- vilken verksamhet som är tillstånds- eller anmälningsskyldig, samt
- om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns och anledningen till det.

Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns ska företaget kommentera detta. Väsentliga förelägganden enligt miljöbalken ska kommenteras. Företaget ska vidare ange hur beroende det är av den tillstånds- respektive anmälningsskyldiga verksamheten. Detta kan ske t.ex. genom en uppgift om hur stor andel av nettoomsättningen eller produktionen som omfattar sådan verksamhet. Har företaget flera tillstånds- eller anmälningsskyldiga verksamheter kan de redovisas sammanställda på lämpligt sätt. Härutöver kan det många gånger vara lämpligt att lämna upplysningar om t.ex. indirekt miljöpåverkan och miljöpåverkande verksamhet vid utländska anläggningar.

Ett företag som bedriver verksamhet som är tillståndspliktig enligt miljöbalken ska även ange

- om påverkan på miljön i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller, och
- om tillstånd som är väsentliga för företaget behöver förnyas eller revideras det kommande räkenskapsåret och anledningen till det.

Kravet på upplysningar i förvaltningsberättelsen påverkas inte av att företaget också lämnar information om verksamhetens miljöpåverkan på annat sätt, t.ex. i en miljörapport enligt miljöbalken, i bilagor till årsredovisningen eller i en separat miljöredovisning. Kopplingen till miljöbalkens regler om tillstånds- och anmälningsplikt innebär att upplysningskravet endast gäller för verksamhet i Sverige.

Enligt prop. 1996/97:167 s. 20 förutsätts att företaget lämnar en redovisning av miljörelaterad information som har direkt eller indirekt betydelse för dess finansiella utvecklingsmöjligheter. Upplysningsskyldigheten är dock begränsad till den miljöpåverkan som produktionsprocessen ger upphov till.

Vinstdisposition och behandling av ansamlad förlust

(punkt 3.11)

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska, enligt 6 kap. 2 § ÅRL, lämna förslag till disposition beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. Förslaget till resultatdisposition ska avse summan av fritt eget kapital.

Enligt 18 kap. 4 § ABL ska styrelsen avge ett motiverat yttrande om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig. Ett sådant yttrande kan skrivas i anslutning till den föreslagna resultatdispositionen i årsredovisningen.

Företaget ska även upplysa om alla transaktioner som associationsrättsligt är att betrakta som värdeöverföring.

Kapitel 4 – Balansräkning

Klassificering av tillgångar och skulder

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

- 4.1. Avsikten vid förvärvet avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.
- 4.2. En tillgång ska vid det första redovisningstillfället klassificeras som omsättningstillgång när
 - a) företaget avser att sälja eller förbruka tillgången under företagets normala verksamhetscykel,
 - b) företaget innehar tillgången primärt för handelsändamål,

- c) företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader efter **balansdagen**, eller
- d) tillgången utgörs av **likvida medel**, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen.

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den antas uppgå till tolv månader.

- 4.3. Beslutar företaget att avyttra eller utränga en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras.
- 4.4. Beslutar företaget att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång ska tillgången omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen.

Kortfristig eller långfristig skuld?

- 4.5. Ett företag ska klassificera skulder som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dessa under egna rubriker.

En skuld ska klassificeras som kortfristig när

- a) företaget avser att reglera skulden under företagets normala verksamhetscykel,
- b) företaget innehar skulden primärt för handelsändamål,
- c) skulden förfaller inom tolv månader efter **balansdagen**, eller
- d) företaget inte har en ovillkorad rätt att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter balansdagen.

En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig.

Eget kapital

- 4.6. Ett aktiebolag som är moderföretag ska redovisa eget kapital i åtminstone följande poster
 - a) Aktiekapital.
 - b) Övrigt tillskjutet kapital.
 - c) Annat eget kapital inklusive årets resultat.
- 4.7. En ekonomisk förening som är moderföretag ska redovisa eget kapital i åtminstone följande poster:
 - a) Inbetalda insatser och emissionsinsatser.
 - b) Annat eget kapital inklusive årets resultat.
- 4.8. Ett moderföretag som har en annan juridisk form än aktiebolag eller ekonomisk förening ska redovisa eget kapital i åtminstone följande poster:
 - a) Tillskjutet kapital.
 - b) Annat eget kapital inklusive årets resultat.

- 4.9. Egetkapitalandelen av obeskattade reserver ska i koncernredovisningen redovisas som en del av Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Ställda säkerheter

- 4.10. Upplysning ska, för varje slag av inteckning, lämnas om inteckningens belopp.

Kommentarer till Kapitel 4 – Balansräkning

Tillämpningsområde

Kapitlet behandlar balansräkningens uppställningsform. Det innehåller också regler för klassificering av tillgångar och skulder samt hur eget kapital ska presenteras i balansräkningen.

Enligt 3 kap. 1 § ÅRL ska balansräkningen i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, skulder inklusive avsättningar samt eget kapital på **balansdagen**. Ställda panter och ansvarsförbindelser ska tas upp inom linjen.

Balansräkningens uppställningsform

Balansräkningen ska upprättas enligt uppställningsformen i bilaga 1 till ÅRL och med de kompletteringar och avvikelser som följer av det allmänna rådet. Posterna ska tas upp var för sig och i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen. Av 3 kap. 4 § ÅRL framgår vilka avvikelser från uppställningsformen som ett företag ska eller får göra. Ett företag ska lägga till poster, göra en ytterligare uppdelning i delposter eller slå samman poster om det behövs med hänsyn till verksamhetens inriktning och för att informationen i balansräkningen ska vara relevant för att användaren ska förstå företagets finansiella ställning.

Utöver de poster som anges i uppställningsformen ska ett företag redovisa aktuella skattefordringar, **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** som egna poster (se kapitel 29).

Klassificering av tillgångar och skulder

(punkterna 4.1–4.5)

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

(punkterna 4.1–4.4)

Avsikten vid förvärvet avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. Enligt 4 kap. 1 § ÅRL är tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten anläggningstillgångar.

Andra tillgångar är omsättningstillgångar. Det innebär att en tillgång vid första redovisningstillfället ska klassificeras som omsättningstillgång när

- företaget avser att sälja eller förbruka tillgången under företagets normala verksamhetscykel,
- företaget innehar tillgången primärt för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader efter **balansdagen**, eller
- tillgången utgörs av **likvida medel**, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen.

Ett företags verksamhetscykel är den tid som förflyter från det företagets anskaffar material som ska användas i en process till dess företaget erhåller likvid för motsvarande levererade varor eller tjänster. Omsättningstillgångar inkluderar varulager och kundfordringar som säljs, konsumeras eller på annat sätt realiserar inom den normala verksamhetscykeln även när detta inte förväntas ske inom tolv månader räknat från balansdagen.

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den antas uppgå till tolv månader.

Beslutar företaget att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras.

Beslutar företaget att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång ska tillgången omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen.

Kortfristig eller långfristig skuld?

(punkt 4.5)

Ett företag ska klassificera skulder som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dessa under motsvarande rubriker. En skuld ska klassificeras som kortfristig när

- företaget avser att reglera skulden under företagets normala verksamhetscykel,
- företaget innehar skulden primärt för handelsändamål,
- skulden förfaller inom tolv månader efter **balansdagen**, eller
- företaget inte har en ovillkorad rätt att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter balansdagen.

En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig.

Enligt kapitel 8 ska upplysning lämnas i not om den del av en långfristig skuldpost som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

Eget kapital

(punkterna 4.6–4.9)

Av 7 kap. 14 § ÅRL följer att i koncernredovisningen delas inte eget kapital in i bundet och fritt eget kapital. Eget kapital ska redovisas i olika poster i koncernredovisningen beroende på moderföretagets juridiska form.

Ett aktiebolag som är moderföretag ska redovisa eget kapital i åtminstone följande poster:

- Aktiekapital.
- Övrigt tillskjutet kapital.
- Annat eget kapital inklusive årets resultat.

En ekonomisk förening som är moderföretag ska redovisa eget kapital i åtminstone följande poster:

- Inbetalda insatser och emissionsinsatser.
- Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Ett moderföretag som har en annan juridisk form än aktiebolag eller ekonomisk förening ska redovisa eget kapital i åtminstone följande poster:

- Tillskjutet kapital.
- Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Egetkapitalandelen av obeskattade reserver ska i koncernredovisningen redovisas som en del av Annat eget kapital inklusive årets resultat eftersom avsättningen till obeskattade reserver utgörs av företagets intjänade medel.

Minoritetens andel av eget kapital i dotterföretag redovisas som en särskild post inom eget kapital (se punkt 9.8).

Ställda säkerheter

(punkt 4.10)

För en tillgång som är ställd som säkerhet ska upplysning lämnas beträffande omfattningen av respektive ställd säkerhet och tillgångens redovisade värde. När säkerhet har ställts i form av inteckning ska, för varje slag av inteckning, upplysningen i stället avse de ställda säkerheternas belopp.

Redovisning i juridisk person

I juridisk person ska eget kapital och obeskattade reserver redovisas enligt bilaga 1 till ÅRL.

Kapitel 5 – Resultaträkning

Tillämpningsområde

- 5.1. Kapitlet behandlar resultaträkningens uppställningsformer. Kapitlet ska inte tillämpas på

- a) effekter av byte av **redovisningsprincip**, rättelse av **fel** eller **ändrad uppskattning och bedömning** (se kapitel 10),
- b) aktieägartillskott och vissa koncernbidrag (se kapitel 6), eller
- c) värdeförändringar som redovisas direkt mot eget kapital.

Resultaträkningens uppställningsform

- 5.2. Ett företag får lägga till underrubriker och delresultat i resultaträkningen.
- 5.3. Ett företag får inte redovisa en intäkt eller en kostnad som en extraordinär post i resultaträkningen eller i noter till denna.

Byte av uppställningsform

- 5.4. Ett företag ska behålla vald uppställningsform från ett räkenskapsår till ett annat om inte
 - a) det efter en betydande förändring av verksamheten är uppenbart att en annan uppställningsform är mer lämplig, eller
 - b) företaget önskar anpassa sin uppställningsform till den som tillämpas inom koncernen.

Kommentarer till Kapitel 5 – Resultaträkning

Tillämpningsområde

(punkt 5.1)

Kapitlet behandlar resultaträkningens uppställningsformer. Kapitlet ska inte tillämpas på

- effekter av byte av **redovisningsprincip**, rättelse av **fel** eller **ändrad uppskattning och bedömning** (se kapitel 10),
- aktieägartillskott och vissa koncernbidrag (se kapitel 6), eller
- värdeförändringar som redovisas direkt mot eget kapital, t.ex.
 - vissa vinster och förluster som uppstår vid omräkning av dotterföretag och utlandsverksamheter till redovisningsvaluta (se kapitel 30),
 - vissa aktuariella vinster eller förluster för företag som valt att redovisa förmånsbestämda planer enligt punkt 28.14 a,
 - vissa förändringar i verkligt värde på säkringsinstrument (se kapitel 12), och
 - uppskrivning av anläggningstillgång enligt ÅRL (se kapitel 11, 17 och 18).

Resultaträkningens uppställningsform

(punkterna 5.2–5.4)

Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av uppställningsformerna i bilaga 2 och

3 till ÅRL. Posterna ska tas upp var för sig och i den ordningsföljd som anges i respektive uppställningsform. Av 3 kap. 4 § ÅRL framgår vilka avvikelser från uppställningsformen som ett företag ska eller får göra. Ett företag ska även göra de avvikelser och kompletteringar som följer av det allmänna rådet.

Ett företag får även lägga till underrubriker och delresultat.

Ett företag får inte redovisa en intäkt eller en kostnad som en extraordinär post i resultaträkningen eller i noter till denna.

Minoritetens andel av årets resultat ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till Årets resultat (se punkt 9.8).

Väljer ett företag att presentera sin resultaträkning enligt bilaga 2 till ÅRL (kostnadsslagsindeldad resultaträkning) innebär det att alla kostnader som ingår i det redovisade värdet på en tillgång ska bruttoredo visas. I resultaträkningen ska därför den totala förbrukningen av resurser redovisas som kostnader fördelat på kostnadsslag och de kostnader som aktiverats i det redovisade värdet på en tillgång redovisas som en justeringspost.

Byte av uppställningsform

(punkt 5.4)

Ett företag ska behålla vald uppställningsform från ett räkenskapsår till ett annat om inte

- det efter en betydande förändring av verksamhetens karaktär är uppenbart att en annan uppställningsform är mer lämplig, eller
- företaget önskar anpassa sin uppställningsform till den som tillämpas inom koncernen.

Enligt 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen ÅRL ska upplysning om skälen för byte av uppställningsform lämnas i en not.

Kapitel 6 – Förändring i eget kapital

Specifikation av förändringar i eget kapital

- 6.1. Specifikationen av förändringar i **eget kapital** kan lämnas antingen i en rapport över förändring i eget kapital eller i en not till eget kapital.
- 6.2. Specifikationen av förändringar i eget kapital ska visa följande:
 - a) Räkenskapsårets resultat.
 - b) Effekterna av **retroaktiv tillämpning** och rättelse av **fel** enligt kapitel 10.
 - c) Värdeförändringar som redovisats direkt mot eget kapital med varje slag av förändring separat specificerad.
 - d) Beloppen för transaktioner med **ägare** i deras egenskap av ägare, med tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar separat angivna.

- e) Koncernbidrag och aktieägartillskott.
- f) Omföringar mellan poster inom eget kapital.

Redovisning i juridisk person

Koncernbidrag

- 6.3. Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag ska i moderföretaget redovisas som en ökning av finansiella anläggningstillgångar och i dotterföretaget som en ökning av fritt eget kapital.

Ett koncernbidrag som ett dotterföretag lämnar till ett moderföretag ska i moderföretagets resultaträkning redovisas som finansiell intäkt och i dotterföretaget som en minskning av fritt eget kapital.

Andra koncernbidrag än mellan moderföretag och dotterföretag ska redovisas som en minskning respektive ökning av fritt eget kapital.

Aktieägartillskott

- 6.4. Ett aktieägartillskott som ett företag lämnar ska redovisas som en ökning av finansiella anläggningstillgångar.

Ett aktieägartillskott som ett företag erhåller ska redovisas som en ökning av fritt eget kapital.

Kommentarer till Kapitel 6 – Förändring i eget kapital

Tillämpningsområde

Kapitlet behandlar hur räkenskapsårets förändringar i **eget kapital** ska specificeras i årsredovisningen samt hur koncernbidrag och aktieägartillskott ska redovisas i juridisk person.

Specifikation av förändringar i eget kapital

(punkterna 6.1 och 6.2)

Enligt 5 kap. 14 § andra stycket första meningen ÅRL ska företaget specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Det innebär att ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Specifikationen av förändringar i eget kapital kan lämnas antingen i en rapport över förändring i eget kapital eller i en not till eget kapital.

Specifikationen ska visa följande:

- Räkenskapsårets resultat.
- Effekterna av **retroaktiv tillämpning** och rättelse av **fel** enligt kapitel 10.
- Värdeförändringar som redovisats direkt mot eget kapital med varje slag av förändring separat specificerad, t.ex.

- vissa vinster och förluster som uppstår vid omräkning av dotterföretag och utlandsverksamheter till **redovisningsvaluta** (se kapitel 30),
 - vissa aktuariella vinster eller förluster för företag som valt att redovisa **förmånsbestämda planer** enligt punkt 28.14 a,
 - vissa förändringar i verkligt värde på säkringsinstrument (se kapitel 12), och
 - uppskrivning av anläggningstillgång enligt ÅRL (se kapitel 11, 17 och 18).
- Beloppen för transaktioner med **ägare** i deras egenskap av ägare, med tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar separat angivna.
 - Koncernbidrag och aktieägartillskott.
 - Omföringar mellan poster inom eget kapital.

Enligt 5 kap. 14 § tredje stycket ÅRL ska ett aktiebolag ange antal aktier fördelade på aktier av olika slag.

Redovisning i juridisk person

(punkterna 6.3 och 6.4)

Koncernbidrag

(punkt 6.3)

Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag ska i moderföretaget redovisas som en ökning av finansiella anläggningstillgångar och i dotterföretaget som en ökning av fritt eget kapital. Den skatteeffekt som koncernbidraget ger upphov till ska redovisas mot fritt eget kapital.

Ett koncernbidrag som ett dotterföretag lämnar till ett moderföretag ska i moderföretagets resultaträkning redovisas som finansiell intäkt och i dotterföretaget som en minskning av fritt eget kapital. Den skatteeffekt som koncernbidraget ger upphov till ska i moderföretaget redovisas i resultaträkningen och i dotterföretaget mot fritt eget kapital.

Andra koncernbidrag än mellan moderföretag och dotterföretag ska redovisas som en minskning respektive ökning av fritt eget kapital. Den skatteeffekt som koncernbidraget ger upphov till ska redovisas mot fritt eget kapital.

Aktieägartillskott

(punkt 6.4)

Ett aktieägartillskott som ett företag lämnar ska redovisas som en ökning av finansiella anläggningstillgångar.

Ett aktieägartillskott som ett företag erhåller ska redovisas som en ökning av fritt eget kapital.

Kapitel 7 – Kassaflödesanalys

Definitioner

- 7.1. **Likvida medel** är
- a) kassamedel,
 - b) disponibla tillgodohavanden hos banker samt motsvarande institut, och
 - c) kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.
- 7.2. **Löpande verksamhet** utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.
- 7.3. **Investeringsverksamhet** utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet likvida medel.
- 7.4. **Finansieringsverksamhet** utgörs av åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning.
- 7.5. **Kassaflöden** är in- och utflöden av **likvida medel**.
- 7.6. En **kassaflödesanalys** är en finansiell rapport som innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av ett företags likvida medel och i vilken räkenskapsårets kassaflöden hänförs till den **löpande verksamheten**, **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**.

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten

- 7.7. Ett företag ska tillämpa indirekt metod eller direkt metod vid redovisning av kassaflöden som hänförs till den löpande verksamheten.

Indirekt metod

- 7.8. Tillämpas indirekt metod ska nettot av inbetalningar och utbetalningar i den löpande verksamheten beräknas och redovisas genom att resultatet justeras för
- a) icke-kassaflödespåverkande poster,
 - b) alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten, samt
 - c) periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

Direkt metod

- 7.9. Tillämpas direkt metod ska väsentliga slag av inbetalningar och utbetalningar redovisas brutto och separat. Uppgifter om dessa betalningar erhålls antingen
- a) direkt från företagets räkenskaper, eller
 - b) genom att företagets försäljningsintäkter, kostnader för sålda varor och tjänster med flera poster i resultaträkningen justeras för
 - periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder,
 - andra poster som inte har påverkat kassaflödet, samt
 - poster vars påverkan på kassaflödena hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.

Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten

- 7.10. Ett företag ska redovisa väsentliga slag av inbetalningar och utbetalningar hänförliga till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten brutto och separat i respektive kategori.

Avser in- och utbetalningarna förvärv eller avyttringar av dotterföretag eller andra affärsenheter ska summan av betalningarna redovisas separat och hänföras till investeringsverksamheten.

Kassaflöden i utländsk valuta

- 7.11. Ett företag ska redovisa effekten av orealiserade valutakursförändringar i likvida medel skilt från kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.

Räntor och utdelningar

- 7.12. Kassaflöden från inbetalningar och utbetalningar som avser räntor och utdelningar ska redovisas separat.
- 7.13. Räntor och erhållna utdelningar ska hänföras till den löpande verksamheten.

Trots det som sägs i första stycket får räntor och erhållna utdelningar hänföras till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten, om de betraktas som kostnader för finansiering eller utgör avkastning på placeringar och om klassificeringen är konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.

- 7.14. Utbetald utdelning ska hänföras till finansieringsverksamheten.

Inkomstskatter

- 7.15. Betalningar som avser inkomstskatter ska redovisas separat och hänföras till den löpande verksamheten, om inte betalningarna direkt kan hänföras till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.

Upplysningar

Upplysningar om sammansättningen av likvida medel

- 7.16. Ett företag ska lämna upplysning om sammansättningen av likvida medel.
- 7.17. Är storleken på likvida medel inte identisk med motsvarande belopp och post i balansräkningen ska upplysning lämnas.

Övriga upplysningar

- 7.18. Ett företag ska lämna upplysning om likvida medel som är av betydande omfattning och inte är tillgängliga för användning av företaget samt skälen för detta.
- 7.19. Ett företag ska lämna upplysning om företagets totala skattebetalningar, om dessa redovisas under olika kategorier i kassaflödesanalysen.

Kommentarer till Kapitel 7 – Kassaflödesanalys

Tillämpningsområde

Kapitlet beskriver vilken information som ska finnas i en **kassaflödesanalys** samt hur den ska presenteras.

Definitioner

(punkterna 7.1–7.6)

Likvida medel är

- kassamedel (sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar),
- disponibla tillgodohavanden hos banker samt motsvarande institut, och
- kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Likvida medel innehas främst i syfte att tas i anspråk för att fullgöra kortfristiga åtaganden och inte för investeringar eller andra syften. En placering kan därför normalt klassificeras som likvida medel endast när den har en kort löptid räknat från anskaffningstidpunkten, vanligen tre månader eller kortare. I likhet med lån från banker hänförs utnyttjade checkräkningskrediter normalt till finansieringsverksamheten.

I vissa länder där svenskägda företag är verksamma förekommer det bankräkningar med kreditutrymme som är omedelbart uppsägningsbart och som används som ett instrument i ett företags kassaförvaltning. Sådana utnyttjade krediter är en tillkommande post i likvida medel om de är omedelbart uppsägningsbara och utgör en del i ett företags kassaförvaltning. En sådan utnyttjad kredit är en avgående post i likvida medel och inte en låneskuld.

Löpande verksamhet utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.

Investeringsverksamhet utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet likvida medel.

Finansieringsverksamhet utgörs av åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning.

Kassaflöden är in- och utflöden av **likvida medel**.

En **kassaflödesanalys** är en finansiell rapport som innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av ett företags likvida medel och i vilken räkenskapsårets kassaflöden hänförs till den **löpande verksamheten**, **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**.

Indelning av kassaflöden i kategorier

En kassaflödesanalys ska visa företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret och dessa ska hänföras till någon av kategorierna löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.

Den löpande verksamheten

Den löpande verksamheten utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter. Kassaflödena från den löpande verksamheten är därför vanligen ett resultat av transaktioner och händelser som påverkar företagets **resultat**. Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till den löpande verksamheten:

- Inbetalningar som avser sålda varor och utförda tjänster.
- Inbetalningar som avser royaltyn, arvoden, provisioner och övriga intäkter.
- Utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster.
- Utbetalningar som avser löner och andra personalutgifter.
- Utbetalningar och återbetalningar som avser inkomstskatter som inte särskilt kan identifieras som hänförliga till investerings- eller finansieringsverksamheten.
- In- och utbetalningar som avser investeringar, lån och andra kontrakt som innehas för handel och som kan jämföras med lagerposter som förvärvats i avsikt att säljas vidare.

Vissa transaktioner, t.ex. försäljning av en fabriksanläggning, kan visserligen ge upphov till en vinst eller förlust som påverkar företagets resultat, men kassaflöden från sådana transaktioner ska hänföras till investeringsverksamheten.

Investeringsverksamheten

Investeringsverksamheten utgörs av förvärv och avyttring av anläggningstillgångar och sådana placeringar som inte inryms i begreppet likvida medel. Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till investeringsverksamheten:

- Utbetalningar för förvärv av materiella anläggningstillgångar (inklusive egentillverkade materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi) samt immateriella tillgångar.
- Inbetalningar från försäljning av materiella anläggningstillgångar och immateriella anläggningstillgångar.
- Utbetalningar som avser investeringar i aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive joint venture (utom utbetalningar för sådana instrument som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel).
- Inbetalningar som avser avyttrade aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive joint venture (om inte inbetalningen avser en placering som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel).
- Utbetalningar av förskott och lån till utomstående.
- Inbetalningar från utomstående av lån och förskott.
- Utbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.
- Inbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.

Redovisas ett avtal som en säkring (se kapitel 11 och 12) ska betalningar som avser avtalet redovisas på samma sätt som betalningar som hänförs till den säkrade positionen.

Finansieringsverksamheten

Finansieringsverksamheten utgörs av åtgärder som förändrar storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning. Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till finansieringsverksamheten:

- Inbetalningar vid emission av egna aktier eller andra egetkapitalinstrument.
- Utbetalningar till ägare för återköp eller inlösen av företagets aktier.
- Utbetalningar till ägare som avser utdelning.
- Inbetalningar vid emission av obligationslån, reverslån och inteckningslån samt andra kort- eller långfristiga lån.
- Utbetalningar vid återbetalning av lån.
- Utbetalningar som avser amorteringar av låneskulder till följd av **finansiella leasingavtal**.

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten

(punkterna 7.7–7.9)

Kassaflöden från den löpande verksamheten ska redovisas med tillämpning av antingen

- indirekt metod, vilken innebär att resultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar, upplupna eller förutbetalda poster som avser tidigare eller kommande perioder samt för eventuella intäkter och kostnader som är hänförliga till investerings- eller finansieringsverksamhetens kassaflöden, eller
- direkt metod, vilken innebär att väsentliga slag av in- och utbetalningar ska anges brutto och särredovisas.

Indirekt metod

(punkt 7.8)

Tillämpas indirekt metod ska nettot av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten beräknas och redovisas genom att resultatet justeras för

- icke-kassaflödespåverkande poster såsom **avskrivningar, avsättningar, uppskjutna skatter**, upplupna intäkter och upplupna kostnader som ännu inte har erhållits eller betalats kontant, orealiserade valutakursvinster och valutakursförluster, ej utdelade resultatandelar i intresseföretag samt **minoritetsintressen**,
- alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till investerings- eller finansieringsverksamheten, samt
- periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

Direkt metod

(punkt 7.9)

Tillämpas direkt metod ska väsentliga slag av in- och utbetalningar redovisas brutto och separat. Uppgifter om dessa betalningar erhålls antingen

- direkt från företagets räkenskaper, eller
- genom att företagets försäljningsintäkter, kostnader för sålda varor och tjänster med flera poster i resultaträkningen justeras för
 - periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder,
 - andra poster som inte har påverkat kassaflödet, samt
 - poster vars påverkan på kassaflödena hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.

Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten

(punkt 7.10)

Ett företag ska redovisa väsentliga slag av in- och utbetalningar hänförliga till

investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten brutto och separat i respektive kategori. Summan av betalningar som avser förvärv respektive avyttringar av dotterföretag eller andra affärsenheter ska klassificeras som investeringsverksamhet och redovisas separat.

Kassaflöden i utländsk valuta

(punkt 7.11)

I likvida medel kan ingå belopp i utländsk valuta omräknade till svenska kronor (eller i förekommande fall euro) enligt balansdagens kurs (se kapitel 30). Orealiserade vinster och förluster som uppkommer vid omräkningen utgör inte kassaflöden. För att möjliggöra en avstämning av likvida medel mellan räkenskapsårets början och slut, ska effekten av dessa orealiserade valutakursförändringar i likvida medel redovisas i kassaflödesanalysen skilt från kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.

Räntor och utdelningar

(punkterna 7.12–7.14)

Ett företag ska särredovisa kassaflöden från in- och utbetalningar som avser räntor och utdelningar. Normalt ska utbetalda räntor samt erhållna räntor och utdelningar hänföras till den löpande verksamheten eftersom posterna ingår i det redovisade resultatet. Alternativt kan företaget hänföra betalningarna till finansieringsverksamheten eller investeringsverksamheten om de betraktas som kostnader för finansiering eller utgör avkastning på placeringar. Varje post ska klassificeras på ett konsekvent sätt från ett räkenskapsår till ett annat.

Ett företag ska hänföra utbetald utdelning till finansieringsverksamheten eftersom utdelningen utgör en betalning som är kopplad till företagets finansiering.

Inkomstskatter

(punkt 7.15)

Ett företag ska särredovisa betalningar som avser inkomstskatter och hänföra dem till den löpande verksamheten om inte betalningarna direkt kan hänföras till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten. När företagets skattebetalningar redovisas under skilda kategorier ska upplysning lämnas om företagets totala skattebetalningar, se under rubriken Övriga upplysningar.

Transaktioner som inte medför betalningar

Transaktioner som hänförs till investerings- och finansieringsverksamheterna men som inte medför in- och utbetalningar ska inte ingå i kassaflödet trots att de påverkar företagets kapital- och tillgångsstruktur. Sådana transaktioner ska redovisas på annan

plats i årsredovisningen på ett sätt som ger relevant information om dessa investerings- och finansieringsaktiviteter.

Att i kassaflödesanalysen undanta transaktioner som inte direkt påverkar likvida medel är förenligt med analysens syfte, eftersom dessa transaktioner inte ingår i kassaflödet under räkenskapsåret. Exempel på transaktioner som inte direkt påverkar kassaflödet är

- förvärv av tillgångar genom att antingen överta en till tillgången direkt relaterad skuld eller ingå ett finansiellt leasingavtal,
- förvärv av ett företag genom apportemission, och
- konvertering av skuld till eget kapital.

Upplysningar

(punkterna 7.16–7.19)

Upplysningar om sammansättningen av likvida medel

(punkterna 7.16 och 7.17)

Ett företag ska lämna upplysningar om sammansättningen av likvida medlen, dvs.

- kassamedel,
- disponibla tillgodohavanden hos banker samt motsvarande institut, och
- kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Beloppen i likvida medel ska stämmas av med motsvarande poster redovisade i balansräkningen. Är storleken på likvida medel inte identisk med motsvarande belopp och post i balansräkningen ska upplysning lämnas.

Övriga upplysningar

(punkterna 7.18 och 7.19)

Ett företag ska lämna upplysning om likvida medel av betydande omfattning som inte är tillgängliga för användning av företaget samt skälen för detta. Ett exempel är likvida medel som inte är tillgängligt för användning av företaget därför att det råder valutarestriktioner eller andra legala restriktioner.

Upplysning ska lämnas om företagets totala skattebetalningar om dessa redovisas under olika kategorier i kassaflödesanalysen.

Kapitel 8 – Noter

Definitioner

- 8.1. En **oberoende verksamhetsgren** är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.

- 8.2. En **geografisk marknad** är ett visst land eller en grupp länder där företaget har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter.

Noternas struktur och innehåll

- 8.3. Noterna ska innehålla följande upplysningar och presenteras i följande ordning:
- a) Upplysning om att företaget tillämpar årsredovisningslagen (1995:1554) och detta allmänna råd.
 - b) Vilka redovisnings- och värderingsprinciper som tillämpats.
 - c) Antaganden och bedömningar.
 - d) Tilläggsupplysningar till poster som redovisas i balansräkningen, resultaträkningen och kassaflödesanalysen i den ordning varje rapport och post redovisas.
 - e) Eventuella övriga upplysningar.

Upplysningar om redovisnings- och värderingsprinciper

- 8.4. Ett företag ska lämna upplysningar, utöver det som krävs enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och detta allmänna råd i övrigt, om vilka **redovisningsprinciper** som valts och som är relevanta för förståelsen av årsredovisningen.

Upplysningar om antaganden och bedömningar

- 8.5. Ett företag ska upplysa om de antaganden och bedömningar som har gjorts och som har betydande effekt på de redovisade beloppen i årsredovisningen.

Upplysningar ska även lämnas om betydande källor till osäkerhet i företagets uppskattningar per balansdagen.

Vissa tilläggsupplysningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554)

Medelantalet anställda, könsfördelning och fördelning mellan olika länder

- 8.6. Uppgifter om medelantalet anställda samt fördelningen mellan kvinnor och män enligt 5 kap. 18 § årsredovisningslagen (1995:1554), ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om gränsvärden (BFNAR 2006:11).

Uppgiften om könsfördelning får baseras på förhållandet på balansdagen.

- 8.7. När företaget lämnar uppgifter enligt 5 kap. 18 § andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter.

Könsfördelning i styrelse och ledning – företag med fler än 10 anställda

- 8.8. En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när uppgift

om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 18 b § årsredovisningslagen (1995:1554).

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inklusive pensionskostnader

- 8.9. Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 19 § 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- a) skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret, och
 - b) årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar.
- 8.10. Med sociala kostnader enligt 5 kap. 19 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- a) årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
 - b) årets sociala avgifter till följd av avtal,
 - c) årets skatter på pensionspremier och pensionsmedel, samt
 - d) pensionskostnader.

Fördelning på styrelseledamöter och verkställande direktör respektive anställda

- 8.11. Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 20 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas med utgångspunkt från det belopp som beräknats enligt punkt 8.9.
- 8.12. Med tantiem och därmed jämställd ersättning enligt 5 kap. 20 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- a) vinstandelar, och
 - b) bonus.
- 8.13. Med tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör enligt 5 kap. 23 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses personer som inte längre utför arbete eller annan prestation åt företaget.

Avtal om avgångsvederlag

- 8.14. Med avgångsvederlag eller liknade förmåner enligt 5 kap. 25 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavaren vid förtida avgång från befattningen.
- 8.15. Om det i uppgiften om pensionskostnader enligt 5 kap. 19 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ingår kostnader till följd av ett sådant avtal om avgångsvederlag eller liknade förmåner som avses i 5 kap. 25 § samma lag ska företaget lämna upplysning om detta.

Har företaget redovisat en avsättning till följd av avtal om avgångsvederlag eller liknade förmåner ska företaget lämna upplysning om detta.

Nettoomsättningens fördelning

- 8.16. Uppgiften om nettoomsättningens fördelning enligt 5 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse sådana **oberoende verksamhetsgrenar** som svarar för en väsentlig del av företagets nettoomsättning.

Indelningen i verksamhetsgrenar får inte ändras mellan åren om inte verksamheten fått ny inriktning. Ändras indelningen ska upplysning lämnas om det och om effekterna av förändringen.

Juridisk person – vissa tilläggsupplysningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554)

Sjukfrånvaro – företag med fler än tio anställda

- 8.17. Den uppgift om sjukfrånvaro som företaget ska lämna enligt 5 kap. 18 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte påverkas av anställningsform eller av ersättningens storlek eller art.
- 8.18. Med sammanlagd ordinarie arbetstid enligt 5 kap. 18 a § årsredovisningslagen (1995:1554) avses arbetstid i enlighet med villkoren för anställningen. Arbetstid för anställda som inte kan erhålla någon ersättning för sjukfrånvaro behöver inte ingå.
- 8.19. Andelen sjukfrånvaro enligt 5 kap. 18 a § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas utifrån dels antalet kalenderdagar som den anställda varit frånvarande, dels förhållandena på balansdagen.
- 8.20. Uppgift om sjukfrånvaro för en grupp enligt 5 kap. 18 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas endast om det finns minst tre individer med sjukfrånvaro i gruppen.

Kommentarer till Kapitel 8 – Noter

Tillämpningsområde

Kapitlet behandlar strukturen på och innehållet i de noter som ska lämnas i årsredovisningen och som inte behandlas i andra kapitel.

Definitioner

(punkterna 8.1 och 8.2)

En **oberoende verksamhetsgren** är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.

En **geografisk marknad** är ett visst land eller en grupp länder där företaget har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter.

Begreppen utvecklas närmare under rubriken Nettoomsättningens fördelning.

Noternas struktur och innehåll

(punkt 8.3)

Noterna innehåller

- upplysningar om de **redovisningsprinciper** och värderingsprinciper som tillämpats,
- upplysningar som krävs enligt ÅRL och det allmänna rådet och som inte lämnas på annan plats i årsredovisningen, och
- upplysningar som inte lämnas på annan plats i årsredovisningen men som är relevant för förståelsen av denna.

Ett företag ska för varje post i balansräkningen, i resultaträkningen och i kassaflödesanalysen hänvisa till eventuella upplysningar i noterna.

Noterna ska presenteras i följande ordning:

- Upplysning om att företaget tillämpar ÅRL och det allmänna rådet.
- Vilka redovisnings- och värderingsprinciper som tillämpats.
- Antaganden och bedömningar.
- Tilläggsupplysningar till poster som redovisas i balansräkningen, resultaträkningen och kassaflödesanalysen i den ordning varje rapport och post redovisas.
- Eventuella övriga upplysningar.

Upplysning om redovisnings- och värderingsprinciper

(punkt 8.4)

Enligt 5 kap. 2 § ÅRL ska principerna för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder anges.

Ett företag ska även upplysa om vilka **redovisningsprinciper** som valts och som är relevanta för förståelsen av årsredovisningen.

Upplysning om antaganden och bedömningar

(punkt 8.5)

Ett företag ska upplysa om antaganden och bedömningar som har betydande effekt på de redovisade beloppen i årsredovisningen. Företaget ska också upplysa om betydande källor till osäkerhet i uppskattningar per balansdagen.

Vissa tilläggsupplysningar enligt ÅRL

(punkterna 8.6–8.16)

Under denna rubrik behandlas de upplysningar som ska lämnas enligt ÅRL och som inte kommenteras i övriga kapitel.

Större periodiseringsposter

Enligt 3 kap. 8 § ÅRL ska större företag specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Långfristiga skulder

Ett företag ska för varje långfristig skuldpost (exklusive avsättningar) i not ange den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen. Se 5 kap. 10 § andra stycket ÅRL.

Konvertibla lån

Enligt 5 kap. 13 § ÅRL ska ett företag, som har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning, för varje lån eller liknande rättighet ange utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska utestående lånebelopp och räntebestämmelser anges.

Ställda säkerheter

Enligt 5 kap. 11 § ÅRL ska ett företag upplysa om omfattning av samt art och form för säkerheter som ställts för skuldposter som specificerats i balansräkningen eller i not.

Ersättning till revisorer

Enligt 5 kap 21 § ÅRL ska större aktiebolag och större handelsbolag bland annat upplysa om den kostnadsförda ersättningen till var och en av företagets valda revisorer och de revisionsföretag där dessa verkar. Upplysningen ska avse alla valda revisorer under räkenskapsåret, dvs. även om en revisor har bytts ut.

Medelantalet anställda, könsfördelning och fördelning mellan olika länder

(punkterna 8.6 och 8.7)

Enligt 5 kap. 18 § första meningen ÅRL ska uppgift lämnas om medelantalet anställda under räkenskapsåret samt om fördelningen mellan kvinnor och män. Beräkningen av medelantalet anställda ska göras enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden. Fördelningen mellan kvinnor och män får av förenklingsskäl baseras på förhållandet på balansdagen.

Ett företag som har anställda i flera länder ska enligt 5 kap. 18 § andra meningen ÅRL även ange medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i

respektive land. En anställd ska anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter.

Könsfördelning i styrelse och ledning – företag med fler än 10 anställda

(punkt 8.8)

Ett företag som i medeltal haft fler än tio anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren ska lämna uppgift om könsfördelningen i företagets ledning. Med vart och ett av de två senaste räkenskapsåren avses de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som årsredovisningen avser. Detta innebär att det är medelantalet anställda år 1 och år 2 som är avgörande för bedömningen när årsredovisningen för år 3 upprättas. Medelantalet anställda ska beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden.

Enligt 5 kap. 18 b § ÅRL ska uppgift lämnas om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Ingår den verkställande direktören i styrelsen ska denne räknas med i båda grupperna.

Styrelsesuppleanter och en vice verkställande direktör som inte anses sitta i ledningsgruppen ska inte ingå i de uppgifter som företaget ska lämna.

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inklusive pensionskostnader

(punkterna 8.9 och 8.10)

Enligt 5 kap. 19 § ÅRL ska uppgift lämnas om räkenskapsårets personalkostnader, uppdelat på

- löner och andra ersättningar, och
- sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader.

Med löner och andra ersättningar avses skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret samt årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar. Upplysningen ska således avse de löner och ersättningar som kostnadsförts under räkenskapsåret. I begreppet ersättning ingår lön och arvode men också provisioner, bonus, semesterersättning och liknande.

Med sociala kostnader avses

- årets arbetsgivaravgifter,
- årets sociala avgifter till följd av avtal,
- årets skatter på pensionspremier och pensionsmedel (dvs. särskild löneskatt på pensionskostnader, avkastningsskatt på pensionsmedel), samt
- pensionskostnader.

I pensionskostnaderna ingår normalt följande:

- + Årets kostnader för pensionspremier
- + Under räkenskapsåret utbetalda pensioner
- + Årets kostnad för avgifter till PRI samt premier till FPG
- + Redovisad ökning av företagets avsättningar för pensionsförpliktelser
- – Redovisad minskning av företagets avsättningar för pensionsförpliktelser
- + Överförda medel till pensionsstiftelse
- – Erhållen gottgörelse från pensionsstiftelse

Har företaget valt att redovisa både pension och särskild löneskatt i samma post får den särskilda löneskatten ingå i förändringen av företagets avsättningar för pensionsförpliktelser.

Fördelning på styrelseledamöter och verkställande direktör respektive anställda (punkterna 8.11–8.13)

Enligt 5 kap. 20 § första stycket ÅRL ska uppgiften om räkenskapsårets löner och andra ersättningar anges dels för styrelseledamöter och verkställande direktör, dels för övriga anställda. Beloppet ska beräknas med utgångspunkt från det belopp som beräknats enligt punkt 8.9.

Enligt 5 kap. 20 § andra stycket ÅRL ska särskild uppgift lämnas om tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelse, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare, t.ex. en person i ledningen för ett handelsbolag. Uppgiften ska avse vinstandelar och bonus, dvs. avtalad rörlig ersättning som fastställs med utgångspunkt i exempelvis verksamhetens resultat eller omsättning.

I ett publikt aktiebolag ingår enligt 5 kap. 20 § tredje stycket ÅRL samtliga personer i bolagets ledning i gruppen styrelseledamöter och verkställande direktör. Antalet sådana personer ska anges. Vidare ska uppgifter om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Enligt 5 kap. 20 § fjärde stycket ÅRL ska uppgifterna ovan lämnas för varje land.

Enligt 5 kap. 22 § första stycket ÅRL ska uppgift lämnas om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare. Det innebär att företaget, förutom att upplysa om pensionskostnaden, även ska upplysa om det kapitaliserade värdet av företagets pensionsförpliktelser. I ett publikt aktiebolag ska uppgiften, enligt 5 kap. 22 § andra stycket ÅRL, omfatta samtliga personer i bolagets ledning samt deras antal.

Enligt 5 kap. 23 § ÅRL ska företaget lämna uppgifterna enligt 5 kap. 20 och 22 §§ ÅRL även för tidigare styrelseledamöter och verkställande direktör. Med tidigare

styrelseledamöter och verkställande direktör avses personer som inte längre utför arbete eller annan prestation åt företaget.

När uppgifterna enligt 5 kap. 20, 22 och 23 §§ ÅRL lämnas jämföras, enligt 5 kap. 24 § samma lag, med styrelseledamöter suppleanter för dessa och med verkställande direktören vice verkställande direktör.

Avtal om avgångsvederlag

(punkterna 8.14–8.15)

Enligt 5 kap. 25 § ÅRL ska ett företag som träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning lämna uppgift om avtalen och de väsentligaste villkoren i dessa, t.ex. om befattningshavaren själv kan påkalla förmånen.

Med andra personer i företagets ledning avses personer i företagets ledningsgrupp. I det fall företaget saknar formell ledningsgrupp får företaget bedöma vilka som anses tillhöra ledningen i företaget.

Bestämmelsen avser förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavare som avgår i förtid och som ännu inte fallit ut. Det saknar betydelse om uppsägningen sker från företagets eller den anställdes sida. De personer som berörs behöver inte namnges.

Ett avtal om avgångsvederlag kan ha karaktär av pensionsavtal. Enligt 5 kap. 19 § 2 ÅRL ska uppgift lämnas om pensionskostnader. Även om sådan uppgift har lämnats ska uppgift lämnas om avgångsvederlaget.

Har företaget redovisat en avsättning till följd av avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner ska företaget lämna upplysning om detta.

Nettoomsättningens fördelning

(punkt 8.16)

Större företag och moderföretag i en större koncern som upprättar koncernredovisning ska, enligt 5 kap. 6 § respektive 7 kap. 14 § första stycket ÅRL, lämna uppgift om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenar eller **geografiska marknader** om de avviker betydligt från varandra.

*Upplysning om **oberoende verksamhetsgrenar***

En verksamhetsgren är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar vad gäller t.ex. affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur och risknivå. För att en verksamhetsgren ska anses oberoende krävs att den i huvudsak har externa kunder. Uppgiften om nettoomsättningens fördelning enligt 5 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse sådana **oberoende verksamhetsgrenar**

som svarar för en väsentlig del av företagets nettoomsättning.

Indelningen i verksamhetsgrenar får bara ändras mellan åren om verksamheten fått ny inriktning. Ändras indelningen ska företaget lämna upplysning om detta och om effekten av förändringen. I sådant fall kan bland annat jämförelsetalen för föregående räkenskapsår behöva justeras.

*Upplysning om **geografiska marknader***

Med geografisk marknad menas ett visst land eller en grupp länder där företaget har försäljning genom direkt export eller egna lokala enheter. Avgränsningen av en geografisk marknad görs med ledning av vad som i det enskilda företaget är affärsmässigt motiverat och därmed av väsentlig betydelse från informationssynpunkt. Enhetliga marknadsförutsättningar eller valuta- och inflationsförhållanden kan vara av särskild betydelse vid avgränsningen.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

Av 5 kap. 11 a § ÅRL framgår att ett företag i vissa fall ska lämna uppgift om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen.

För att upplysningsskyldigheten ska inträda krävs att arrangemangen i något ekonomiskt relevant avseende har påtagliga konsekvenser för företaget. Det krävs vidare att uppgifter om riskerna eller fördelarna med arrangemangen är nödvändiga för att bedöma företagets ställning. I vad mån så är fallet får bedömas främst med hänsyn till det ekonomiska värdet ställt i relation till omfattningen av företagets arrangemang i övrigt. Uppgifterna ska vara av sådan karaktär att de kan antas ha betydelse för en utomståendes möjligheter att fatta välgrundade beslut med avseende på företaget, t.ex. i samband med en investering.

Uppgift ska lämnas om arrangemangets inriktning och det kommersiella syftet med arrangemanget. Större företag ska även lämna uppgift om den ekonomiska inverkan arrangemanget har på företaget. Det är då lämpligt att ange vilket slags arrangemang det är fråga om och att redovisa de kommersiella skäl som företaget har för att ägna sig åt det.

Juridisk person – vissa tilläggsupplysningar enligt ÅRL

(punkterna 8.17–8.20)

Företag som ingår i en koncern

Enligt 5 kap. 7 § första stycket ÅRL ska ett koncernföretag lämna upplysning om storleken på inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. Med försäljning avses normalt vad som redovisas som nettoomsättning i resultaträkningen och med inköp vad som hos motparten redovisas som försäljning. Begreppen inköp och försäljning är korresponderande.

Moderföretag i mindre koncerner som inte behöver upprätta koncernredovisning ska enligt 5 kap. 7 § andra stycket ÅRL upplysa om internvinster på transaktioner inom koncernen. Upplysningen ska avse storleken på de på balansdagen orealiserade internvinster som ingår i värdet på redovisade tillgångar inom koncernen.

Enligt bilaga 2 och 3 till ÅRL ska särskilda uppgifter lämnas om finansiella resultatposter mellan koncernföretag.

Sjukfrånvaro – företag med fler än tio anställda

(punkterna 8.17–8.20)

Ett företag som i medeltal haft fler än tio anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren ska enligt 5 kap. 18 a § ÅRL lämna uppgift om sjukfrånvaron. Med vart och ett av de två senaste räkenskapsåren avses de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som årsredovisningen avser. Detta innebär att det är medelantalet anställda år 1 och år 2 som är avgörande för bedömningen när årsredovisningen för år 3 upprättas. Medelantalet anställda ska beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden. Företaget ska inte lämna uppgift om sjukfrånvaro för anställda utomlands.

Beräkning av sjukfrånvaro

Sjukfrånvaron ska beräknas som total sjukfrånvaro dividerad med de anställdas sammantagna ordinarie arbetstid och anges i procent.

Vad menas med sjukfrånvaro?

Uppgiften om sjukfrånvaro får inte påverkas av anställningsform eller av ersättningens storlek eller art. Det innebär att som sjukfrånvaro räknas all frånvaro på grund av sjukdom, dvs. både när den anställda saknar rätt till ersättning på grund av reglerna om karensdag och när denne har rätt till ersättning i form av

- sjuklön från arbetsgivaren,
- sjukpenning från Försäkringskassan,
- tidsbegränsad sjukersättning från Försäkringskassan,
- rehabiliteringsersättning från Försäkringskassan, eller
- aktivitetsersättning från Försäkringskassan.

Det är således sjukfrånvaron för samtliga anställda som ska redovisas och därav följer att även frånvaron för anställda med tidsbegränsad sjukersättning, rehabiliteringsersättning respektive aktivitetsersättning ska inkluderas.

Vad menas med ordinarie arbetstid?

Med sammanlagd ordinarie arbetstid avses arbetstid i enlighet med villkoren för anställningen, dvs. enligt tjänstebestämmelser eller kollektivavtal för motsvarande kategori av arbetstagare, t.ex. 40 timmar per vecka. Den ordinarie arbetstiden omfattar möjliga arbetsdagar och beräknas utifrån den del av året som arbetstagaren varit anställd. I ordinarie arbetstid ska arbetad övertid (betald eller obetald) eller inarbetad flextid inte ingå. Inte heller timmar som utnyttjas till

kompensationsledighet ska ingå.

Det är samtliga anställdas ordinarie arbetstid som ska summeras. Det innebär att arbetstiden för både tillsvidareanställda och visstidsanställda med en på förhand fastställd arbetstid summeras.

Arbetstid för anställda som inte kan erhålla ersättning för sjukfrånvaro, t.ex. för tjänstlediga och vissa visstidsanställda, behöver av förenklingsskäl inte ingå i beräkningen av den ordinarie arbetstiden (se punkt 8.18).

Hur beräknas lång sjukfrånvaro?

Den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 kalenderdagar eller mer, så kallad lång sjukfrånvaro (se 5 kap. 18 a § andra stycket 1 ÅRL), ska beräknas utifrån dels antalet kalenderdagar som den anställda varit frånvarande, dels förhållandena på balansdagen (se punkt 8.19). Perioden räknas inte som sammanhängande om den avbryts av att den anställda återinträder i tjänst, även om det bara är för en kortare period.

Vid fastställande av om den anställda varit frånvarande i 60 kalenderdagar eller mer ska endast sjukdagar som infaller före balansdagen räknas med.

Ett exempel är en anställd som är frånvarande p.g.a. sjukdom från 1 december år 1 till 1 februari år 2 har på balansdagen år 1 varit frånvarande 31 dagar och ska således inte räknas med i upplysningen om lång sjukfrånvaro för år 1. Vid beräkningen avseende år 2 klassificeras sjukfrånvaron som lång eftersom den pågått mer än 60 dagar. Det är dock endast sjukfrånvaron för januari månad som räknas med.

Hur beräknas sjukfrånvaro för en grupp?

När sjukfrånvaron för en grupp ska beräknas (se 5 kap. 18 a § andra stycket 2 och 3 ÅRL) är det gruppens sjukfrånvaro som ska divideras med gruppens sammanlagda arbetstid. Sjukfrånvaron för t.ex. kvinnor ska således beräknas genom att kvinnornas totala sjukfrånvaro divideras med kvinnornas sammanlagda arbetstid. Sjukfrånvaron ska anges i procent. Uppgiften ska inte lämnas om antalet anställda i gruppen är högst tio.

Kan uppgiften hänföras till en enskild individ?

Enligt 5 kap. 18 a § tredje stycket ÅRL ska uppgift om sjukfrånvaro inte lämnas om den kan hänföras till en enskild individ. Undantaget tar sikte på verksamheter med relativt få anställda eller där antalet anställda i en grupp är litet. Det får avgöras från fall till fall om omständigheterna är sådana att en uppgift kan hänföras till en enskild individ.

Det ska finnas minst tre individer med sjukfrånvaro i en grupp för att uppgift om sjukfrånvaro för gruppen ska lämnas.

Kapitel 9 – Koncernredovisning

Tillämpningsområde

- 9.1. Detta kapitel ska tillämpas på **koncernredovisningar** som krävs enligt 7 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) och på frivilligt upprättade koncernredovisningar. Punkterna 9.10 och 9.11 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person.

Definitioner

- 9.2. **Bestämmande inflytande** innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.
- 9.3. Ett **företag för särskilt ändamål** är ett företag som är bildat för att uppnå ett begränsat och väldefinierat syfte.
- 9.4. **Ägare** är innehavare av finansiella instrument som klassificerats som eget kapital i det ägda företags redovisning.

Koncernredovisningens omfattning

Företag för särskilt ändamål

- 9.5. Ett **företag för särskilt ändamål** ska omfattas av **koncernredovisningen** om ägarföretaget har bestämmande inflytande utan att vara **ägare**. Företag vars verksamhet avser planer för ersättningar efter avslutad anställning eller andra långfristiga planer för ersättningar till anställda ska inte omfattas av koncernredovisningen.

Tillvägagångssätt vid upprättande av koncernredovisning

Förvärv och avyttring av dotterföretag

- 9.6. Ett företag ska ta in ett dotterföretags intäkter och kostnader i koncernredovisningen från och med tidpunkten för förvärvet till och med den tidpunkt då moderföretaget inte längre har ett **bestämmande inflytande** över dotterföretaget.
- 9.7. Ett företag som avyttrar andelar i ett dotterföretag ska som vinst eller förlust i koncernresultaträkningen redovisa skillnaden mellan intäkten från avyttringen och det redovisade värdet på dotterföretagets del av nettotillgångarna i koncernbalansräkningen vid tidpunkten för avyttringen.

Har företaget kvar andelar i det tidigare dotterföretaget efter avyttringen och det blir ett intresseföretag eller ett **gemensamt styrt företag** ska innehavet redovisas enligt kapitel 14 respektive kapitel 15. I annat fall ska innehavet redovisas som en **finansiell tillgång** enligt kapitel 11 eller 12 från den tidpunkt då företaget upphör att vara dotterföretag. Anskaffningsvärdet vid

det första redovisningstillfället ska i det sistnämnda fallet fastställas till det koncernmässigt **redovisade värdet** vid denna tidpunkt.

Minoritetsintresse

- 9.8. **Minoritetsintressen** ska i koncernbalansräkningen redovisas separat inom eget kapital. Minoritetens andel av årets resultat ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till Årets resultat.

Upplysningar

- 9.9. Ett företag ska lämna upplysningar i koncernredovisningen om karaktären på och omfattningen av väsentliga begränsningar i ett dotterföretags förmåga att överföra medel till moderföretaget i form av utdelning eller återbetalning av lån.

Redovisning i juridisk person

- 9.10. Ett innehav i ett dotterföretag ska i årsredovisningen värderas till anskaffningsvärdet minskat med nedskrivningar och ökat med uppskrivningar. Även kapitaltillskott och återbetalningar av kapitaltillskott ska påverka det redovisade värdet.
- 9.11. Utdelning på andelar i dotterföretag ska redovisas som **intäkt** oavsett om den härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter förvärvstidpunkten. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Ett moderföretag som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får dock redovisa utdelning på dessa andelar som intäkt när ägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Kommentarer till Kapitel 9 – Koncernredovisning

Tillämpningsområde

(punkt 9.1)

Detta kapitel ska tillämpas på **koncernredovisningar** som krävs enligt 7 kap. 1–3 §§ ÅRL. Kapitlet behandlar koncernredovisningens omfattning och tillvägagångssättet vid upprättandet av en koncernredovisning. Kapitlet innehåller också regler för hur andelar i dotterföretag ska redovisas i juridisk person.

Kapitlet ska även tillämpas på frivilligt upprättade koncernredovisningar.

Definitioner

(punkterna 9.2–9.4)

En **koncernredovisning** är en redovisning för ett moderföretag och dess dotterföretag upprättad som om dessa var en enda ekonomisk enhet.

Vad som är moderföretag och dotterföretag framgår av 1 kap. 4 § ÅRL. Enligt 1 kap. 4 § 4 ÅRL är ett företag ett dotterföretag om moderföretaget äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett **bestämmande inflytande** över dotterföretaget på grund av t.ex. avtal eller föreskrift i bolagsordningen. Vid bedömningen av om bestämmande inflytande föreligger ska hänsyn tas till optioner och konvertibler som utan dröjsmål kan utnyttjas eller att företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten.

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Ett **företag för särskilt ändamål** är ett företag som är bildat för att uppnå ett begränsat och väldefinierat syfte. Se vidare under rubriken Företag för särskilt ändamål, SPE.

Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar hänförliga till **egetkapitalinstrument** som inte, direkt eller indirekt genom dotterföretag, ägs av moderföretaget.

Ägare är innehavare av finansiella instrument som klassificerats som eget kapital i det ägda företags redovisning (se kapitel 22).

Koncernredovisningens omfattning

(punkt 9.5)

Av 7 kap. ÅRL framgår under vilka förutsättningar en **koncernredovisning** ska upprättas och vilka företag som ska omfattas.

Ett dotterföretag undantas inte från koncernredovisningen endast av den anledningen att ägaren är ett riskkapitalföretag, en värdepappersfond, aktiefond eller liknande. Inte heller undantas ett dotterföretag från koncernredovisningen på grund av att dess affärsverksamhet avviker från andra företags inom koncernen. Genom att ta in sådana dotterföretag i koncernredovisningen och lämna ytterligare upplysningar i koncernredovisningen om dotterföretags olika affärsverksamheter lämnas relevant information.

Företag för särskilt ändamål, SPE

(punkt 9.5)

Ett företag kan bildas för ett begränsat och väldefinierat syfte, t.ex. för att genomföra ett leasingavtal, ett forsknings- eller utvecklingsprojekt eller en värdepapperisering av finansiella tillgångar. Ett **företag för särskilt ändamål, SPE** ("Special Purpose

Entity"), kan t.ex. ha formen av ett aktiebolag, ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Ett SPE bildas ofta med långtgående begränsningar vad gäller styrelsens, förvaltarens eller ledningens möjligheter att fatta beslut som gäller den löpande verksamheten.

Ett företags koncernredovisning ska omfatta sådana SPE som företaget har ett bestämmande inflytande över. Utöver vad som framgår av 1 kap. 4 § ÅRL, kan följande omständigheter tyda på att företaget har ett bestämmande inflytande över SPE:

- Verksamheten i SPE bedrivs för företags räkning i enlighet med dess behov.
- Företaget har den slutliga beslutanderätten över verksamheten i SPE även om beslut om den löpande verksamheten har delegerats.
- Företaget har rätt att erhålla huvuddelen av förmånerna i SPE och kan därför vara exponerat för de risker som är förknippade med verksamheten i detta SPE.
- Företaget står för huvuddelen av de risker som är förknippade med ägandet av ett SPE eller dess tillgångar.

Företag vars verksamhet avser planer för ersättningar efter avslutad anställning eller andra långfristiga planer för ersättningar till anställda (se kapitel 28) ska dock inte innefattas i koncernredovisningen. Det gäller t.ex. personal- och pensionsstiftelser.

Tillvägagångssätt vid upprättande av koncernredovisning

(punkterna 9.6–9.8)

Av 7 kap. ÅRL framgår vad som gäller vid upprättande av en koncernbalansräkning och koncernresultaträkning.

Kapitel 29 tillämpas på **temporära skillnader** som uppkommer vid eliminering av vinster och förluster vid koncerninterna transaktioner.

Förvärv och avyttring av dotterföretag

(punkterna 9.6 och 9.7)

Ett företag ska ta in ett dotterföretags intäkter och kostnader i koncernredovisningen från och med tidpunkten för förvärvet till och med den tidpunkt då moderföretaget inte längre har ett **bestämmande inflytande** över dotterföretaget (se kapitel 19).

Ett företag som avyttrar andelar i ett dotterföretag ska som vinst eller förlust i koncernresultaträkningen redovisa skillnaden mellan intäkten från avyttringen och det redovisade värdet på dotterföretagets del av nettotillgångarna i koncernbalansräkning vid tidpunkten för avyttringen.

Fortsätter företaget att inneha andelar i det tidigare dotterföretaget ska innehavet redovisas som finansiell tillgång enligt kapitel 11 eller 12 från den tidpunkt företaget

upphör att vara ett dotterföretag. Detta gäller inte om det tidigare dotterföretaget blir ett intresseföretag (se kapitel 14) eller ett **gemensamt styrt företag** (se kapitel 15). Redovisas innehavet som en **finansiell tillgång** ska, vid det första redovisningstillfället, anskaffningsvärdet fastställas till det koncernmässigt **redovisade värdet** vid den tidpunkt då företaget inte längre är ett dotterföretag.

Minoritetsintresse

(punkt 9.8)

Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar hänförliga till egetkapitalinstrument som inte, direkt eller indirekt genom dotterföretag, ägs av moderföretaget. Nettotillgångarna beräknas enligt kapitel 19.

Av 7 kap. 9 § ÅRL framgår att ett företag ska redovisa minoritetsintresse som särskilda poster i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

I koncernbalansräkningen ska minoritetsintressen redovisas under rubriken Eget kapital skilt från moderföretagets eget kapital. I koncernresultaträkningen ska minoritetens andel av årets resultat redovisas på egen rad under Årets resultat.

Upplysningar

(punkt 9.9)

Utöver upplysningskraven i 7 kap. ÅRL ska upplysning lämnas om karaktären på och omfattningen av väsentliga begränsningar vad gäller dotterföretags förmåga att överföra medel till moderföretaget i form av utdelning eller återbetalning av lån. Detta kan t.ex. vara följden av ett låneavtal eller krav från en tillsynsmyndighet.

I det fall olika värderingsprinciper använts i koncernredovisningen och i årsredovisningen för juridisk person (se kapitel 1) ska upplysning lämnas enligt 7 kap. 12 § ÅRL.

Redovisning i juridisk person

(punkterna 9.10 och 9.11)

När ett moderföretag upprättar årsredovisning ska företaget värdera innehavet i dotterföretag till anskaffningsvärdet minskat med nedskrivningar och ökat med uppskrivningar. Det redovisade värdet ska ökas med tillskott och minskas med återbetalningar av tillskott. Exempel på tillskott är aktieägartillskott.

Utdelning på andelar i dotterföretag ska redovisas som **intäkt** oavsett om den härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter förvärvstidpunkten. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Ett moderföretag som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får dock redovisa utdelning på dessa andelar som intäkt när ägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel

Definitioner

- 10.1. **Ändrad uppskattning och bedömning** innebär en ändring av företagets bedömning av aktuell status på, och uppskattning av förväntade framtida ekonomiska fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, tillgångar och skulder.
- 10.2. **Fel** är utelämnande eller felaktighet i årsredovisningen för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, tillförlitlig information som
- a) fanns tillgänglig när respektive årsredovisning avgavs, och
 - b) rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats vid upprättandet och utformningen av respektive årsredovisningar.

Byte av redovisningsprincip

- 10.3. Ett företag får byta **redovisningsprincip** endast om det
- a) krävs på grund av en ändring i lag eller i detta allmänna råd, eller
 - b) leder till att årsredovisningen kommer att innehålla mer tillförlitlig och relevant information.
- 10.4. Är det svårt att skilja ett byte av redovisningsprincip från en ändrad uppskattning och bedömning, ska det anses som en ändrad uppskattning och bedömning.

Redovisning av byte av redovisningsprincip

- 10.5. Ett företag ska redovisa byte av redovisningsprincip enligt följande:
- a) Byte till följd av ändring i detta allmänna råd ska redovisas enligt övergångsbestämmelserna till ändringen.
 - b) Andra byten ska redovisas med **retroaktiv tillämpning**.

Retroaktiv tillämpning

- 10.6. Ett företag som ska redovisa ett byte av redovisningsprincip med **retroaktiv tillämpning**, ska räkna om jämförelsetalen för föregående räkenskapsår som om den nya redovisningsprincipen alltid hade tillämpats.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa effekterna av ett byte av redovisningsprincip för det föregående räkenskapsåret ska företaget tillämpa

den nya redovisningsprincipen på tillgångar och skulder från och med början av det innevarande räkenskapsåret.

Upplysningar om byte av redovisningsprincip

- 10.7. Vid ett byte av redovisningsprincip ska följande upplysningar lämnas:
- Karaktären på bytet av redovisningsprincip.
 - Justeringsbelopp för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen för innevarande och föregående räkenskapsår, om det är praktiskt genomförbart.

Är det **praktiskt genomförbart** att beräkna justeringsbeloppen enligt första stycket, ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Ett företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta.

- 10.8. Vid ett frivilligt byte av redovisningsprincip ska upplysning lämnas om varför tillämpningen av den nya redovisningsprincipen leder till mer tillförlitlig och relevant information.

Ändrad uppskattning och bedömning

- 10.9. Ett företag ska redovisa effekten av en **ändrad uppskattning och bedömning** i årsredovisningen för innevarande räkenskapsår genom att värdet per **balansdagen** på tillgången, skulden eller posten under eget kapital fastställs utifrån den nya uppskattningen och bedömningen.

Effekten av en ändrad uppskattning och bedömning ska redovisas framåtriktat genom att innefatta den i resultatet för

- det räkenskapsår då ändringen görs, om ändringen endast påverkar det räkenskapsåret, eller
- det räkenskapsår då ändringen görs och framtida räkenskapsår, om ändringen påverkar dessa räkenskapsår.

Upplysningar om ändrad uppskattning och bedömning

- 10.10. Ett företag ska lämna upplysning om karaktären på en ändrad uppskattning och bedömning och effekten på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader det innevarande räkenskapsåret.

Rättelse av fel

- 10.11. Ett företag ska retroaktivt rätta ett väsentligt **fel** i den årsredovisning som avges närmast efter upptäckten av felet, om det är praktiskt genomförbart. Företaget ska rätta felet genom att
- räkna om jämförelsetalen för föregående räkenskapsår om felet uppstod detta år, eller

- b) räkna om ingående balans för tillgångar, skulder och eget kapital för föregående räkenskapsår, om felet uppstod ett räkenskapsår som föregår detta år.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa effekterna av ett fel som inträffat ett tidigare räkenskapsår ska företaget räkna om den ingående balansen för tillgångar, skulder och eget kapital innevarande räkenskapsår.

Upplysningar om rättelse av fel

10.12. Ett företag ska lämna följande upplysningar om rättelse av fel:

- a) Karaktären på felet.
- b) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.11 a för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen.
- c) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.11 b för varje påverkad post i den ingående balansen.

Är det praktiskt ogenomförbart att fastställa rättelsebeloppen enligt första stycket b och c ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Ett företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta.

Kommentarer till Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel

Tillämpningsområde

Kapitlet behandlar byte av **redovisningsprincip** samt **ändrad uppskattning och bedömning**. Kapitel behandlar också rättelse av **fel** i tidigare årsredovisningar.

Definitioner

(punkterna 10.1 och 10.2)

Redovisningsprinciper är de principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett företag tillämpar vid upprättandet och utformningen av årsredovisningen.

Ändrad uppskattning och bedömning innebär en ändring av företagets bedömning av aktuell status på, och uppskattning av förväntade framtida ekonomiska fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, tillgångar och skulder. Ett exempel är en förändring av uppskattningen av en tillgångs periodiska förbrukning.

Ändrad uppskattning och bedömning är en följd av ny information eller ny utveckling och är därmed inte rättelse av fel.

Fel är utelämnande eller felaktighet i årsredovisningen för ett eller flera tidigare

räkenskapsår. Felet ska ha uppkommit på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, tillförlitlig information som

- fanns tillgänglig när respektive årsredovisning avgavs, och
- rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats vid upprättandet och utformningen av respektive årsredovisning.

Retroaktiv tillämpning är tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats.

Byte av redovisningsprincip

(punkterna 10.3–10.8)

Ett företag får byta **redovisningsprincip** endast om det

- krävs på grund av en ändring i lag eller i det allmänna rådet, eller
- leder till att årsredovisningen kommer att innehålla mer tillförlitlig och relevant information om effekterna av transaktioner samt andra händelser eller förhållanden på företagets finansiella ställning, resultat eller kassaflöden.

Följande är inte byte av redovisningsprincip:

- Tillämpning av en redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser eller förhållanden som till sin innebörd skiljer sig från dem som tidigare inträffat.
- Tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser eller förhållanden som inte inträffat tidigare eller som var oväsentliga.
- Byte av värderingsgrund från verkligt värde till anskaffningsvärde när det inte längre är möjligt att värdera en tillgång till verkligt värde (eller byte från anskaffningsvärde till verkligt värde när det åter är möjligt) även om det allmänna rådet kräver eller tillåter en sådan värdering.

Tillåter det allmänna rådet ett val vid redovisning, inklusive val av värderingsgrund, av en specifik transaktion eller annan händelse eller förhållande och företaget ändrar sitt tidigare val är det ett byte av redovisningsprincip.

Är det svårt att skilja ett byte av redovisningsprincip från en ändrad uppskattning och bedömning ska det anses som en ändrad uppskattning och bedömning.

Redovisning av byte av redovisningsprincip

(punkt 10.5)

Ett företag ska redovisa byte av redovisningsprincip enligt följande:

- Byte till följd av ändring i det allmänna rådet enligt övergångsbestämmelserna till ändringen.
- Andra byten med **retroaktiv tillämpning** (se punkt 10.6).

Retroaktiv tillämpning

(punkt 10.6)

Retroaktiv tillämpning är tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats.

Redovisas byte av redovisningsprincip med retroaktiv tillämpning ska jämförelsetalen för föregående räkenskapsår räknas om som om den nya redovisningsprincipen alltid hade tillämpats.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa effekterna av ett byte av redovisningsprincip för det föregående räkenskapsåret ska företaget tillämpa den nya redovisningsprincipen på tillgångar och skulder från och med början av det innevarande räkenskapsåret.

Upplysningar om byte av redovisningsprincip

(punkterna 10.7 och 10.8)

Vid ett byte av redovisningsprincip ska följande upplysningar lämnas:

- Karaktären på bytet av redovisningsprincip.
- Justeringsbelopp för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen för innevarande och föregående räkenskapsår, om det är praktiskt genomförbart.

Detta innebär att upplysning ska lämnas om ett byte av redovisningsprincip har effekt på innevarande eller tidigare räkenskapsår.

Är det praktiskt ogenomförbart att beräkna justeringsbeloppen enligt ovan ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Ett företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta.

Vid ett frivilligt byte av redovisningsprincip ska upplysning lämnas om varför tillämpningen av den nya redovisningsprincipen leder till mer tillförlitlig och relevant information.

Årsredovisningarna för kommande år behöver inte innehålla dessa upplysningar.

Ändrad uppskattning och bedömning

(punkterna 10.9 och 10.10)

Enligt definitionen i punkt 10.1 innebär **ändrad uppskattning och bedömning** en ändring av ett företags bedömning av aktuell status på, och uppskattning av förväntade framtida ekonomiska fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, tillgångar och skulder.

När det är svårt att skilja ett byte av redovisningsprincip från en ändrad uppskattning och bedömning, ska bytet eller ändringen behandlas som en ändrad uppskattning och bedömning.

Ett företag ska redovisa effekten av en ändrad uppskattning och bedömning i årsredovisningen för innevarande räkenskapsår genom att värdet per balansdagen på tillgången, skulden eller posten under eget kapital fastställs utifrån den nya uppskattningen och bedömningen.

Effekten av en ändrad uppskattning och bedömning ska redovisas framåtriktat genom att innefatta den i resultatet för

- det räkenskapsår då ändringen görs om ändringen endast påverkar det räkenskapsåret, eller
- det räkenskapsår då ändringen görs och för framtida räkenskapsår, om ändringen påverkar dessa räkenskapsår.

Upplysningar om ändrad uppskattning och bedömning

(punkt 10.10)

Ett företag ska lämna upplysning om karaktären på en ändrad uppskattning och bedömning och effekten på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader det innevarande räkenskapsåret.

Rättelse av fel

(punkterna 10.11 och 10.12)

Enligt definitionen i punkt 10.2 är **fel** utelämnande eller felaktighet i årsredovisningen för ett eller flera tidigare räkenskapsår. Felet ska ha uppkommit på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, tillförlitlig information som fanns tillgänglig när årsredovisningarna för dessa räkenskapsår avgavs och som rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats vid upprättandet och utformningen av dessa årsredovisningar.

Fel omfattar även effekterna av räknefel, misstag vid tillämpning av redovisningsprinciper, förbiseenden eller feltolkningar av fakta samt bedrägeri.

Är det praktiskt genomförbart ska ett företag retroaktivt rätta ett väsentligt fel i den årsredovisning som avges närmast efter upptäckten av felet genom att

- räkna om jämförelsetal för föregående räkenskapsår om felet uppstod detta år, eller
- räkna om ingående balans för tillgångar, skulder och eget kapital för föregående räkenskapsår, om felet uppstod ett räkenskapsår som föregår detta år.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa effekterna av ett fel som inträffat ett tidigare räkenskapsår ska företaget räkna om den ingående balansen för tillgångar, skulder och eget kapital för innevarande räkenskapsår.

Upplysningar om rättelse av fel

(punkt 10.12)

Ett företag ska lämna följande upplysningar om rättelse av fel tidigare räkenskapsår:

- Karaktären på felet.
- Rättelsebelopp i punkt 10.11 a för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen.
- Rättelsebelopp i punkt 10.11 b för varje påverkad post i den ingående balansen.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa rättelsebeloppen enligt ovan ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Ett företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta.

Årsredovisningarna för kommande år behöver inte innehålla dessa upplysningar.

Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

Förslaget finns tillgängligt på BFNs webbplats i början av september.

11.1.

Kapitel 12 – Finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde

Förslaget finns tillgängligt på BFNs webbplats i början av september.

12.1.

Kapitel 13 – Varulager

Tillämpningsområde

13.1. Detta kapitel ska tillämpas vid värdering av **varor i lager**.

Definitioner

- 13.2. **Varor i lager** är omsättningstillgångar som är
- a) avsedda att säljas i den löpande verksamheten,
 - b) under tillverkning för att säljas, eller

- c) i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Värdering

Anskaffningsvärde

- 13.3. Ett företag som förvärvar **varor i lager** med kreditvillkor som avviker från det normala ska redovisa finansieringskomponenten som en räntekostnad under finansieringsperioden.
- 13.4. Ett företag som tillverkar varor i lager ska fördela fasta tillverkningsomkostnader på basis av normal tillverkningskapacitet.

Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelats på varje tillverkad vara minskas så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet.

- 13.5. Ett företag som tillverkar varor i lager ska fördela rörliga tillverkningsomkostnader på basis av faktisk produktion.
- 13.6. Kan tillverkningskostnaderna för två eller flera varor som tillverkas samtidigt inte särskiljas ska tillverkningskostnaderna fördelas på ett logiskt och konsekvent sätt.

En biprodukt som är oväsentlig ska värderas till **nettoförsäljningsvärde** och detta värde ska dras av från huvudproduktens anskaffningsvärde.

Schablonmetoder för att fastställa anskaffningsvärdet

- 13.7. Anskaffningsvärdet för **varor i lager** får fastställas enligt en schablonmetod endast om den kan antas ge ett värde som är en god approximation av anskaffningsvärdet.

Tillämpas en schablonmetod ska den omprövas regelbundet och revideras när det är nödvändigt.

Beräkningsmetoder

- 13.8. Anskaffningsvärdet för varor som inte är utbytbara, samt för varor och tjänster som produceras för och hålls åtskilda för särskilda projekt, ska beräknas med utgångspunkt i de specifika utgifter som är hänförliga till respektive produkt.

Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska beräknas med en enhetlig metod för alla varor av likartad beskaffenhet och användning för företaget.

Kollektiv värdering

- 13.9. Kollektiv värdering får endast användas

- a) för homogena varugrupper, eller
- b) om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen.

Kommentarer till Kapitel 13 – Varulager

Tillämpningsområde

(punkt 13.1)

Kapitlet ska tillämpas vid värdering av **varor i lager**.

Definitioner

(punkt 13.2)

Varor i lager utgörs av omsättningstillgångar

- som är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten,
- som är under tillverkning för sådan försäljning, eller
- i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Nettoförsäljningsvärdet är det uppskattade försäljningspriset i den löpande verksamheten efter avdrag för uppskattade kostnader för färdigställande och kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.

Värdering

(punkterna 13.3–13.9)

Enligt 4 kap. 9 § första stycket ÅRL ska **varor i lager** tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och **nettoförsäljningsvärdet**.

Anskaffningsvärde

(punkterna 13.3–13.6)

Alla utgifter för inköp, utgifter för tillverkning samt andra utgifter för att bringa varorna till deras aktuella plats och skick ska räknas in i anskaffningsvärdet för **varor i lager**.

Utgifter för inköp

Inköpspris, tullavgifter och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå) samt transportkostnader, hanteringskostnader och andra kostnader som är direkt hänförliga till inköp av färdigvaror, material och tjänster ska räknas in i företagets utgifter för inköp av **varor i lager**. Handelsrabatter, prisavdrag och liknande ska dras av när inköpskostnaderna beräknas.

Ett företag kan förvärva **varor i lager** med kreditvillkor som avviker från det normala. Om uppgörelsen i sak innehåller en finansieringskomponent ska denna komponent, t.ex. skillnaden mellan inköpspriset med normala betalningsvillkor och det erlagda beloppet, redovisas som en räntekostnad under finansieringsperioden.

Utgifter för tillverkning

Kostnader som är direkt hänförliga till tillverkade enheter, t.ex. direkt lön, ska räknas in i företagets utgifter för tillverkning av **varor i lager**. Systematiskt fördelade fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen ska också räknas in. Fasta omkostnader är sådana indirekta tillverkningsomkostnader som är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, t.ex. **avskrivningar** och underhåll av fabriksbyggnader och utrustning samt kostnader för fabriksledning och administration. Rörliga omkostnader är sådana indirekta kostnader som varierar direkt, eller i det närmaste direkt, med tillverkningsvolymen, t.ex. indirekt material och indirekt lön.

Ett företag ska fördela fasta omkostnader baserat på normal tillverkningskapacitet. Med normal tillverkningskapacitet avses den tillverkningsvolym som förväntas bli uppnådd i genomsnitt under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden, varvid hänsyn tas till förlorad kapacitet till följd av planerat underhåll. Faktisk produktionsnivå kan användas om den utgör en god approximation av normal kapacitet.

Vid en låg produktion eller när en anläggning inte är utnyttjad ska det totala beloppet av fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet inte bli högre än vid normal kapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet minskas för att varorna inte ska värderas högre än till anskaffningsvärdet.

Rörliga omkostnader som är direkt hänförliga till tillverkningen ska fördelas på varje tillverkad enhet utifrån faktisk produktion. Ej fördelade omkostnader ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänför sig.

En tillverkningsprocess kan innebära att flera varor tillverkas samtidigt. Detta är t.ex. fallet vid förenad produktion eller när en biprodukt tillverkas samtidigt med huvudprodukten. När kostnaderna för tillverkning av varje enskild vara inte är särskiljbara, ska kostnaderna fördelas på de olika varorna på ett logiskt och konsekvent sätt. Fördelningen kan t.ex. baseras på det relativa försäljningsvärdet för varje vara, antingen vid det stadium i tillverkningsprocessen då produkterna blir särskiljbara eller när tillverkningen är avslutad. De flesta biprodukter är oväsentliga till sin karaktär. När en biprodukt är oväsentlig ska företaget värdera biprodukten till **nettoförsäljningsvärde** och dra av detta belopp från huvudproduktens anskaffningsvärde. Det innebär att huvudproduktens **redovisade värde** inte avviker väsentligt från dess anskaffningsvärde.

Andra utgifter

Ett företag ska räkna in andra utgifter i anskaffningsvärdet för en vara endast i den mån de är nödvändiga för att bringa varan till dess aktuella plats och skick. Det kan exempelvis vara lämpligt att i anskaffningsvärdet för **varor i lager** inkludera omkostnader som inte är hänförliga till tillverkningen eller kostnaderna för att utforma varor för enskilda kunder. Väljer ett företag att räkna in **lånekostnader** i anskaffningsvärdet ska reglerna i kapitel 25 följas.

Under vissa förutsättningar ska förändringar i det **verkliga värdet** av ett säkringsinstrument som säkrar ränterisk eller råvaruprisrisk av ett råvarulager föranleda en justering av det bokförda värdet av råvarorna, se kapitel 11.

Följande utgifter är exempel på utgifter som inte ska räknas in i anskaffningsvärdet för **varor i lager** och som i resultaträkningen ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänförs sig:

- Onormalt stort råvaruspill, onormalt höga arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader.
- Lagringskostnader, om de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen innan ett senare tillverkningssteg.
- Administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess aktuella plats och skick.
- Försäljningskostnader.

Anskaffningsvärde för lager hos tjänsteföretag

Anskaffningsvärdet för **varor i lager** hos ett tjänsteföretag ska beräknas till tillverkningskostnaderna. Dessa kostnader består främst av löner och andra kostnader för personal som är direkt sysselsatt med att tillhandahålla tjänsterna, inklusive arbetsledande personal, samt därtill hänförliga omkostnader. Löner och andra kostnader för försäljnings- och administrationspersonal ingår inte i anskaffningsvärdet utan kostnadsförs det räkenskapsår de uppkommer.

Anskaffningsvärdet för lager hos tjänsteföretag inkluderar inte vinstmarginaler eller ej hänförliga omkostnader som ofta ingår i de priser som debiteras av tjänsteföretag.

Schablonmetoder för att fastställa anskaffningsvärdet

(punkt 13.7)

Anskaffningsvärdet för **varor i lager** får fastställas med hjälp av olika schablonmetoder, t.ex. standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriset, om de resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet. Standardkostnaden ska baseras på en normalsituation avseende material och förnödenheter, lön, produktivitet och kapacitetsutnyttjande. Standardkostnaden ska omprövas regelbundet och revideras när det är nödvändigt mot bakgrund av aktuella förhållanden. I en metod baserad på försäljningspriset ska anskaffningsvärdet fastställas genom avdrag från försäljningspriset motsvarande en beräknad bruttomarginal.

Enligt 4 kap. 12 § ÅRL får råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget värderas till ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Beräkningsmetoder

(punkt 13.8)

Anskaffningsvärdet för sådana varor som inte är utbytbara samt för varor och tjänster som produceras och hålls åtskilda för särskilda projekt, ska fastställas med utgångspunkt i de specifika utgifter som är hänförliga till respektive produkt (se 4 kap. 11 § ÅRL).

Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska fastställas genom tillämpning av först-in-först-ut-principen (FIFU) eller en metod som bygger på vägda genomsnittspriser. Även andra liknande metoder får tillämpas. En enhetlig metod ska tillämpas för alla varor med likartad beskaffenhet och likartad användning för företaget. För varor med olika beskaffenhet eller med olika användningsområden får olika metoder användas. Sist-in-först-ut-principen (SIFU) är inte tillåten enligt ÅRL.

Lägsta värdets princip

Ett företag ska varje **balansdag** värdera varje vara i lagret (eller grupp av liknande varor, se nedan om kollektiv värdering) till det lägsta av dess anskaffningsvärde och **nettoförsäljningsvärde**. Vid värderingen ska hänsyn tas till inkurans. Inkurans innebär att varornas värde har minskat t.ex. till följd av att varorna har skadats, blivit omoderna eller är övertaliga. Försäljningsvärdet på inkuranta varor beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för. Är varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Underlaget för beräkningen måste vara tillförlitligt och kan t.ex. grundas på försäljnings- och lagerstatistik samt försäljningsplaner.

Enligt punkt 2.14 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. Vid varulagervärdering kan övertaligheten bestämmas schablonmässigt genom att en så kallad inkuranstrappa används. Inkuranstrappa kan användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en koncern eller en bransch inte med automatik går att tillämpa i det enskilda företaget. Kravet på tillförlitligt underlag innebär att det ska finnas underlag som styrker att den använda inkuranstrappan ger en rimlig värdering i det specifika företaget.

Kollektiv värdering

(punkt 13.9)

Huvudregeln är att en individuell värdering ska göras för att bedöma om **nettoförsäljningsvärdet** är lägre än anskaffningsvärdet. Kollektiv värdering får endast göras för homogena varugrupper eller om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen. Detta kan vara fallet när varorna hör till samma produktlinje och används för samma ändamål eller har samma slutanvändning, om de tillverkas och säljs i samma geografiska område eller om det är **praktiskt ogenomförbart** att värdera en varutyp åtskild från en annan inom samma produktlinje.

Redovisning som kostnad

När **varor i lager** säljs ska företaget redovisa det **redovisade värdet** för dessa varor som en kostnad det räkenskapsår då motsvarande intäkt redovisas.

Vissa varor kan komma att omföras till andra tillgångskonton, t.ex. en vara som används som komponent i materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi. Varor som på detta sätt ingår i en annan tillgång redovisas som kostnader under tillgångens **nyttjandeperiod**, dvs. som **avskrivningar**.

Upplysningar

Ett företag ska upplysa om de **redovisningsprinciper** som tillämpas för värdering av **varor i lager**, inklusive vilken beräkningsmetod eller vilka beräkningsmetoder som används.

Upplysning ska även lämnas under Ställda säkerheter om **redovisat värde** för **varor i lager** som ställts som säkerhet för lån eller andra skulder.

Enligt 4 kap. 11 § andra stycket ÅRL ska större företag lämna upplysning om väsentliga avvikelser mellan anskaffningsvärdet och **nettoförsäljningsvärdet**. Skillnadsbeloppet ska fördelas på de poster som är upptagna i balansräkningen.

Kapitel 14 – Intresseföretag

Tillämpningsområde

14.1. Punkterna 14.2–14.6 ska tillämpas vid ägarföretagets redovisning av andelar i intresseföretag i **koncernredovisningen**. Andelar i **gemensamt styrda företag** ska redovisas enligt kapitel 15. Punkt 14.7 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person.

Redovisning

Kapitalandelsmetoden

14.2. Ett företag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska använda intresseföretagets redovisningsinformation per ägarföretagets balansdag.

Finns inte sådan information, ska ägarföretaget använda den senast tillgängliga redovisningsinformationen och justera beloppen för väsentliga transaktioner eller händelser som inträffat mellan dagen för den senast tillgängliga redovisningsinformationen och ägarföretagets balansdag.

- 14.3. Tillämpar ett intresseföretag andra redovisningsprinciper än ägarföretaget ska beloppen från intresseföretagets resultat- och balansräkning justeras för att i möjligaste mån överensstämma med ägarföretagets redovisningsprinciper.
- 14.4. Ett företag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska, om dess andel av en förlust i ett intresseföretag motsvarar eller överstiger det redovisade värdet på andelarna i intresseföretaget, inte längre minska det redovisade värdet med sin andel av ytterligare förluster.

Är det redovisade värdet på andelarna noll ska ytterligare förluster redovisas som avsättning endast till den del ägarföretaget har en legal eller informell förpliktelse att täcka förlusterna eller om ägarföretaget gjort utbetalningar för intresseföretagets räkning.

Redovisar intresseföretaget kommande räkenskapsår vinst ska ägarföretaget redovisa sin andel av vinster först när dessa överstiger andelen av de förluster som inte har redovisats av ägarföretaget.

Anskaffningsvärdemetoden

- 14.5. Ett företag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska värdera andelar i intresseföretag till anskaffningsvärdet ökat med uppskrivningar och tillskott samt minskat med nedskrivningar och återbetalningar.
- 14.6. Ett företag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelningar och andra överföringar från innehav i ett intresseföretag som intäkt oavsett om överföringarna härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter förvärvstidpunkten.

Redovisning i juridisk person

- 14.7. Ett innehav i ett intresseföretag ska i årsredovisningen för juridisk person värderas till anskaffningsvärdet minskat med nedskrivningar och ökat med uppskrivningar. Även kapitaltillskott och återbetalningar av kapitaltillskott ska påverka det redovisade värdet.

Kommentarer till Kapitel 14 – Intresseföretag

Tillämpningsområde

(punkt 14.1)

Kapitlet ska tillämpas vid ägarföretagets redovisning av andelar i intresseföretag i **koncernredovisningen**. Andelar i **gemensamt styrda företag** ska däremot redovisas

enligt kapitel 15. Kapitlet innehåller också regler för hur andelar i intresseföretag ska redovisas i juridisk person.

Definitioner

Vad som är intresseföretag framgår av 1 kap. 5 § ÅRL. Ett ägarföretag har ett betydande inflytande om det kan delta i de beslut som rör ett företags driftsmässiga och finansiella styrning. Det förhållande att ett annat företag innehar majoriteten eller en betydande andel i investeringsobjektet utesluter inte att ägarföretaget kan utöva betydande inflytande.

Redovisning

(punkterna 14.2–14.6)

Enligt 7 kap. 25 § ÅRL ska som huvudregel andelar i intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen. Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket ÅRL får ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, redovisa andelar i ett intresseföretag enligt anskaffningsvärdemetoden.

Kapitalandelsmetoden

(punkterna 14.2–14.4)

Av 7 kap. 25–29 §§ ÅRL framgår vad som gäller vid tillämpning av kapitalandelsmetoden.

Nedskrivning

Kapitel 27 ska tillämpas vid nedskrivningsprövning av andelarna i ett intresseföretag. Vid prövningen ska andelarna anses som en enda tillgång. Ingår goodwill i det redovisade värdet på andelarna ska den inte prövas separat, utan som en del av nedskrivningsprövningen för innehavet i dess helhet.

Balansdag

Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden ska ägarföretaget använda intresseföretagets redovisningsinformation per samma balansdag som ägarföretaget. Finns inte sådan information ska ägarföretaget använda den senast tillgängliga redovisningsinformationen och justera beloppen för väsentliga transaktioner eller händelser som inträffat mellan dagen för den senast tillgängliga redovisningsinformationen och ägarföretagets balansdag.

Redovisningsprinciper

Tillämpar ett intresseföretag andra redovisningsprinciper än ägarföretaget ska beloppen från intresseföretagets resultat- och balansräkning justeras för att i möjligaste mån överensstämma med ägarföretagets redovisningsprinciper.

Förlust som överstiger andelarnas redovisade värde

Om ett ägarföretags andel av förluster i ett intresseföretag motsvarar eller överstiger det redovisade värdet på andelarna i intresseföretaget, ska ägarföretaget inte längre minska det redovisade värdet med sin andel av ytterligare förluster. Är det redovisade värdet på andelarna noll, ska ägarföretaget redovisa ytterligare förluster som avsättning (se kapitel 21) endast till den del ägarföretaget har legala eller informella förpliktelser att täcka förlusterna eller gjort utbetalningar för intresseföretagets räkning. Om intresseföretaget kommande räkenskapsår redovisar vinst ska ägarföretaget redovisa sin andel av intresseföretagets vinster först när dessa överstiger andelen av de förluster som inte har redovisats av ägarföretaget.

Ägarföretaget har inte längre betydande inflytande

Ett ägarföretag får inte tillämpa kapitalandelsmetoden efter den tidpunkt då det inte längre har ett betydande inflytande över intresseföretaget.

Ägarföretaget ökar sitt inflytande

Blir ett intresseföretag ett dotterföretag ska en förvärvsanalys enligt kapitel 19 upprättas. Blir intresseföretaget ett **gemensamt styrt företag** ska andelarna omvärderas enligt kapitel 15. Uppkommer vinst eller förlust ska denna redovisas i resultaträkningen.

Ägarföretaget minskar sitt inflytande

Ett ägarföretag som inte längre har betydande inflytande över ett intresseföretag till följd av att hela eller en del av innehavet avyttras, ska i resultaträkningen redovisa skillnaden mellan erhållen likvid och det koncernmässigt redovisade värdet på de avyttrade andelarna. De återstående andelarna ska redovisas som finansiell tillgång enligt kapitel 11 och med andelarnas koncernmässigt **redovisade värden** vid den tidpunkt då företaget inte längre är ett intresseföretag som anskaffningsvärde.

Upphör ett ägarföretags betydande inflytande av andra skäl än att andelarna har avyttrats, är det redovisade värdet på andelarna den dagen då det betydande inflytandet upphörde deras nya anskaffningsvärde. Andelarna ska redovisas som finansiell tillgång enligt kapitel 11.

Anskaffningsvärdemetoden

(punkterna 14.5 och 14.6)

Enligt anskaffningsvärdemetoden värderas andelar i intresseföretag till anskaffningsvärdet ökat med uppskrivningar och tillskott samt minskat med nedskrivningar och återbetalningar (se 4 kap. 3 § ÅRL).

Ägarföretaget ska redovisa utdelningar och andra överföringar som intäkt oavsett om överföringarna härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter förvärvstidpunkten.

Upplysningar

Ett ägarföretag ska lämna följande upplysningar:

- Redovisningsprinciperna för andelar i intresseföretag.
- En specifikation enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL.

Tillämpar ägarföretaget kapitalandelsmetoden ska upplysning lämnas om ägarföretagets andel i intresseföretagets resultat

Tillämpar ägarföretaget anskaffningsvärdemetoden ska upplysning lämnas om utdelningar och överföringar som redovisats som intäkt. Enligt 7 kap. 25 § fjärde stycket ÅRL ska upplysning lämnas om skälen till varför anskaffningsvärdemetoden har tillämpats.

Redovisning i juridisk person

(punkt 14.7)

När ett moderföretag upprättar årsredovisning ska företaget värdera innehavet i intresseföretaget till anskaffningsvärdet minskat med nedskrivningar och ökat med uppskrivningar. Det redovisade värdet ska ökas med tillskott och minskas med återbetalningar av tillskott. Exempel på tillskott är aktieägartillskott.

Kapitel 15 – Joint venture

Tillämpningsområde

- 15.1. Punkterna 15.6–15.10 ska tillämpas vid samägarens redovisning av joint venture i **koncernredovisningen**. Punkt 15.11 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person.

Definitioner

- 15.2. **Joint venture** är ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten.

Joint venture kan ha formen av gemensamt styrda verksamheter, gemensamma tillgångar eller **gemensamt styrda företag**.

- 15.3. **Gemensamt bestämmande inflytande** föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det **bestämmande inflytandet** över en ekonomisk verksamhet.
- 15.4. **Samägare** är delägare i ett **joint venture**.
- 15.5. **Gemensamt styrt företag** är ett **joint venture** som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilken varje samägare äger andelar.

Gemensamt styrda verksamheter

- 15.6. En **samägare** i en gemensamt styrd verksamhet ska, med utgångspunkt från samarbetsavtalet, redovisa sin andel av kostnaderna och sin andel av intäkterna från försäljningen av varor och tjänster.

Gemensamma tillgångar

- 15.7. En **samägare** i en gemensamt ägd tillgång ska redovisa sin andel av
- a) tillgången,
 - b) skulderna som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig,
 - c) intäkterna, och
 - d) kostnaderna som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig.

Gemensamt styrda företag

- 15.8. En **samägare** som tillämpar kapitalandelsmetoden ska värdera sin andel i ett **gemensamt styrt företag** enligt kapitel 14.
- 15.9. En samägare som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelningar och andra överföringar från ett innehav i ett gemensamt styrt företag som intäkt oavsett om överföringarna härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter förvärvstidpunkten.

Upplysningar

- 15.10. En **samägare** ska lämna upplysning om det sammanlagda beloppet av åtaganden avseende **joint venture** inklusive samägarens andel av det kapital som denne tillsammans med andra samägare åtagit sig att tillskjuta och samägarens andel av de investeringsåtaganden som joint venture självt har gjort.

Redovisning i juridisk person

- 15.11. Ett innehav i ett **gemensamt styrt företag** ska i årsredovisningen för juridisk person värderas till anskaffningsvärdet minskat med nedskrivningar och ökat med uppskrivningar. Även kapitaltillskott och återbetalningar av kapitaltillskott ska påverka det redovisade värdet.

Kommentarer till Kapitel 15 – Joint venture

Tillämpningsområde

(punkt 15.1)

Kapitlet ska tillämpas vid samägarens redovisning av joint venture i **koncernredovisningen**. Kapitlet innehåller också regler för hur andelar i joint venture ska redovisas i juridisk person.

Definitioner

(punkterna 15.2–15.5)

Ett **joint venture** är ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten. Joint venture kan ha formen av gemensamt styrda verksamheter, gemensamma tillgångar eller **gemensamt styrda företag**.

Ett **gemensamt bestämmande inflytande** föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det **bestämmande inflytandet** över en ekonomisk verksamhet, det vill säga när det krävs enligt avtalet att parterna som delar det bestämmande inflytandet (samägare) måste ge sitt samtycke i fråga om finansiella och operativa beslut i verksamheten.

Samägare är delägare i ett **joint venture**.

Ett **gemensamt styrt företag** är ett **joint venture** som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilket varje samägare äger andelar. Det enda som skiljer gemensamt styrda företag från andra företag är ett avtal mellan samägarna som fastställer gemensamt bestämmande inflytande över företagets ekonomiska verksamhet.

Gemensamt styrda verksamheter

(punkt 15.6)

I vissa **joint venture** används samägarnas egna tillgångar och resurser i stället för att det bildas ett separat aktiebolag, handelsbolag eller annat företag. Varje samägare använder sina egna materiella anläggningstillgångar och har eget lager. Varje samägare ådrar sig sina egna kostnader och skulder samt ordnar sin egen finansiering. Verksamheten i ett joint venture kan utföras av samägarnas anställda jämsides med samägarnas egna verksamheter. Av samarbetsavtalet framgår vanligtvis hur intäkterna från försäljningen av den gemensamma produktionen fördelas mellan samägarna samt hur eventuella kostnader som samägarna gemensamt ådragit sig ska fördelas.

En **samägare** i en gemensamt styrd verksamhet ska redovisa

- de tillgångar som denne kontrollerar och de skulder som denne ådrar sig, och
- de kostnader som denne har och dennes andel av intäkterna från försäljningen av varor och tjänster.

Gemensamma tillgångar

(punkt 15.7)

Vissa joint venture innebär att samägarna gemensamt har ett bestämmande inflytande över och ofta gemensamt äger en eller flera tillgångar som parterna bidragit med eller köpt in för användning i den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture.

En **samägare** i en gemensamt ägd tillgång ska redovisa

- sin andel av tillgången, klassificerad i enlighet med tillgångens karaktär,
- de skulder som samägaren har ådragit sig,
- sin andel av de skulder som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig,
- intäkterna från försäljning eller användning av samägarens andel av verksamhetens produktion samt samägarens andel av de kostnader som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig, och
- de kostnader som samägaren själv har ådragit sig avseende sin andel i detta joint venture.

Gemensamt styrda företag

(punkterna 15.8 och 15.9)

Ett **gemensamt styrt företag** är ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilket varje samägare äger andelar. Det enda som skiljer gemensamt styrda företag från andra företag är ett avtal mellan samägarna som fastställer gemensamt bestämmande inflytande över företagets ekonomiska verksamhet.

Är ett gemensamt styrt företag enligt ÅRL ett intresseföretag ska andelarna, enligt 7 kap. 25 § första stycket ÅRL, redovisas antingen enligt kapitalandelsmetoden eller enligt klyvningsmetoden. Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket samma lag får ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, redovisa enligt anskaffningsvärdemetoden.

Även ett gemensamt styrt företag som inte är ett intresseföretag får redovisas enligt klyvningsmetoden (se 7 kap. 30 § första stycket ÅRL).

Klyvningsmetoden

Av 7 kap 30 § ÅRL framgår vad klyvningsmetoden innebär.

Kapitalandelsmetoden

En **samägare** som tillämpar kapitalandelsmetoden ska värdera sin andel i ett gemensamt styrt företag enligt kapitel 14. Vad som där sägs om betydande inflytande gäller i stället gemensamt bestämmande inflytande.

Anskaffningsvärdemetoden

Enligt anskaffningsvärdemetoden värderas andelarna i ett gemensamt styrt företag till anskaffningsvärde ökat med uppskrivningar och tillskott samt minskat med nedskrivningar och återbetalningar (se 4 kap. 3 § ÅRL).

Ägarföretaget ska redovisa utdelningar och andra överföringar som intäkt oavsett om överföringarna härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter förvärvstidpunkten.

Transaktioner mellan en samägare och ett gemensamt styrt företag

När en samägare överlåter en tillgång till ett gemensamt styrt företag ska redovisningen av vinst eller förlust från transaktionen återspegla transaktionens ekonomiska innebörd. Så länge tillgången innehas av det gemensamt styrda företaget, och förutsatt att samägaren har överfört väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången, ska samägare endast redovisa den del av vinsten eller förlusten från överlåtelsen som motsvarar de andra samägarnas andelar. Indikerar överlåtelsen ett nedskrivningsbehov ska samägaren redovisa hela förlusten.

När en samägare förvärvar en tillgång från ett gemensamt styrt företag, ska samägaren redovisa sin andel av den vinst eller förlust som uppkommer till följd av transaktionen först när samägaren själv har överlåtit tillgången till en oberoende part. Indikerar överlåtelsen ett nedskrivningsbehov ska dock förlusten redovisas omedelbart.

Upplysningar

(punkt 15.10)

En **samägare** ska lämna följande upplysningar:

- Redovisningsprinciperna för innehav i gemensamt styrda företag.
- Det redovisade värdet på innehav i gemensamt styrda företag.
- Det sammanlagda beloppet av åtaganden avseende joint venture inklusive samägarens andel av det kapital som denne tillsammans med andra samägare åtagit sig att tillskjuta och samägarens andel av de investeringsåtaganden som joint venture självt har gjort.

För innehav i gemensamt styrda företag som redovisats enligt kapitalandelsmetoden ska samägaren lämna de upplysningar som krävs enligt kapitel 14.

Redovisning i juridisk person

(punkt 15.11)

När ett moderföretag upprättar årsredovisning ska företaget värdera innehavet i ett **gemensamt styrt företag** till anskaffningsvärdet minskat med nedskrivningar och ökat med uppskrivningar. Det redovisade värdet ska ökas med tillskott och minskas med återbetalningar av tillskott. Exempel på tillskott är aktieägartillskott.

Kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter**Definitioner och klassificering**

- 16.1. En **förvaltningsfastighet** är en fastighet som innehas av en ägare eller en leastagare enligt ett leasingavtal i syfte att
- a) generera hyresinkomster,
 - b) generera värdestegring, eller
 - c) en kombination av a och b.

- 16.2. Kan det **verkliga värdet** på en **förvaltningsfastighet** som är del av en fastighet inte utan oskälig kostnad mätas på ett tillförlitligt sätt, behöver inte någon del av fastigheten klassificeras som förvaltningsfastighet.

Upplysningar

- 16.3. Ett företag ska, om upplysningen kan tas fram utan oskälig kostnad och om värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt, för varje **förvaltningsfastighet** i en not lämna upplysningar om
- a) **verkligt värde**,
 - b) metod och betydande antaganden som används för att fastställa det verkliga värdet,
 - c) i vilken utsträckning det verkliga värdet baseras på värdering utförd av en oberoende värderingsman,
 - d) det finns begränsningar i rätten att avyttra förvaltningsfastigheten eller att disponera hyresinkomst eller försäljningslikvid, samt
 - e) väsentliga åtaganden att köpa, uppföra, reparera, underhålla eller förbättra förvaltningsfastigheten.

Kommentarer till Kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter

Tillämpningsområde

Kapitlet ska tillämpas på **förvaltningsfastigheter**. Det innehåller definitioner och regler om *upplysningar* om verkligt värde. Vid *redovisning* av alla materiella anläggningstillgångar, inklusive förvaltningsfastigheter, ska kapitel 17 tillämpas.

Definitioner och klassificering

(punkterna 16.1 och 16.2)

En **förvaltningsfastighet** är en fastighet (mark, byggnad, del av byggnad eller mark med byggnad) som innehas av en ägare eller en leastagare enligt ett leasingavtal i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa. Det innebär att en fastighet som används i företagets löpande verksamhet för produktion och tillhandahållande av tjänster eller för administrativa ändamål eller innehas för försäljning i den löpande verksamheten inte är en förvaltningsfastighet.

Fastigheter som är förvaltningsfastigheter är t.ex.

- mark som innehas för att ge en långsiktig värdestegring,
- byggnad som ägs av företaget eller som företaget innehar i egenskap av leastagare enligt ett finansiellt leasingavtal och som i sin tur hyrs ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal, och
- outhyrd byggnad som innehas för att hyras ut.

Avser företaget inte att för närvarande nyttja mark för den egna verksamheten eller sälja marken anses syftet med innehavet vara att den ska ge en långsiktig värdestegring.

Fastigheter som inte är förvaltningsfastigheter är t.ex.

- fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten, i förekommande fall efter ombyggnad eller vidareförädling (se kapitel 13),
- fastigheter som byggs om eller exploateras för ett annat företags räkning (se kapitel 23),
- rörelsefastigheter, t.ex. fastigheter som är avsedda att nyttjas av ägaren i framtiden, fastigheter som används av de anställda oavsett om de betalar marknadshyra eller inte samt rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avyttra (se kapitel 17), och
- fastigheter som byggs om eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet (se kapitel 17).

En fastighet som delvis är **förvaltningsfastighet** (blandad användning) ska delas upp på förvaltningsfastighet respektive byggnad och mark. Kan det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet som är del av en fastighet med blandad användning inte utan oskäligen kostnad mätas på ett tillförlitligt sätt, behöver inte någon del av fastigheten klassificeras som förvaltningsfastighet.

Upplysningar

(punkt 16.3)

Ett företag ska, om upplysningen kan tas fram utan oskäligen kostnad och om värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt, för varje **förvaltningsfastighet** i en not lämna upplysningar om

- **verkligt värde**,
- metod och betydande antaganden som används för att fastställa det verkliga värdet,
- i vilken utsträckning det verkliga värdet baseras på värdering utförd av en oberoende värderingsman,
- det finns begränsningar i rätten att avyttra förvaltningsfastigheten eller att disponera hyresinkomst eller försäljningslikvid, samt
- väsentliga åtaganden att köpa, uppföra, reparera, underhålla eller förbättra förvaltningsfastigheten.

Upplysning om verkligt värde för en fastighet som inte är förvaltningsfastighet men som byggs om eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet ska lämnas först när arbetet är slutfört och fastigheten har övergått till att vara en förvaltningsfastighet. Är det fråga om en förvaltningsfastighet som byggs om för att också efter ombyggnaden användas som förvaltningsfastighet ska upplysning lämnas om verkligt värde.

Upplysningar ska även lämnas enligt kapitel 17 och i förekommande fall kapitel 20.

Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar

Definitioner

- 17.1. En fysisk tillgång som förväntas bli använd under mer än ett räkenskapsår är en **materiell anläggningstillgång** om företaget innehar tillgången för
- a) produktion eller distribution av varor eller tjänster,
 - b) uthyrning till andra, eller
 - c) administrativa ändamål.
- 17.2. **Avskrivning** är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.
- 17.3. **Avskrivningsbart belopp** är en tillgångs anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat restvärde.
- 17.4. **Nyttjandeperiod** är den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas eller det antal tillverkade enheter eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången.
- 17.5. **Restvärde** är det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?

- 17.6. Ett företag ska redovisa en väsentlig reservdel eller serviceutrustning som materiell anläggningstillgång om
- a) företaget avser att använda reservdelen eller serviceutrustningen under flera räkenskapsår, eller
 - b) reservdelen eller serviceutrustningen endast kan användas tillsammans med en materiell anläggningstillgång.
- 17.7. Utgifter för en sådan del av en materiell anläggningstillgång som regelbundet behöver bytas ut ska räknas in i det **redovisade värdet**, om den nya delen förväntas tillföra företaget framtida ekonomiska fördelar.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

- 17.8. Det belopp som företaget gjort avsättning för avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska räknas in i anskaffningsvärdet.

Beräkning av anskaffningsvärdet

- 17.9. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är **nuvärdet** av alla framtida betalningar avseende tillgången, om betalningarna sker med kreditvillkor som avviker från det normala.

Förvärv genom testamente eller gåva

- 17.10. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens verkliga värde.

Anskaffning med stöd av offentliga bidrag

- 17.11. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som förvärvats med ett offentligt bidrag ska beräknas till tillgångens verkliga värde den dag som bidraget mottogs eller blev en fordran.

Byten

- 17.12. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som förvärvats genom byte ska beräknas till **verkligt värde**, om hela eller delar av ersättningen utgörs av en eller flera icke-monetära tillgångar.

Första stycket gäller inte om bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller om det varken på den erhållna eller lämnade tillgången går att beräkna det verkliga värdet på ett tillförlitligt sätt. I sådana fall är anskaffningsvärdet det redovisade värdet på den tillgång som lämnats i byte.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Avskrivning

- 17.13. Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande delar vara väsentlig ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa delar. Varje del ska skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden.
- 17.14. Restvärdet och nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att tillgångens restvärde eller nyttjandeperiod har förändrats.
- 17.15. Avskrivning av en materiell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk.
- 17.16. Ett företag ska välja en linjär, degressiv eller produktionsberoende avskrivningsmetod. Avskrivningsmetoden ska återspegla förväntad förbrukning av den materiella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar.

Den avskrivningsmetod som valts enligt första stycket ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt.

Ersättning vid värdenedgång

- 17.17. Ett företag ska redovisa ersättning från tredje part för en materiell anläggningstillgång som har skrivits ned, skadats eller förlorats när företaget har rätt till ersättning.

Borttagande från balansräkningen

- 17.18. Ett företag ska inte längre redovisa en materiell anläggningstillgång i balansräkningen
- a) vid utrangering eller avyttring, eller
 - b) när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången.
- 17.19. Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan eventuell intäkt vid avyttringen och tillgångens redovisade värde.

Upplysningar

- 17.20. De upplysningar som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent.
- 17.21. Ett företag ska lämna upplysning om belopp som avser avtalsenliga åtaganden att förvärva en materiell anläggningstillgång.

Redovisning i juridisk person

- 17.22. I juridisk person får utgifter för en materiell anläggningstillgång som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år redovisas som kostnad vid det första redovisningstillfället, om företaget har gjort motsvarande avdrag enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och det kan antas att avdraget kommer att medges.
- 17.23. I juridisk person får anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.
- 17.24. I juridisk person får anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som är förvärvad med offentliga bidrag reduceras med bidragets storlek.
- 17.25. I juridisk person behöver inte beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats räknas in i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång.

Kommentarer till Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar***Tillämpningsområde***

Kapitlet ska tillämpas vid redovisning av **materiella anläggningstillgångar**. Vad som är en omsättningstillgång och en anläggningstillgång framgår av kapitel 4.

Definitioner

(punkterna 17.1–17.5)

En fysisk tillgång som förväntas bli använd under mer än ett räkenskapsår är en **materiell anläggningstillgång** om företaget innehar tillgången för

- produktion eller distribution av varor eller tjänster,
- uthyrning till andra, eller
- administrativa ändamål.

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat restvärde.

Nyttjandeperiod är den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas eller det antal tillverkade enheter eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången.

Restvärde är det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?

(punkterna 17.6 och 17.7)

Ett företag ska redovisa en utgift avseende en materiell anläggningstillgång om, och bara om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången **sannolikt** kommer att tillfalla företaget i framtiden, och
- tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 2.13).

Reservdelar och serviceutrustning bokförs vanligtvis som varulager och redovisas i resultaträkningen efter hand som de förbrukas. En väsentlig reservdel eller serviceutrustning ska däremot redovisas som en materiell anläggningstillgång om företaget avser att använda den under flera räkenskapsår. Detsamma gäller om reservdelen eller serviceutrustningen endast kan användas tillsammans med en materiell anläggningstillgång.

Delar av vissa materiella anläggningstillgångar kan behöva ersättas regelbundet. Utgifter för att ersätta en sådan del ska räknas in i det **redovisade värdet** om den nya delen förväntas tillföra företaget framtida ekonomiska fördelar. Det redovisade värdet för de delar som byts ut ska tas bort från balansräkningen enligt punkt 17.18. I

det fall betydande delar i en anläggningstillgång förbrukas på väsentligt olika sätt ska anskaffningsvärdet delas upp på dessa delar och varje del skrivas av separat över dess **nyttjandeperiod** (se punkt 17.13).

Större återkommande besiktningar kan vara ett villkor för att fortsätta driften av en materiell anläggningstillgång (t.ex. ett fartyg) och detta oavsett om delar byts ut eller inte. Utgiften för en sådan större besiktning ska räknas in i den materiella anläggningstillgångens redovisade värde, på samma sätt som vid ett byte av en del. Detta gäller dock endast om kriterierna för att redovisa en tillgång är uppfyllda. Eventuellt återstående redovisat värde avseende utgiften för den föregående större besiktningen (skilt från fysiska delar) ska tas bort från balansräkningen oavsett om utgiften identifierades i den transaktion i vilken tillgången förvärvades eller när den uppfördes. Ett företags uppskattade utgift för en framtida liknande besiktning kan användas som en indikation på vad utgiften för den befintliga besiktningsdelen uppgick till när tillgången förvärvades eller uppfördes.

Mark och byggnader är särskiljbara tillgångar som ska behandlas separat i redovisningen även om de förvärvas tillsammans.

Värdering vid det första redovisningstillfället

(punkterna 17.8–17.12)

Ett företag ska vid det första redovisningstillfället redovisa en materiell anläggningstillgång till anskaffningsvärdet.

I punkterna 17.22–17.25 finns särskilda regler för redovisning i juridisk person.

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

(punkt 17.8)

Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång ska bestå av följande komponenter:

- Inköpspris, inklusive tullavgifter vid import och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter.
- Eventuella utgifter som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick att användas på det sätt som var företagsledningens avsikt. Detta kan inkludera utgifter för att ställa i ordning en plats eller ett område för installation eller uppförande av tillgången, utgifter för leverans och hantering, installations- och monteringsutgifter samt utgifter för provning av tillgångens funktioner.

Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL ska i anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. Väljer ett företag att räkna in **lånekostnader** i anskaffningsvärdet ska reglerna i kapitel 25 följas.

Det belopp som företaget gjort avsättning för (se kapitel 21) avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska räknas in i anskaffningsvärdet. Ett företags förpliktelse avseende dessa åtgärder uppkommer antingen när tillgången förvärvas eller som en följd av att företaget har nyttjat tillgången under en viss period.

Följande utgifter ingår inte i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång och ska därför redovisas som kostnader när de uppkommer:

- Utgifter för att öppna en ny anläggning.
- Utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst, inklusive utgifter för annonsering och promotion.
- Utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder, inklusive utgifter för personalutbildning.
- Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader.

Inkomster från och relaterade utgifter för mindre aktiviteter under uppförandet eller utvecklingen av en materiell anläggningstillgång ska redovisas i resultaträkningen, om dessa aktiviteter inte är nödvändiga för att bringa tillgången på plats och i skick att användas.

Beräkning av anskaffningsvärdet

(punkt 17.9)

Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är det pris som skulle gälla vid kontant betalning vid förvärvstidpunkten. Om betalningarna sker med kreditvillkor som avviker från det normala, är anskaffningsvärdet **nuvärdet** av alla framtida betalningar.

Förvärv genom testamente eller gåva

(punkt 17.10)

Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens verkliga värde.

Anskaffning med stöd av offentliga bidrag

(punkt 17.11)

Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som förvärvats med ett offentligt bidrag ska beräknas till tillgångens verkliga värde den dag som bidraget mottogs eller blev en fordran.

Byten

(punkt 17.12)

Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som förvärvats genom byte

ska beräknas till **verkligt värde**, om hela eller delar av ersättningen utgörs av en eller flera icke-monetära tillgångar. Detta gäller dock inte om bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller om det varken på den erhållna eller lämnade tillgången går att beräkna det verkliga värdet på ett tillförlitligt sätt. I sådana fall är anskaffningsvärdet det redovisade värdet på den tillgång som lämnats i byte.

Värdering efter det första redovisningstillfället

(punkterna 17.13–17.19)

En materiell anläggningstillgång ska efter det första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar, eventuell ackumulerad nedskrivning och eventuell ackumulerad uppskrivning. Ett företag ska redovisa utgifter för löpande underhåll av en materiell anläggningstillgång som kostnader när de uppkommer.

Avskrivning

(punkterna 17.13–17.16)

Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande delar vara väsentlig ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa delar. Varje del ska skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden.

Mark har, med några undantag, en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av. Exempel på undantag är stenbrott och mark där avfall grävs ned.

Avskrivningsbeloppet för varje räkenskapsår ska redovisas som kostnad, om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång (lager och materiella anläggningstillgångar). T.ex. inkluderas avskrivningar av produktionsanläggningar och utrustning i lagrets anskaffningsvärde (se kapitel 13).

Avskrivningsbart belopp och avskrivningsperiod

Ett företag ska fördela tillgångens avskrivningsbara belopp på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Ett företag ska ompröva en tillgångs restvärde och nyttjandeperiod om det finns en indikation på att uppskattningen förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. Faktorer som kan indikera att en tillgångs restvärde eller användning har förändrats jämfört med föregående balansdag är t.ex. förändrad användning, oväntat slitage som är betydande, tekniska förbättringar och förändringar i marknadspriser. Företaget ska redovisa ändringen av restvärdet, avskrivningsmetoden eller nyttjandeperioden som en **ändrad uppskattning och bedömning** enligt kapitel 10.

Avskrivningen av en tillgång ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk, det vill säga

när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som var företagsledningens avsikt. Avskrivningen av en tillgång upphör då tillgången tas bort från balansräkningen. Avskrivningen upphör inte om en tillgång tillfälligt inte används eller tas ur bruk, om inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll när det inte sker någon produktion.

Ett företag ska beakta samtliga nedanstående faktorer när nyttjandeperioden för en tillgång bestäms:

- Förväntad användning av tillgången, t.ex. utifrån tillgångens förväntade kapacitet eller produktion.
- Förväntat slitage beroende på olika driftsfaktorer, t.ex. antal skift som tillgången ska användas, företagets principer för reparationer och underhåll samt tillgångens skötsel och underhåll när den inte används.
- Legala eller liknande begränsningar avseende tillgångens användande, t.ex. avtalstid för hyresavtal.

När nyttjandeperioden för en tillgång bestäms ska företaget också beakta om tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern på grund av produktionsändringar eller förbättringar eller på grund av ändrad efterfrågan på produkten eller tjänsten som framställs på anläggningen.

Avskrivningsmetod

Ett företag ska välja en linjär, degressiv eller produktionsberoende avskrivningsmetod. Avskrivningsmetoden ska återspegla förväntad förbrukning av den materiella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar.

Avskrivningsmetoden ska omprövas om det finns en indikation på att uppskattningen om hur företaget förväntas förbruka tillgångens framtida ekonomiska fördelar väsentligt har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. Företaget ska redovisa ändringen som en ändrad uppskattning och bedömning enligt kapitel 10.

Nedskrivningar

Ett företag ska tillämpa kapitel 27 om nedskrivning.

Uppskrivningar

Enligt 4 kap. 6 § ÅRL får ett aktiebolag eller en ekonomisk förening skriva upp en anläggningstillgång som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde. Tillgången får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivningsbeloppet ska sättas av till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, öka aktiekapitalet genom fondemission. Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

Ersättning vid värdenedgång

(punkt 17.17)

Ett företag ska redovisa ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skrivits ned, skadats eller gått förlorade när företaget har rätt till ersättningen.

Materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning

Enligt kapitel 27 är en planerad avyttring av en tillgång i förtid en sådan indikation som medför att tillgångens **återvinningsvärde** ska beräknas för att bedöma om det föreligger ett nedskrivningsbehov.

Borttagande från balansräkningen

(punkterna 17.18 och 17.19)

Ett företag ska inte längre redovisa en materiell anläggningstillgång i balansräkningen

- vid utrangering eller avyttring, eller
- när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering eller avyttring av tillgången.

Den realisationsvinst eller realisationsförlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen ska redovisas i resultaträkningen. Resultatet ska redovisas när tillgången tas bort från balansräkningen, om inte annat sägs i kapitel 20 om så kallade sale and leaseback-transaktioner. Resultatet får inte klassificeras som nettoomsättning.

Företaget ska tillämpa kriterierna i kapitel 23 avseende redovisning av intäkter från försäljning av varor när datum för avyttringen av en tillgång fastställs. Kapitel 20 ska tillämpas vid avyttring genom sale and leaseback- transaktioner.

Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan eventuell intäkt vid avyttringen och tillgångens redovisade värde.

Upplysningar

(punkterna 17.20 och 17.21)

Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje slag av materiell anläggningstillgång:

- Avskrivningsmetod.
- Tillämpad nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent.
- En specifikation enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL.

Ett företag ska också lämna upplysningar om

- förekomsten av redovisade värden för materiella anläggningstillgångar med äganderättsförbehåll och redovisade värden för materiella anläggningstillgångar som är ställda som säkerhet (upplysningen lämnas under Ställda säkerheter), samt
- belopp som avser avtalsenliga åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar (anges i förvaltningsberättelsen, se kapitel 3).

Upplysningskravet avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 3 § tredje stycket ÅRL uppfylls genom att redovisa överavskrivningar som en bokslutsdisposition och ackumulerade överavskrivningar som en obeskattad reserv.

Enligt 5 kap. 4 § ÅRL ska upplysning lämnas om taxeringsvärden för fastigheter som är anläggningstillgångar med fördelning på balansräkningens poster och på sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL.

Redovisning i juridisk person

(punkterna 17.22–17.25)

I juridisk person får utgifter för en materiell anläggningstillgång som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år redovisas som kostnad vid det första redovisningstillfället, om företaget har gjort motsvarande avdrag enligt IL och det kan antas att avdraget kommer att medges.

I juridisk person får anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen

I juridisk person får anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som är förvärvad med offentliga bidrag reduceras med bidragets storlek.

I juridisk person behöver inte heller beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats räknas in i anskaffningsvärdet eftersom detta kan utgöra ett hinder för skattemässig avdragsrätt. För denna typ av utgifter kan det däremot bli aktuellt att redovisa en avsättning (se kapitel 21).

Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill

Tillämpningsområde

- 18.1. Detta kapitel ska tillämpas på **immateriella tillgångar** med undantag av
- a) goodwill (se kapitel 19), och
 - b) immateriella tillgångar som innehas för försäljning i företagets normala verksamhet (se kapitel 13 och 23).

Definitioner

- 18.2. En **immateriell tillgång** är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form.

En förvärvad immateriell tillgång är identifierbar när den är avskiljbar eller har uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

En egenupparbetad immateriell tillgång som syftar till att ge företaget legala rättigheter är identifierbar om företaget kan identifiera de framtida ekonomiska fördelar som är hänförliga till tillgången även om tillgången genererar framtida ekonomiska fördelar enbart i kombination med andra tillgångar.

Finansiella tillgångar är inte immateriella tillgångar.

- 18.3. **Forskning** är planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.
- 18.4. **Utveckling** är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?

Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar

- 18.5. Ett företag ska välja att tillämpa kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen för utgifter som avser framtagande av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent och på samtliga internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar.
- 18.6. Enlig kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som kostnader när de uppkommer.
- 18.7. Ett företag som tillämpar aktiveringsmodellen ska dela upp arbetet med att ta fram en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång i
- a) en forskningsfas, och
 - b) en utvecklingsfas.

Kan inte forskningsfasen särskiljas från utvecklingsfasen, ska arbetet anses tillhöra enbart forskningsfasen.

- 18.8. Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen redovisas som kostnader när de uppkommer.

Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter för utveckling, eller i

utvecklingsfasen i ett internt projekt, redovisas som en tillgång endast när ett företag kan påvisa att samtliga följande förutsättningar är uppfyllda:

- a) Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas eller säljas.
- b) Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och att använda eller sälja den.
- c) Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- d) Det är **sannolikt** att den immateriella anläggningstillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar, uppskattade enligt principerna i kapitel 27.
- e) Det finns erforderliga och adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- f) Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv

- 18.9. Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats i samband med ett rörelseförvärv ska beräknas till tillgångens **verkliga värde** vid förvärvstidpunkten.

Anskaffning med stöd av offentliga bidrag

- 18.10. Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats med ett **offentligt bidrag** ska beräknas till tillgångens verkliga värde den dag som bidraget mottogs eller blev en fordran.

Byten

- 18.11. Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats genom byte ska beräknas till **verkligt värde**, om hela eller delar av ersättningen utgörs av en eller flera icke-monetära tillgångar.

Första stycket gäller inte om bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller om det varken på den erhållna eller lämnade tillgången går att beräkna det verkliga värdet på ett tillförlitligt sätt. I sådana fall är anskaffningsvärdet det redovisade värdet på den tillgång som lämnats i byte.

Anskaffning genom intern upparbetning

- 18.12. I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte ingå
- a) försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, om inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,

- b) identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och
- c) utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgång i balansräkningen

- 18.13. Utgifter som avser en immateriell tillgång och som har kostnadsförts får inte redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång ett senare räkenskapsår.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Avskrivning

- 18.14. Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter får inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller de juridiska rättigheterna. Kan denna period förlängas, ska nyttjandeperioden innefatta förlängningsperioden eller förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att företaget kan förlänga avtalet utan betydande utgifter.
- 18.15. Endast i sällsynta fall får nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång anses överstiga tio år.
- 18.16. Det **avskrivningsbara beloppet** för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden.
- 18.17. Avskrivning av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas.
- 18.18. Ett företag ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den immateriella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar.

Kan inte den förväntade förbrukningen av tillgångens framtida ekonomiska fördelar fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska företaget tillämpa en linjär avskrivningsmetod.

- 18.19. Ett företag ska anta att **restvärdet** för en immateriell anläggningstillgång är noll.

Första stycket gäller inte om det finns

- a) ett åtagande av tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut, eller
- b) en aktiv marknad för tillgången och tillgångens restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad samt det är sannolikt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.

- 18.20. Restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod för en immateriell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att tillgångens restvärde, nyttjandeperiod eller förväntad förbrukning av dess framtida ekonomiska fördelar har förändrats.

Nedskrivningar

- 18.21. Ett företag ska, utöver kraven i kapitel 27, beräkna **återvinningsvärdet** per balansdagen för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas på balansdagen. Detta gäller även om det inte finns några indikationer på att tillgångens värde har minskat.

Borttagande från balansräkningen

- 18.22. Ett företag ska inte längre redovisa en immateriell anläggningstillgång i balansräkningen
- a) vid utrangering eller avyttring, eller
 - b) när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången.

Upplysningar

- 18.23. De upplysningar som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent.
- 18.24. Ett företag ska lämna upplysning om belopp som avser avtalsenliga åtaganden att förvärva en immateriell anläggningstillgång.

Redovisning i juridisk person

- 18.25. I juridisk person får anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som är förvärvat med offentliga bidrag reduceras med bidragets storlek.

Kommentarer till Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill

Tillämpningsområde

(punkt 18.1)

Kapitlet behandlar redovisning av **immateriella tillgångar** med undantag av koncernmässig goodwill och inkråmsgoodwill (se kapitel 19), immateriella tillgångar som ett företag innehar för försäljning i sin normala affärsverksamhet (se kapitel 13 och 23), samt mineralrättigheter och mineralreserver som olja, naturgas och liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

Definitioner

(punkterna 18.2–18.4)

En **immateriell tillgång** är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form.

En förvärvad immateriell är identifierbar när

- den är avskiljbar, det vill säga när det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med tillhörande avtal, tillgång eller skuld, eller
- den har uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

En egenupparbetad immateriell tillgång som syftar till att ge företaget legala rättigheter är identifierbar om företaget kan identifiera de framtida ekonomiska fördelar som är hänförliga till tillgången även om tillgången genererar framtida ekonomiska fördelar enbart i kombination med andra tillgångar.

Finansiella tillgångar är inte immateriella tillgångar.

Immateriella tillgångar kan vara anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. T.ex. kan förutbetalda kostnader som inte är förskott och upplupna intäkter vara immateriella omsättningstillgångar (se kapitel 4).

Forskning är planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

Ytterligare definitioner finns främst i kapitel 2 och 17.

Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?

(punkterna 18.5–18.8)

Gemensamma bestämmelser

En immateriell tillgång får redovisas i balansräkningen om den uppfyller kriterierna för att redovisas som en **tillgång** (se punkt 2.13), det vill säga endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången **sannolikt** kommer att tillfalla företaget i framtiden, och
- tillgångens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Med utgångspunkt i den information som är tillgänglig vid det första redovisningstillfället ska ett företag bedöma sannolikheten för förväntade framtida ekonomiska fördelar utifrån rimliga och väl underbyggda antaganden. Bedömningen ska vara företagsledningens bästa bedömning av de ekonomiska förhållandena under

tillgångens **nyttjandeperiod**. Vid denna bedömning ska större vikt läggas vid extern information.

Sannolikhetskriteriet anses alltid uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvats separat.

Immateriella tillgångar anskaffade som en del av ett rörelseförvärv

En immateriell tillgång som förvärvats som en del av ett **rörelseförvärv** kan normalt redovisas som en tillgång i balansräkningen eftersom dess **verkliga värde** kan mätas med tillräcklig tillförlitlighet. Tillgången får däremot inte redovisas i balansräkningen i de fall den uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter och det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, eftersom tillgången

- inte är avskiljbar från **goodwill**, eller
- är avskiljbar från goodwill men det inte finns historik eller några belägg för marknadstransaktioner avseende samma eller liknande tillgångar och att uppskatta verkligt värde på annat sätt skulle vara beroende av variabler som inte går att mäta.

Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar

(punkterna 18.5–18.8)

När det gäller redovisning av utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar finns två redovisningsprinciper som kan tillämpas, kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent. I kapitel 10 behandlas byte av **redovisningsprincip**.

Ett företag ska välja att tillämpa antingen kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen för utgifter som avser framtagande av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent och på samtliga internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar. Oavsett val ska vissa utgifter dock alltid redovisas som kostnader och inte tas upp som tillgång (se punkt 2.13). Det gäller t.ex. utgifter för

- internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster,
- etablering av verksamheter inklusive utgifter för advokatarvoden och utgifter för att bilda en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer,
- utbildning,
- reklam och säljfrämjande åtgärder,
- omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget, eller
- internt upparbetad goodwill.

En betalning för framtida leverans av varor eller utförande av tjänster ska däremot normalt redovisas som en tillgång i balansräkningen.

Kostnadsföringsmodellen

Kostnadsföringsmodellen innebär att alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som kostnader när de uppkommer.

Aktiveringsmodellen

Aktiveringsmodellen innebär att samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen ska kostnadsföras när de uppkommer och att samtliga utgifter som uppkommer under utvecklingsfasen ska aktiveras när förutsättningarna enligt punkt 18.8 är uppfyllda.

För att avgöra om en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i balansräkningen ska arbetet med att ta fram tillgången delas upp i

- forskningsfas, och
- utvecklingsfas.

Även om begreppen **forskning** och **utveckling** är definierade har begreppen forskningsfas och utvecklingsfas en vidare innebörd i det allmänna rådet.

Om ett företag inte kan särskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen i ett internt projekt för att ta fram en immateriell anläggningstillgång, anses utgifterna i det projektet tillhöra enbart forskningsfasen.

Forskningsfasen

Samtliga utgifter för forskning, eller under forskningsfasen i ett internt projekt, ska kostnadsföras när de uppkommer.

Exempel på forskningsverksamhet är

- verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap,
- sökandet efter, utvärderingen av och det slutliga urvalet av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,
- sökandet efter alternativa material, produkter, processer, system eller tjänster, och
- formulering, utformning, utvärdering och det slutliga urvalet av möjliga alternativ avseende nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Utvecklingsfasen

Samtliga utgifter för utveckling, eller i utvecklingsfasen i ett internt projekt, ska redovisas som tillgång endast när företaget kan påvisa att samtliga nedanstående förutsättningar är uppfyllda:

- Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas eller säljas.
- Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och att använda eller sälja den.
- Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- Den immateriella anläggningstillgången **sannolikt** kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. Det innebär att företaget bland annat kan påvisa att det finns en marknad för det som produceras med tillgången eller för tillgången som sådan eller, om tillgången är avsedd att användas internt, dess användbarhet.
- Det finns erforderliga och adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- Företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.

För att påvisa att en immateriell anläggningstillgång sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar ska företaget uppskatta de framtida ekonomiska fördelarna av tillgången enligt principerna för nedskrivning (se kapitel 27). Kommer tillgången att generera framtida ekonomiska fördelar endast i kombination med andra tillgångar ska företaget tillämpa reglerna för kassagenererande enheter i kapitel 27.

Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att färdigställa, använda och dra nytta av den immateriella anläggningstillgången kan framgå exempelvis av en affärsplan som visar vilka tekniska, finansiella och andra nödvändiga resurser som krävs och att företaget har förmåga att förfoga över dessa. Vidare kan företaget visa att det t.ex. har tillgång till extern finansiering genom ett lånelöfte från en finansiär.

Tillförlitliga uppgifter för att beräkna utgifter som kan hänföras till den immateriella anläggningstillgången kan ofta hämtas ur företagets ekonomisystem. Dessa utgifter kan vara löner och andra utgifter för upphovsrätter eller licenser eller för utveckling av programvara.

Exempel på utvecklingsverksamhet är

- utformning, konstruktion samt provning av prototyper och modeller,
- formgivning av verktyg, jigggar, gjutformar och stansar för ny teknik,
- formgivning, uppförande och drift av en pilotanläggning som inte är av tillräcklig storlek ekonomiskt för kommersiell produktion, och
- utformning, konstruktion och provning av ett valt alternativ för nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Värdering vid det första redovisningstillfället

(punkterna 18.9–18.13)

Ett företag ska vid det första redovisningstillfället redovisa en immateriell tillgång till anskaffningsvärdet (se 4 kap. 3 § ÅRL).

Separat förvärv

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat utgörs av

- dess inköpspris, inklusive tullavgifter vid import och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter, och
- eventuella direkt hänförliga utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv

(punkt 18.9)

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats i samband med ett rörelseförvärv ska beräknas till tillgångens **verkliga värde** vid förvärvstidpunkten.

Anskaffning med stöd av offentliga bidrag

(punkt 18.10)

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats med ett **offentligt bidrag** ska beräknas till tillgångens verkliga värde den dag som bidraget mottogs eller blev en fordran (se kapitel 24).

Byten

(punkt 18.11)

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats genom byte beräknas till **verkligt värde**, om hela eller delar av ersättningen utgörs av en eller flera icke-monetära tillgångar. Detta gäller dock inte om bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller om det varken på den erhållna eller lämnade tillgången går att beräkna det verkliga värdet på ett tillförlitligt sätt. I sådana fall är anskaffningsvärdet det redovisade värdet på den tillgång som lämnats i byte.

Anskaffning genom intern upparbetning

(punkt 18.12)

Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång utgörs av samtliga direkt hänförliga utgifter som krävs för att skapa, framställa och färdigställa tillgången för att användas på det sätt som företagsledningen avser, t.ex.

- utgifter för material och tjänster,
- utgifter för ersättningar till anställda som uppkommit vid upparbetningen av tillgången,
- avgifter för att registrera en juridisk rättighet, och
- avskrivningar på patent och licenser som använts för att upparbeta tillgången.

Väljer ett företag att räkna in **lånekostnader** i anskaffningsvärdet ska reglerna i kapitel 25 följas.

I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte ingå

- försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, om inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,
- identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och
- utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgång i balansräkningen

(punkt 18.13)

Utgifter som avser en immateriell tillgång som har kostnadsförts får inte redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång ett senare räkenskapsår.

Värdering efter det första redovisningstillfället

(punkterna 18.14–18.22)

Ett företag ska värdera en immateriell anläggningstillgång till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade **avskrivningar** och ackumulerade nedskrivningar (se kapitel 27).

Avskrivning

(punkterna 18.14–18.20)

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska alla immateriella anläggningstillgångar skrivas av under en bestämd nyttjandeperiod.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter får inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller de juridiska rättigheterna, men kan understiga den beroende på den period under vilken företaget avser att använda tillgången. Om de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna gäller en begränsad period som kan förlängas, ska nyttjandeperioden för den immateriella anläggningstillgången innefatta förlängningsperioden eller förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att företaget förlänger avtalet utan betydande utgifter.

Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Endast i sällsynta fall får nyttjandeperioden anses överstiga tio år.

Avskrivningstid och avskrivningsmetod

Ett företag ska fördela det **avskrivningsbara beloppet** för en immateriell anläggningstillgång på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden.

Avskrivningsbeloppet för varje räkenskapsår ska redovisas som kostnad, om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång (lager och materiella anläggningstillgångar).

Avskrivningen ska påbörjas när tillgången kan användas. Avskrivningen ska upphöra när tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. Företaget ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget. Kan inte detta fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska avskrivning ske linjärt.

Restvärde

Ett företag ska anta att **restvärdet** för en immateriell anläggningstillgång är noll, såvida det inte finns

- ett åtagande av en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut, eller
- en aktiv marknad för tillgången och
 - restvärdet kan fastställas genom hänvisning till denna marknad, samt
 - det är sannolikt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.

Omprövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod

Förändring i hur en immateriell anläggningstillgång används, teknisk utveckling och förändringar i marknadspriser är faktorer som kan indikera att restvärdet eller nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång har förändrats sedan den senaste **balansdagen**. Finns sådana indikationer ska företaget ompröva tidigare antaganden och, om nuvarande förväntningar skiljer sig från tidigare, ompröva restvärde, avskrivningsmetod eller avskrivningstid. Företaget ska redovisa sådana förändringar som en **ändrad uppskattning och bedömning** enligt kapitel 10.

Nedskrivningar

(punkt 18.21)

Ett företag ska tillämpa kapitel 27 för att fastställa om en immateriell anläggningstillgång behöver skrivas ned. I det kapitlet anges när och hur tillgångarnas redovisade värden ska omprövas, hur **återvinningsvärdet** på en tillgång ska fastställas och när en nedskrivning ska redovisas eller återföras.

Ett företag ska, utöver kraven i kapitel 27, beräkna återvinningsvärdet per balansdagen för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar som ännu inte är färdiga att användas eller säljas på balansdagen. Detta gäller även om det inte finns några indikationer på att tillgångens värde har minskat. Anledningen till det är

att fram till dess att en immateriell anläggningstillgång är färdig att användas eller säljas är det ofta osäkert om den kommer att kunna generera framtida ekonomiska fördelar som minst motsvarar anskaffningsvärdet.

Uppskrivningar

Enligt 4 kap. 6 § ÅRL får ett aktiebolag eller en ekonomisk förening skriva upp en anläggningstillgång som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde. Tillgången får skrivas upp till högst detta värde.

Uppskrivningsbeloppet ska sättas av till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, öka aktiekapitalet genom fondemission. Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

Borttagande från balansräkningen

(punkt 18.22)

Ett företag ska inte längre redovisa en immateriell anläggningstillgång i balansräkningen

- vid utrangering eller avyttring, eller
- när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering eller avyttring av tillgången.

Eventuell realisationsvinst eller realisationsförlust redovisas i resultaträkningen.

Upplysningar

(punkterna 18.23 och 18.24)

Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje slag av immateriell anläggningstillgång (se kapitel 4):

- Avskrivningsmetod.
- Tillämpad nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent.
- En specifikation enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL.
- I vilka poster i en funktionsindeldad resultaträkning avskrivningar av immateriella anläggningstillgångar ingår.

Ett företag som har utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar ska upplysa om kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen har tillämpats (upplysning om redovisnings- och värderingsprinciper, se kapitel 8).

Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska upplysning lämnas om avskrivningstiden för en immateriell anläggningstillgång överstiger fem år samt skälen för den längre avskrivningstiden.

Ett företag ska också lämna upplysning om

- förekomsten av och redovisade värden för immateriella anläggningstillgångar med äganderättsförbehåll och de redovisade värdena för immateriella anläggningstillgångar som är ställda som säkerhet (upplysningen lämnas under Ställda säkerheter), samt
- belopp som avser avtalsenliga åtaganden att förvärva immateriella anläggningstillgångar (anges i förvaltningsberättelsen, se kapitel 3).

Ett företag ska i förvaltningsberättelsen upplysa om det totala beloppet av utgifter för forskning och utveckling som har redovisats som kostnader under räkenskapsåret (se kapitel 3).

Redovisning i juridisk person

(punkt 18.25)

I juridisk person får anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats genom ett offentligt bidrag reduceras med bidragets storlek.

Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill

Tillämpningsområde

- 19.1. Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **rörelseförvärv** med undantag av
- a) rörelseförvärv mellan företag eller verksamheter under gemensam kontroll, och
 - b) rörelseförvärv i vilka separata företag eller verksamheter tillsammans bildar ett **joint venture** (se kapitel 15).

Definitioner

- 19.2. Ett **rörelseförvärv** innebär att separata företag eller **verksamheter** församman till en rapporterende enhet.
- 19.3. **Goodwill** är den skillnad som uppkommer om förvärvarens andel av det verkliga värdet netto på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder är lägre än anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten enligt punkt 19.8.
- 19.4. **Negativ goodwill** är den skillnad som uppkommer om förvärvarens andel av det verkliga värdet netto på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder är högre än anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten enligt punkt 19.8.
- 19.5. **Verksamhet** eller **rörelse** är en integrerad mängd aktiviteter och tillgångar som bedrivs och styrs i syfte att ge
- a) avkastning till investerare, eller
 - b) lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt och proportionellt till deltagare.

Förvärvsmetoden

- 19.6. Ett **rörelseförvärv** ska redovisas från förvärvstidpunkten med tillämpning av förvärvsmetoden enligt 7 kap. 19–22 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Förvärvstidpunkt är den tidpunkt då förvärvaren erhåller det **bestämmande inflytandet** över den förvärvade enheten.

Identifiering av förvärvare

- 19.7. Vid rörelseförvärv ska en förvärvare identifieras. Förvärvaren är det företag som får bestämmande inflytande över den förvärvade enheten.

Beräkning av anskaffningsvärdet

- 19.8. Anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas till summan av
- a) köpeskillingen, och
 - b) utgifter som är direkt hänförliga till rörelseförvärvet.

Är det vid förvärvstidpunkten **sannolikt** att köpeskillingen kommer att justeras vid en senare tidpunkt och kan beloppet uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska beloppet ingå i det beräknade slutliga anskaffningsvärdet. Detta värde ska användas i den förvärvsanalys som upprättas vid förvärvstidpunkten.

Förvärvsanalysen ska justeras när det slutliga anskaffningsvärdet har fastställts.

Fördelning av anskaffningsvärde

- 19.9. I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder fastställas till tillgångarnas och skuldernas **verkliga värden** vid förvärvstidpunkten.
- 19.10. En skuld eller avsättning som avser utgifter för att lägga ned eller minska den förvärvade enhetens verksamhet får ingå i förvärvsanalysen endast i den utsträckning som den förvärvade enheten har redovisat en befintlig skuld eller avsättning för omstrukturering enligt kapitel 21.

En skuld för framtida förluster eller kostnader som förväntas uppkomma till följd av rörelseförvärvet får inte ingå i förvärvsanalysen.

- 19.11. Visar förvärvsanalysen **negativ goodwill** ska förvärvaren göra en ny identifiering och värdering av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder samt en ny beräkning av anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten. Återstår negativ goodwill ska den redovisas i resultaträkningen för räkenskapsåret.

- 19.12. Om ett rörelseförvärv görs i flera steg ska en förvärvsanalys upprättas för varje delförvärv, till dess moderföretaget uppnår **bestämmande inflytande**. De tidigare upprättade förvärvsanalyserna får inte justeras.

Vid förvärv av andelar i ett företag som redan är dotterföretag ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder som har fastställts enligt punkt 19.9 inte ändras.

- 19.13. I det fall förutsättningarna för förvärvsanalysen är ofullständiga ska förvärvsanalysen korrigeras för att bättre återspegla faktiska förhållanden vid förvärvstidpunkten. Korrigeringarna ska göras retroaktivt inom tolv månader efter förvärvstidpunkten. Justeringar senare än tolv månader efter förvärvet ska redovisas som rättelse av **fel** (se kapitel 10).

Redovisning

- 19.14. En identifierbar immateriell tillgång ska redovisas separat vid förvärvstidpunkten endast om dess **verkliga värde** kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Identifierbara tillgångar och skulder ska redovisas separat till värdena i den förvärvsanalys som upprättades när moderföretaget fick bestämmande inflytande.

- 19.15. En förvärvare ska vid förvärvstidpunkten separat redovisa en övertagen ansvarsförbindelse i den förvärvade enheten endast om den uppfyller villkoren för att redovisas som en skuld enligt punkt 2.13.
- 19.16. **Goodwill** som uppkommer i ett rörelseförvärv ska vid förvärvstidpunkten redovisas som en tillgång och värderas till anskaffningsvärdet.
- 19.17. **Avskrivningar** på goodwill ska göras enligt punkterna 18.14-18.20.
- 19.18. Den förvärvade enhetens intäkter och kostnader efter förvärvstidpunkten ska ingå i koncernresultaträkningen baserat på förvärvarens anskaffningsvärde för den förvärvade enhetens identifierade tillgångar och skulder.

Upplysningar

Rörelseförvärv under räkenskapsåret

- 19.19. Ett företag ska för varje väsentligt rörelseförvärv under räkenskapsåret lämna upplysningar om
- a) namn på och beskrivning av de företag eller verksamheter som ingår i rörelseförvärvet,
 - b) förvärvstidpunkten, och
 - c) storleken på negativ goodwill som intäktsförts.

Goodwill

19.20. De upplysningar om goodwill som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta tillämpad nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent.

Redovisning i juridisk person

19.21. I juridisk person får **negativ goodwill** enligt punkt 19.11 andra meningen redovisas som intäkt på ett systematiskt sätt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara. Den del av överskottet som överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar redovisas som intäkt under räkenskapsåret.

Kommentarer till Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill

Tillämpningsområde

(punkt 19.1)

Kapitlet ska tillämpas vid redovisning av **rörelseförvärv**.

Kapitlet innehåller regler om identifiering av förvärvare samt hur anskaffningsvärdet beräknas och fördelas på förvärvade tillgångar och övertagna skulder. Kapitlet behandlar också redovisning av **goodwill** både vid förvärvstidpunkten och senare.

Kapitlet ska inte tillämpas vid redovisning av

- rörelseförvärv mellan företag eller verksamheter under gemensam kontroll (common control), det vill säga när alla företag eller verksamheter är kontrollerade av samma företag såväl före som efter förvärvet och kontrollen inte är tillfällig, och
- rörelseförvärv i vilka separata företag eller verksamheter tillsammans bildar ett **joint venture** (se kapitel 15).

Förvärv av en grupp tillgångar som inte utgör en verksamhet är inte rörelseförvärv

Definitioner

(punkterna 19.2–19.5)

Ett **rörelseförvärv** innebär att separata företag eller **verksamheter** förs samman till en rapporterende enhet.

I stort sett alla rörelseförvärv får till följd att ett företag, förvärvaren, får bestämmande inflytande över ett eller flera företag eller en eller flera andra verksamheter, de förvärvade enheterna.

Rörelseförvärv kan göras på olika sätt, t.ex. genom att förvärva andelar av ett annat företags egna kapital, förvärva ett annat företags samtliga nettotillgångar, överta ett

annat företags skulder eller förvärva vissa nettotillgångar av ett annat företag vilka tillsammans utgör en eller flera rörelser. Detta innebär att så kallade inkråmsförvärv är rörelseförvärv.

Rörelseförvärvet kan betalas genom att förvärvaren t.ex. emitterar egetkapitalinstrument, erlägger **likvida medel** eller andra tillgångar samt genom en kombination av dessa.

Rörelseförvärvet kan ske mellan ägare i företagen eller mellan ett företag och ägare i ett annat företag. Det kan innebära bildande av ett nytt företag som styr företagen eller de överförda verksamheterna. Transaktionen kan också innebära en omstrukturering av ett eller flera av de berörda företagen.

Goodwill är den skillnad som uppkommer om förvärvarens andel av det verkliga värdet netto på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder är lägre än anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten enligt punkt 19.8.

Negativ goodwill är den skillnad som uppkommer om förvärvarens andel av det verkliga värdet netto på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder är högre än anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten enligt punkt 19.8.

Verksamhet eller **rörelse** är en integrerad mängd aktiviteter och tillgångar som bedrivs och styrs i syfte att ge

- avkastning till investerare, eller
- lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt och proportionellt till deltagare.

En verksamhet består normalt av resurser och processer som resulterar i en produktion som i sin tur genererar eller kommer att generera intäkter. Om goodwill föreligger i en överförd mängd av aktiviteter och tillgångar, ska det överförda antas vara en verksamhet.

Förvärvsmetoden

(punkterna 19.6–19.17)

Alla **rörelseförvärv** ska redovisas med tillämpning av förvärvsmetoden enligt 7 kap. 19-22 a § ÅRL. Detta innebär att poolningsmetoden inte får tillämpas.

Tillämpningen av förvärvsmetoden innebär att

- en förvärvare ska identifieras,
- anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas,
- anskaffningsvärdet ska fördelas på förvärvade tillgångar och övertagna skulder, och
- rörelseförvärvet ska redovisas.

Förvärvsmetoden ska tillämpas från förvärvstidpunkten som är den tidpunkt då förvärvaren erhåller det **bestämmande inflytandet** över den förvärvade enheten. Eftersom det bestämmande inflytandet innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar, behöver en transaktion inte vara avslutad eller lagligt fastställd innan förvärvaren får det bestämmande inflytandet. Alla relevanta fakta och omständigheter i samband med rörelseförvärvet ska beaktas vid bedömningen av när förvärvaren har fått det bestämmande inflytandet.

Identifiering av förvärvare

(punkt 19.7)

Vid rörelseförvärv ska en förvärvare identifieras. Förvärvaren är det företag som får bestämmande inflytande över den förvärvade enheten. Av 7 kap. 22 a § ÅRL framgår vad som gäller vid så kallat omvänt förvärv.

Även om det ibland kan vara svårt att identifiera förvärvaren finns det vanligtvis omständigheter som visar att ett av företagen är förvärvare. T.ex. om

- det **verkliga värdet** på det ena företaget är betydligt högre än på det andra är företaget med det högre verkliga värdet den sannolika förvärvaren,
- rörelseförvärvet skett genom att **egetkapitalinstrument** med rösträtt bytts mot likvida medel eller andra tillgångar är företaget som betalar med likvida medel eller andra tillgångar den sannolika förvärvaren, och
- rörelseförvärvet får till följd att företagsledningen i ett av företagen är dominerande när det gäller att utse ny ledning är företaget som är dominerande den sannolika förvärvaren.

Beräkning av anskaffningsvärdet

(punkt 19.8)

Anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas till summan av

- köpeskillingen, det vill säga verkligt värde vid förvärvstidpunkten för erlagda tillgångar, uppkomna och övertagna skulder samt emitterade egetkapitalinstrument, och
- utgifter som är direkt hänförliga till rörelseförvärvet.

Justering av anskaffningsvärdet baserad på framtida händelser

I många avtal om rörelseförvärv finns villkor om att köpeskillingen ska justeras vid en senare tidpunkt genom tilläggs- eller återbetalning, t.ex. baserad på framtida resultat i den förvärvade enheten. Är det redan vid förvärvstidpunkten **sannolikt** att köpeskillingen kommer att justeras och kan beloppet uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska beloppet ingå i det beräknade slutliga anskaffningsvärdet. Detta värde ska användas i den förvärvsanalys som upprättas vid förvärvstidpunkten. När det slutliga anskaffningsvärdet har fastställts ska förvärvaren justera förvärvsanalysen, inklusive eventuell goodwill eller negativ goodwill.

Fördelning av anskaffningsvärde

(punkterna 19.9–19.13)

I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder fastställas till tillgångarnas och skuldernas verkliga värden vid förvärvstidpunkten. Detta gäller även avsättningar för övertagna ansvarsförbindelser som uppfyller villkoren för redovisning som skuld (se under rubriken Ansvarsförbindelser). Uppskjuten skatt ska beräknas enligt kapitel 29. Av punkt 29.21 framgår att företaget inte får redovisa en **uppskjuten skatteskuld** för en **temporär skillnad** som härrör från den första redovisningen av goodwill.

Verkligt värde för förvärvade identifierbara tillgångar och skulder kan t.ex. beräknas enligt följande:

- Materiella anläggningstillgångar värderas till verkligt värde eller, om detta inte kan fastställas, till avskrivet återanskaffningsvärde.
- Färdigvarulager och produkter i arbete värderas till det belopp förvärvaren skulle ha erlagt vid ett direkt förvärv.
- Råvarulager värderas till beräknat återanskaffningsvärde.
- Pågående arbeten värderas enligt principen för successiv vinstavräkning.
- Finansiella instrument värderas till beräknat **nettoförsäljningsvärde**.
- Fordringar och skulder, som löper med ränta som avviker från marknadsmässig ränta, värderas till **nuvärde**.

Vad gäller immateriella tillgångar, se kapitel 18 under rubriken Immateriella tillgångar anskaffade som en del av ett rörelseförvärv. Verkligt värde för immateriella tillgångar fastställs utifrån noterade priser på en **aktiv marknad**. Det gäller t.ex. för överlåtbara taxilicenser, fiskelicenser eller produktionskvoter. Finns inte en aktiv marknad värderas tillgången till det värde som den skulle kunna överlåtas till mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värdet på tillgången ska begränsas till ett belopp som innebär att negativ goodwill inte uppkommer eller ökar.

Skillnaden mellan anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten och förvärvarens andel av de verkliga värdena netto på enhetens identifierbara tillgångar och skulder är **goodwill** eller **negativ goodwill**.

En skuld eller avsättning som avser utgifter för att lägga ned eller minska den förvärvade enhetens verksamhet får ingå i förvärvsanalysen endast i den utsträckning som den förvärvade enheten vid förvärvstidpunkten har redovisat en befintlig skuld eller avsättningar för omstrukturering enligt kapitel 21. Skulder för framtida förluster eller kostnader som förväntas uppkomma till följd av rörelseförvärvet får inte ingå i förvärvsanalysen.

Negativ goodwill

Negativ goodwill är den skillnad som uppkommer om förvärvarens andel av det verkliga värdet netto på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder

är högre än anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.

Visar förvärvsanalysen negativ goodwill ska förvärvaren göra en ny identifiering och värdering av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder samt en ny beräkning av anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten. Återstår negativ goodwill efter detta ska denna redovisas i resultaträkningen för räkenskapsåret (se även under rubriken Redovisning i juridisk person).

Stegvisa förvärv

Ett förvärv görs ibland i flera steg. I dessa fall upprättas en förvärvsanalys för varje delförvärv, till dess moderföretaget uppnår bestämmande inflytande. De tidigare upprättade förvärvsanalyserna får inte justeras.

Vid förvärv av andelar i ett företag som redan är dotterföretag ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder som har fastställts enligt punkt 19.9 inte ändras.

Korrigerig av förvärvsanalysen

I det fall förutsättningarna för förvärvsanalysen är ofullständiga ska förvärvsanalysen korrigeras för att bättre återspegla faktiska förhållanden vid förvärvstidpunkten. Korrigeringarna ska göras retroaktivt inom tolv månader efter förvärvstidpunkten. Justeringar senare än tolv månader efter förvärvet ska redovisas som rättelse av **fel** (se kapitel 10).

Redovisning

(punkterna 19.14–19.17)

En identifierbar immateriell tillgång, t.ex. ett varumärke, ska redovisas separat vid förvärvstidpunkten endast om dess **verkliga värde** kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Övriga identifierbara tillgångar och skulder ska redovisas separat endast om de uppfyller villkoren enligt punkt 2.13. Tillgångar och skulder ska redovisas till värdena i den förvärvsanalys som upprättades när moderföretaget fick bestämmande inflytande. Vid ytterligare förvärv av andelar i företag som redan är dotterföretag upprättas inte någon ny förvärvsanalys. Om anskaffningsvärdet för dessa andelar avviker från deras andel av koncernens eget kapital ska majoritetens andel justeras med avvikelsebeloppet (se kapitel 22).

Ansvarsförbindelser

En förvärvare ska vid förvärvstidpunkten separat redovisa en övertagen ansvarsförbindelse i den förvärvade enheten endast om den uppfyller villkoren för att redovisas som en skuld enligt punkt 2.13. Uppfylls inte villkoren enligt punkt 2.13 påverkas det belopp som redovisas som goodwill eller negativ goodwill. I det fallet ska upplysningar lämnas om ansvarsförbindelsen enligt kapitel 21.

Ett exempel på när en ansvarsförbindelse i den förvärvade enheten blir en avsättning

i förvärvsanalysen är ett förvärv av ett utländskt dotterföretag där den nationella normgivningen tillåter att pensionsförpliktelser redovisas som ansvarsförbindelser.

Goodwill

Vid förvärvstidpunkten ska förvärvaren redovisa den goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv som en tillgång, värderad till anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet för goodwill är den del av anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten som överstiger förvärvarens andel av det verkliga värdet netto av enhetens identifierbara tillgångar och skulder (inklusive eventuella ansvarsförbindelser som redovisats som skuld eller avsättning).

Efter det första redovisningstillfället ska förvärvaren värdera goodwill till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar (se kapitel 27). Avskrivningarna ska göras enligt punkterna 18.14–18.20. Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång (i detta fall goodwill) anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Endast i sällsynta fall får nyttjandeperioden anses överstiga tio år.

Koncernresultaträkning

Koncernresultaträkningen ska innefatta den förvärvade enhetens intäkter och kostnader efter förvärvstidpunkten baserat på förvärvarens anskaffningsvärden för den förvärvade enhetens identifierade tillgångar och skulder. Det innebär t.ex. att avskrivningar på förvärvade avskrivningsbara tillgångar baseras på tillgångarnas verkliga värde vid förvärvstidpunkten.

Upplysningar

(punkterna 19.18 och 19.19)

Rörelseförvärv under räkenskapsåret

(punkt 19.18)

En företag ska för varje väsentligt **rörelseförvärv** under räkenskapsåret lämna upplysningar om

- namn på och beskrivning av de företag eller verksamheter som ingår i rörelseförvärvet,
- förvärvstidpunkten, och
- storleken på **negativ goodwill** som intäktsförts.

Goodwill

(punkt 19.19)

Ett företag ska lämna följande upplysningar om goodwill (se kapitel 4):

- Tillämpad **nyttjandeperiod** eller avskrivningsprocent,
- En specifikation enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL.

Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska upplysning lämnas om avskrivningstiden för en immateriell anläggningstillgång (i detta fall goodwill) överstiger fem år samt skälen för den längre avskrivningstiden.

Redovisning i juridisk person

(punkt 19.20)

Hur innehav av andelar i dotterföretag ska redovisas framgår av punkt 9.10.

Visar förvärvsanalysen **negativ goodwill**, när en juridisk person har gjort ett så kallat inkråmsförvärv, ska förvärvaren göra en ny identifiering och värdering av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder samt en ny beräkning av anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.

Återstår negativ goodwill efter detta får den redovisas som intäkt på ett systematiskt sätt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara. Den del av överskottet som överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar redovisas som intäkt under räkenskapsåret.

Kapitel 20 – Leasingavtal

Tillämpningsområde

- 20.1. Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av samtliga **leasingavtal** med undantag av
- a) licensavtal (se kapitel 18), och
 - b) **operationella leasingavtal** som är förlustkontrakt (se kapitel 21).
- 20.2. Detta kapitel ska inte tillämpas vid värdering av
- a) fastigheter som innehas av leastagare och som redovisas som **förvaltningsfastighet** (se kapitel 16), och
 - b) förvaltningsfastigheter som hyrs ut när leasingavtalet klassificeras som operationellt (se kapitel 16).

Definitioner

- 20.3. Ett **leasingavtal** är ett avtal enligt vilket en leasgivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leastagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning.
- 20.4. Ett **finansiellt leasingavtal** är ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasgivaren till leastagaren. Ett avtal om hyra av lokal är inte ett finansiellt leasingavtal om det inte är ett sale and leaseback-avtal.

Ett **operationellt leasingavtal** är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal.

20.5. **Leasingavtalets implicita ränta** är den diskonteringssats som för leasgivaren vid leasingavtalets början resulterar i att summan av **nuvärdet** av **minimileasavgifterna** och ej garanterat **restvärde** överensstämmer med summan av det **verkliga värdet** för det leasade objektet och leasgivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.

20.6. **Marginell låneränta** är den räntesats som leasagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande leasingavtal.

Kan räntesatsen enligt första stycket inte fastställas är den marginella låneräntan den räntesats som, vid leasingavtalets början, leasagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

20.7. **Bruttoinvestering i ett leasingavtal** är summan av

- a) de **minimileasavgifter** som leasgivaren erhåller enligt ett **finansiellt leasingavtal**, och
- b) eventuellt ej garanterat **restvärde** som leasgivaren erhåller.

Nettoinvestering i ett leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till leasingavtalets implicita ränta.

20.8. **Minimileasavgifter** är de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasagaren till leasgivaren under leasingperioden med tillägg av

- a) för leasagaren, eventuellt belopp som garanteras av denne eller av denne närstående företag, eller
- b) för leasgivaren, eventuella **restvärden** som garanterats av leasagaren eller denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.

20.9. **Variabel avgift** är den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit.

Klassificering av leasingavtal

20.10. Ett leasingavtal ska, vid leasingavtalets ingående, klassificeras som antingen ett **finansiellt leasingavtal** eller ett **operationellt leasingavtal**.

20.11. Klassificeringen av ett leasingavtal får inte ändras under leasingperioden, om inte en överenskommelse har träffats om att ändra villkoren i leasingavtalet på ett sätt som skulle ha inneburit en annan klassificering om ändringen funnits med när avtalet ingås. I sådant fall ska klassificeringen omprövas.

*Leastagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal***Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället**

- 20.12. En leastagare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa rättigheter och skyldigheter enligt ett **finansiellt leasingavtal** som tillgång och skuld i balansräkningen.

Tillgången och skulden ska redovisas till det lägsta av tillgångens **verkliga värde** och **nuvärdet** av **minimileasavgifterna**, fastställda vid leasingavtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående och upplägg av leasingavtalet ska läggas till det belopp som redovisas som en tillgång.

Vid beräkning av nuvärdet av minimileasavgifterna ska **leasingavtalets implicita ränta** användas. Kan leasingavtalets implicita ränta inte bestämmas ska leastagarens **marginella låneränta** användas.

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

- 20.13. En leastagare ska fördela minimileasavgifterna enligt ett **finansiellt leasingavtal** på ränta och amortering av skulden enligt **effektivräntemetoden**.

Ränta enligt första stycket ska fördelas över leasingperioden genom att belasta varje räkenskapsår med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive räkenskapsår redovisade skulden.

Variabla avgifter ska redovisas som kostnad det räkenskapsår utgifterna uppkommer.

- 20.14. En leasad tillgång enligt ett **finansiellt leasingavtal** ska skrivas av enligt reglerna i detta allmänna råd om avskrivning av tillgångar av motsvarande slag. Kan det inte med rimlig grad av säkerhet fastställas att äganderätten kommer att övergå till leastagaren vid slutet av leasingperioden ska tillgången skrivas av helt under leasingperioden eller **nyttjandeperioden** om den är kortare.

Upplysningar

- 20.15. Är informationen **väsentlig** ska en leastagare lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal:
- a) **Redovisat värde per balansdagen** för varje slag av tillgång.
 - b) En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal.

*Leastagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal***Redovisning och värdering**

- 20.16. En leastagare ska redovisa leasingavgifter enligt ett **operationellt leasingavtal**, inklusive första förhöjd hyra men exklusive utgifter för tjänster

som försäkring och underhåll, som kostnad linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om

- a) det bättre återspeglar lestagarens ekonomiska nytta under perioden, eller
- b) avgifterna endast ökar i takt med förväntad inflation i syfte att kompensera leasgivarens förväntade kostnadsökningar.

Upplysningar

20.17. Är informationen **väsentlig** ska en lestagare lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal:

- a) Summan av framtida **minimileasavgifter** per **balansdagen** avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
 - inom ett år,
 - senare än ett år men inom fem år, och
 - senare än fem år.
- b) Summan av räkenskapsårets kostnadsförda leasingavgifter.
- c) En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal.

Leasgivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

20.18. En leasgivare ska redovisa en tillgång enligt ett **finansiellt leasingavtal** som fordran i balansräkningen. Det redovisade beloppet ska motsvara **nettoinvesteringen i ett leasingavtal**.

Direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås får antingen kostnadsföras när de uppkommer eller periodiseras över leasingperioden. En leasgivare som är tillverkare eller återförsäljare ska kostnadsföra utgifterna när de uppkommer.

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

20.19. En leasgivare ska fördela den finansiella intäkten enligt ett finansiellt leasingavtal så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering i ett leasingavtal.

Finns en indikation på att det uppskattade, ej garanterade restvärdet som använts vid beräkningen av leasgivarens **bruttoinvestering i ett leasingavtal** har minskat väsentligt, ska de finansiella intäkterna under den återstående leasingperioden ändras och effekten redovisas i resultaträkningen.

Tillverkare och återförsäljare

20.20. En tillverkare eller en återförsäljare ska vid leasingperiodens början redovisa en försäljningsintäkt till följd av ett finansiellt leasingavtal till det lägsta av tillgångens **verkliga värde** och **nuvärdet** av **minimileasavgifterna** beräknat

till marknadsränta. Den leasade tillgångens **redovisade värde** minskat med nuvärdet av ej garanterat **restvärde** ska redovisas som kostnad för såld vara vid leasingperiodens början.

- 20.21. Används osedvanligt låg ränta ska försäljningsintäkten redovisas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.

Utgifter i samband med ingående och upplägg av ett finansiellt leasingavtal ska redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas.

Upplysningar

- 20.22. Är informationen **väsentlig** ska en leasgivare lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal:
- a) Ej intjänade finansiella intäkter.
 - b) Ej garanterade **restvärden** som tillfaller leasgivaren.
 - c) Reservering för osäkra fordringar som avser **minimileasavgifter**.
 - d) **Variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets resultat.
 - e) En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal.

Leasgivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

- 20.23. En leasgivare ska redovisa leasingintäkter, inklusive första förhöjd hyra men exklusive inkomster för tjänster som försäkring och underhåll, från **operationella leasingavtal** linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om

- a) det bättre återspeglar leasagarens ekonomiska nytta under perioden, eller
- b) avgifterna är upplagda på ett sådant sätt att de ökar endast i takt med förväntad inflation i syfte att kompensera leasgivarens förväntade kostnadsökningar.

- 20.24. Kostnader, inklusive avskrivningar, som har direkt samband med leasingintäkter enligt ett **operationellt leasingavtal** ska redovisas samma räkenskapsår som de uppstår.

- 20.25. Det **redovisade värdet** på en tillgång som leasas ut ska ökas med direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett **operationellt leasingavtal** ingås. Utgifterna ska kostnadsföras över leasingperioden utifrån samma grund som leasingintäkten.

Tillverkare och återförsäljare

- 20.26. En tillverkare eller återförsäljare som är leasgivare ska inte redovisa en försäljning när ett **operationellt leasingavtal** ingås.

Upplysningar

- 20.27. Är informationen **väsentlig** ska en leasgivare lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal:
- Summan av framtida **minimileasavgifter** per balansdagen avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
 - inom ett år,
 - senare än ett år men inom fem år, och
 - senare än fem år.
 - Summan av **variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets resultat.
 - En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal.

Sale and leaseback-transaktioner

Sale and leaseback-transaktion som ger upphov till ett finansiellt leasingavtal

- 20.28. Vid en sale and leaseback-transaktion som ger upphov till ett **finansiellt leasingavtal** ska leasagaren periodisera det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens **redovisade värde** som intäkt över leasingperioden.

Sale and leaseback-transaktion som ger upphov till ett operationellt leasingavtal

- 20.29. Vid en sale and leaseback-transaktion som ger upphov till ett **operationellt leasingavtal** och som baseras på **verkligt värde**, ska leasagaren redovisa eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen det räkenskapsår som försäljningen skett.

Även om försäljningspriset understiger verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust redovisas det räkenskapsår som försäljningen skett. I de fall en förlust kompenseras genom att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmässigt beräknade avgifter, ska skillnaden tas upp som tillgång och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som den leasade tillgången förväntas bli nyttjad.

Överstiger försäljningspriset verkligt värde ska skillnaden periodiseras över den leasade tillgångens förväntade **nyttjandeperiod**.

Upplysningar

- 20.30. Upplysningskraven i detta kapitel gäller även för sale and leaseback-transaktioner.

Redovisning i juridisk person

- 20.31. I juridisk person får alla **finansiella leasingavtal** redovisas på samma sätt som **operationella leasingavtal**.
- 20.32. Leasagare som i juridisk person redovisar ett väsentligt finansiellt leasingavtal på samma sätt som ett operationellt ska lämna upplysning om det

redovisade värdet per balansdagen på varje slag av tillgång som om leasingavtalet hade redovisats som ett finansiellt leasingavtal.

Kommentarer till Kapitel 20 – Leasingavtal

Tillämpningsområde

(punkterna 20.1 och 20.2)

Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av samtliga **leasingavtal** med undantag av

- licensavtal för exempelvis film, videoinspelning, manuskript, patent och upphovsrätt (copyright), (se kapitel 18), och
- **operationella leasingavtal** som är förlustkontrakt (se kapitel 21).

Detta kapitel ska inte tillämpas vid värdering av

- fastigheter som innehas av leasagare och som redovisas som **förvaltningsfastighet** (se kapitel 16), och
- förvaltningsfastigheter som hyrs ut när leasingavtalet klassificeras som operationellt (se kapitel 16).

Kapitlet ska tillämpas på leasingavtal enligt vilka rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan även om leasgivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet. Kapitlet tillämpas däremot inte på serviceavtal som inte överför rätten att använda en tillgång från en part till en annan.

Vissa avtal, t.ex. outsourcingavtal, avtal i telekombranschen som ger rätt till kapacitet och så kallade take-or-pay-avtal (ett avtal där en köpare måste betala oavsett om den levererade tjänsten eller varan tas emot eller inte, t.ex. ett avtal där ett företag förvärvar en leverantörs hela kraftproduktion), har inte ett leasingavtals juridiska form men överlåter rätten att använda en tillgång mot betalning. Sådana avtal ska redovisas enligt detta kapitel.

Definitioner

(punkterna 20.3–20.9)

Ett **leasingavtal** är ett avtal enligt vilket en leasgivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning.

Ett **finansiellt leasingavtal** är ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasgivaren till leasagaren. Äganderätten kan, men behöver inte, slutligen övergå till leasagaren.

Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett **operationellt leasingavtal**. Ett avtal om hyra av lokal är alltid ett operationellt leasingavtal om det inte är ett sale and leaseback-avtal.

Leasingavtalets implicita ränta är den diskonteringssats som för leasgivaren vid leasingavtalets början resulterar i att summan av **nuvärdet** av **minimileasavgifterna** och ej garanterat **restvärde** överensstämmer med summan av det **verkliga värdet** för det leasade objektet och leasgivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.

Leastagarens **marginella låneränta** är den räntesats som leastagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande leasingavtal. Kan denna räntesats inte fastställas är den marginella låneräntan den räntesats som, vid leasingavtalets början, leastagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

Bruttoinvestering i ett leasingavtal är summan av

- de **minimileasavgifter** som leasgivaren erhåller enligt ett **finansiellt leasingavtal**, och
- eventuellt ej garanterat **restvärde** som leasgivaren erhåller.

Nettoinvestering i ett leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till leasingavtalets implicita ränta.

Minimileasavgifter är de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leastagaren till leasgivaren under leasingperioden med tillägg av

- för leastagaren, eventuellt belopp som garanteras av denne eller av denne närstående företag, eller
- för leasgivaren, eventuella **restvärden** som garanterats av leastagaren eller denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.

Variabel avgift är den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit. Sådana faktorer kan vara t.ex. viss procent av försäljning, nyttjandenivå, prisindex eller marknadsränta.

Klassificering av leasingavtal

(punkterna 20.10 och 20.11)

Det beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets juridiska form om ett **leasingavtal** ska klassificeras som finansiellt eller operationellt. Villkor eller situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att ett leasingavtal ska klassificeras som finansiellt är t.ex. att

- äganderätten till tillgången kommer att överföras till leastagaren vid leasingperiodens slut,
- leastagaren har rätt att köpa tillgången till ett pris som understiger förväntat **verkligt värde** med ett så stort belopp att det vid leasingavtalets ingående framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas,

- leasingperioden omfattar större delen av tillgångens ekonomiska livslängd även om äganderätten inte kommer att övergå till leasagaren,
- **nuvärdet** av **minimileasavgifterna** vid leasingperiodens början uppgår till i allt väsentligt tillgångens **verkliga värde**, och
- den leasade tillgången är av så speciell karaktär att endast leasagaren kan använda tillgången utan att väsentliga ändringar görs.

Andra situationer som enskilt eller tillsammans indikerar att ett leasingavtal ska klassificeras som ett finansiellt leasingavtal är t.ex. om

- leasagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid men får bära de förluster leasgivaren åsamkas på grund av uppsägningen,
- vinster och förluster som hänför sig till förändringar av tillgångens **restvärde** tillfaller leasagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften som motsvarar större delen av försäljningspriset vid leasingperiodens slut), och
- leasagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

Villkoren och situationerna ovan är inte alltid avgörande för klassificeringen. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalet inte i allt väsentligt överför risker och fördelar förknippade med att äga tillgången till leasagaren, ska avtalet inte klassificeras som finansiellt.

Klassificeringen av avtalet ska göras vid leasingavtalets ingående och får inte ändras under leasingperioden om inte leasgivaren och leasagaren kommer överens om att ändra villkoren i avtalet på ett sätt som skulle ha inneburit en annan klassificering om ändringen funnits med när avtalet ingicks. I sådant fall ska klassificeringen av avtalet omprövas.

Leasagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

(punkterna 20.12–20.15)

Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

(punkt 20.12)

En leasagare ska redovisa rättigheterna och skyldigheterna enligt ett **finansiellt leasingavtal** som tillgång och skuld i balansräkningen vid leasingperiodens början. Tillgången och skulden ska redovisas till det lägsta av tillgångens **verkliga värde** och **nuvärdet** av **minimileasavgifterna**, fastställda vid leasingavtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående och upplägg av leasingavtalet ska läggas till det belopp som redovisas som en tillgång.

Vid beräkning av nuvärdet av minimileasavgifterna ska **leasingavtalets implicita ränta** användas. Kan leasingavtalets implicita ränta inte bestämmas ska leasagarens **marginella låneränta** användas.

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

(punkterna 20.13 och 20.14)

En leasagare ska fördela minimileasavgifterna på ränta och amortering av skulden enligt **effektivräntemetoden** (se kapitel 11). Leasagaren ska fördela räntan över leasingperioden så att varje räkenskapsår belastas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive räkenskapsår redovisade skulden. **Variabla avgifter** ska redovisas som kostnad det räkenskapsår utgifterna uppkommer.

En leasad tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal ska skrivas av enligt reglerna i det allmänna rådet om avskrivning av tillgångar av motsvarande slag. Om det inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten kommer att övergå till leasagaren vid slutet av leasingperioden ska tillgången skrivas av helt under leasingperioden eller **nyttjandeperioden** om den är kortare.

En leasagare ska också tillämpa kapitel 27 om nedskrivning.

Upplysningar

(punkt 20.15)

Är informationen **väsentlig** ska en leasagare lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal:

- **Redovisat värde per balansdagen** för varje slag av tillgång.
- En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal med uppgift om t.ex.
 - **variabla avgifter**,
 - villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
 - förekomsten av indexklausuler i avtalet,
 - vidareuthyrning, och
 - eventuella restriktioner.

Enligt 5 kap. 10 § andra stycket ÅRL ska för varje skuldpost i balansräkningen anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen samt den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

Dessutom gäller upplysningskraven enligt kapitel 17, 18 och 27 för tillgångar leasade enligt finansiella leasingavtal.

Leasagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

(punkterna 20.16 och 20.17)

Redovisning och värdering

(punkt 20.16)

En leasagare ska redovisa leasingavgifter enligt **operationella leasingavtal**, inklusive första förhöjd hyra men exklusive utgifter för tjänster som försäkring och

underhåll, som kostnad linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs ovan får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om

- det bättre återspeglar leasagarens ekonomiska nytta under perioden och detta oavsett om avgifterna fördelas på annat sätt, eller
- avgifterna är upplagda på ett sådant sätt att de ökar endast i takt med förväntad inflation i syfte att kompensera leasgivarens förväntade kostnadsökningar.

Upplysningar

(punkt 20.17)

Är informationen **väsentlig** ska en leasagare lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal:

- Summan av framtida **minimileasavgifter** per **balansdagen** avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
 - inom ett år,
 - senare än ett år men inom fem år, och
 - senare än fem år.
- Summan av räkenskapsårets kostnadsförda leasingavgifter.
- En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal med uppgift om t.ex.
 - **variabla avgifter**,
 - villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
 - förekomsten av indexklausuler i avtalet,
 - vidareuthyrning, och
 - eventuella restriktioner.

Leasgivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

(punkterna 20.18–20.22)

Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

(punkt 20.18)

En leasgivare ska redovisa en tillgång enligt ett **finansiellt leasingavtal** som fordran i balansräkningen till ett belopp som motsvarar **nettoinvesteringen i ett leasingavtal**. Nettoinvestering i ett leasingavtal är nuvärdet av **bruttoinvesteringen i ett leasingavtal** beräknad enligt **leasingavtalets implicita ränta**.

Bruttoinvesteringen i ett leasingavtal är summan av

- de **minimileasavgifter** som enligt ett finansiellt leasingavtal tillfaller leasgivaren, och
- eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasgivaren.

En leasgivare har ofta vissa direkta utgifter, t.ex. provisioner och arvoden för juridiska tjänster, när ett finansiellt leasingavtal ingås. Sådana utgifter förväntas resultera i framtida finansiella intäkter. Utgifterna får antingen kostnadsföras när de uppkommer eller periodiseras över leasingperioden. En leasgivare som är tillverkare eller återförsäljare ska kostnadsföra utgifterna när de uppkommer.

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

(punkt 20.19)

Den finansiella intäkten ska fördelas så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering i ett leasingavtal. Erhållna leasingbetalningar, exklusive belopp avseende service och underhåll, ska minska både fordran och ej intjänade finansiella intäkter. Om det finns en indikation på att det uppskattade, ej garanterade restvärdet som använts vid beräkningen av leasgivarens **bruttoinvestering i ett leasingavtal** har minskat väsentligt, ska intäkterna under den återstående leasingperioden ändras och effekten redovisas i resultaträkningen.

Tillverkare och återförsäljare

(punkterna 20.20 och 20.21)

En tillverkare eller en återförsäljare ger ofta kunderna möjlighet att välja mellan att köpa eller leasa tillgången i fråga. När sådana företag ingår ett finansiellt leasingavtal med en kund uppkommer följande två slag av intäkter:

- Det normala försäljningspriset med avdrag för rabatter enligt de principer som företaget tillämpar vid en försäljning.
- Finansiell intäkt som redovisas över leasingperioden.

Den försäljningsintäkt som ska redovisas av en tillverkare eller återförsäljare vid leasingperiodens början är det lägsta av tillgångens **verkliga värde** och **nuvärdet** av **minimileasavgifterna** beräknat till marknadsränta. Den leasade tillgångens **redovisade värde** minskat med nuvärdet av ej garanterat **restvärde** ska redovisas som kostnad för såld vara vid leasingperiodens början. Vinsten eller förlusten är skillnaden mellan försäljningsintäkten och kostnaden för sålda varor.

Används osedvanligt låga räntor ska vinsten vid försäljningen begränsas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats. Utgifter i samband med ingående och upplägg av ett finansiellt leasingavtal ska redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas.

Upplysningar

(punkt 20.22)

Är informationen **väsentlig** ska en leasgivare lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal:

- Ej intjänade finansiella intäkter.

- Ej garanterade **restvärden** som tillfaller leasgivaren.
- Reservering för osäkra fordringar som avser **minimileasavgifter**.
- **Variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets resultat.
- En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal med uppgift om t.ex.
 - variabla avgifter,
 - villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
 - förekomsten av indexklausuler i avtalet,
 - vidareuthyrning, och
 - eventuella restriktioner.

Nuvärdet av fordran avseende minimileasavgifterna ska klassificeras som omsättningstillgång eller anläggningstillgång enligt kapitel 4.

Leasgivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

(punkterna 20.23–20.27)

Redovisning och värdering

(punkterna 20.23–20.25)

En leasgivare ska redovisa tillgångar som hyrs ut genom **operationella leasingavtal** i den post i balansräkningen som motsvarande slag av tillgångar redovisas.

Leasingintäkterna, inklusive första förhöjd hyra men exklusive inkomster för tjänster som försäkring och underhåll, från operationella leasingavtal ska redovisas linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs ovan får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om

- det bättre återspeglar lestagarens ekonomiska nytta under perioden och detta oavsett om avgifterna fördelas på annat sätt, eller
- avgifterna är upplagda på ett sådant sätt att de ökar endast i takt med förväntad inflation i syfte att kompensera leasgivarens förväntade kostnadsökningar.

Kostnader, inklusive avskrivningar, som har direkt samband med leasingintäkter ska redovisas samma räkenskapsår som de uppstår. Avskrivningsbara leasade tillgångar ska skrivas av enligt samma principer som leasgivaren tillämpar för liknande tillgångar.

En leasgivare ska öka det **redovisade värdet** på den utleasade tillgången med direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås. Utgifterna ska kostnadsföras över leasingperioden utifrån samma grund som leasingintäkten.

En leasgivare ska också tillämpa kapitel 27 om nedskrivningar.

Tillverkare och återförsäljare

(punkt 20.26)

En tillverkare eller återförsäljare som är leasgivare ska inte redovisa någon försäljning när ett operationellt leasingavtal ingås. Eftersom de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång inte överförs är detta inte att jämställa med försäljning.

Upplysningar

(punkt 20.27)

Är informationen **väsentlig** ska en leasgivare lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal:

- Summan av framtida **minimileasavgifter** per balansdagen avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
 - inom ett år,
 - senare än ett år men inom fem år, och
 - senare än fem år.
- Summan av **variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets resultat.
- En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal med uppgift om t.ex.
 - variabla avgifter,
 - villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
 - förekomsten av indexklausuler i avtalet, och
 - eventuella restriktioner.

Dessutom gäller upplysningskraven enligt kapitel 17, 18 och 27 för tillgångar utleasade enligt operationella leasingavtal.

Sale and leaseback-transaktioner

(punkterna 20.28–20.30)

En sale and leaseback-transaktion är till sin form en försäljning av en tillgång och en efterföljande leasing av samma tillgång. Försäljningspriset på tillgången och villkoren i leasingavtalet är ofta beroende av varandra eftersom de avtalats tillsammans. Avgörande för hur en sale and leaseback-transaktion ska redovisas är om leasingtransaktionen ger upphov till ett finansiellt eller operationellt leasingavtal.

Sale and leaseback-transaktion som ger upphov till ett finansiellt leasingavtal

(punkt 20.28)

Vid en sale and leaseback-transaktion som ger upphov till ett **finansiellt leasingavtal** ska säljaren/leasagaren periodisera det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens **redovisade värde** som intäkt över leasingperioden.

Sale and leaseback-transaktion som ger upphov till ett operationellt leasingavtal (punkt 20.29)

Vid en sale and leaseback-transaktion som ger upphov till ett **operationellt leasingavtal** och det framgår att transaktionen baseras på **verkligt värde**, ska säljaren/leastagaren redovisa eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen det räkenskapsår som försäljningen skett.

Även om försäljningspriset understiger verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust redovisas det räkenskapsår som försäljningen skett. I de fall en förlust kompenseras genom att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmässigt beräknade avgifter, ska skillnaden tas upp som tillgång och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som den leasade tillgången förväntas bli nyttjad.

Överstiger försäljningspriset verkligt värde ska skillnaden periodiseras över den leasade tillgångens förväntade **nyttjandeperiod**.

Upplysningar

(punkt 20.30)

Upplysningskraven i detta kapitel gäller även för sale and leaseback-transaktioner. Kravet att lämna en allmän beskrivning av ingångna leasingavtal innebär i detta fall att information även ska lämnas om unika eller ovanliga avtalsvillkor för sale and leaseback-transaktioner.

Redovisning i juridisk person

(punkterna 20.31 och 20.32)

I juridisk person får alla **finansiella leasingavtal** redovisas på samma sätt som **operationella leasingavtal**.

Leastagare som i juridisk person redovisar ett väsentligt finansiellt leasingavtal på samma sätt som ett operationellt ska lämna upplysning om det **redovisade värdet** per balansdagen på varje slag av tillgång som om leasingavtalet hade redovisats som ett finansiellt leasingavtal (jfr punkt 20.15 a).

Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

Tillämpningsområde

- 21.1. Detta kapitel ska tillämpas på **avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar** med undantag av avsättningar i samband med
- a) leasingavtal (se kapitel 20),
 - b) entreprenadavtal (se kapitel 23),
 - c) förpliktelser avseende **ersättningar till anställda** (se kapitel 28), och

d) **inkomstskatt** (se kapitel 29).

Trots det som sägs i första stycket behandlas operationella leasingavtal som har blivit förlustkontrakt i detta kapitel.

Definitioner

21.2. En **ansvarsförbindelse** är

- a) en möjlig förpliktelse till följd av 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) en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

21.3. En **eventualtillgång** är en möjlig tillgång till följd av 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.

21.4. Ett **förlustkontrakt** är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet.

21.5. En **legal förpliktelse** är en förpliktelse till följd av

- a) ett kontrakt,
- b) lagstiftning, eller
- c) annan laglig grund.

21.6. En **informell förpliktelse** är en förpliktelse till följd av att företaget

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

21.7. Ett krav är **praktiskt ogenomförbart** om företaget inte kan tillämpa det trots varje rimlig ansträngning för att göra det.

Vilka förpliktelser ska redovisas som avsättning?

21.8. Ett företag ska redovisa en **avsättning** endast om

- a) företaget på **balansdagen** har en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse,
- b) det är **sannolikt** att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och

c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

- 21.9. Vid omstrukturering av en verksamhet får en avsättning redovisas endast när företaget måste fullfölja omstruktureringen till följd av en **legal** eller **informell förpliktelse**. En informell förpliktelse innebär att företaget har en fastställd och utförlig omstruktureringsplan och att de som berörs har en välgrundad förväntan att omstruktureringen kommer att genomföras. Av omstruktureringsplanen ska minst framgå
- a) den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
 - b) de driftställen som främst berörs,
 - c) det ungefärliga antalet anställda som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,
 - d) de utgifter åtgärderna kommer att medföra, och
 - e) när planen kommer att genomföras.

En välgrundad förväntan enligt första stycket innebär att företaget har påbörjat genomförandet av omstruktureringsplanen eller har tillkännagett huvuddragen till dem som berörs.

Värdering vid det första redovisningstillfället

- 21.10. En **avsättning** ska vid det första redovisningstillfället värderas till den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på **balansdagen**.

Avsättningen ska redovisas till **nuvärdet** av de framtida betalningar som krävs för att reglera förpliktelsen, om effekten av när i tiden betalningen sker är **väsentlig**.

- 21.11. I det fall belopp som krävs för att reglera en förpliktelse förväntas helt eller delvis bli ersatt av tredje part ska gottgörelsen redovisas som en tillgång, om det är så gott som säkert att företaget kommer att erhålla gottgörelsen när förpliktelsen regleras.

Gottgörelsen får i resultaträkningen kvittas mot den kostnad som motsvarar avsättningen.

Värdering efter det första redovisningstillfället

- 21.12. En **avsättning** får tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.
- 21.13. En **avsättning** ska omprövas varje **balansdag** och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i

resultaträkningen, med undantag för **avsättningar** som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggningstillgångar.

- 21.14. En förändring av det **redovisade värdet** på en **avsättning** till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig, ska redovisas som räntekostnad.

Uppllysningar

Uppllysningar om avsättningar

- 21.15. Ett företag ska för varje slag av **avsättning** specificera
- a) det **redovisade värdet** vid räkenskapsårets början och slut,
 - b) de ytterligare avsättningar som gjorts under räkenskapsåret, inklusive justeringar till följd av förändring av **nuvärdet**,
 - c) belopp som tagits i anspråk under räkenskapsåret, samt
 - d) outnyttjade belopp som har återförts under räkenskapsåret.
- 21.16. Ett företag ska för varje slag av **avsättning** lämna följande uppllysningar:
- a) En kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär samt det förväntade beloppet och den förväntade tidpunkten för varje återstående utbetalning.
 - b) En indikation om osäkerheten beträffande belopp eller tidpunkt för dessa utflöden.
 - c) Förväntade gottgörelser, med uppgift om belopp för varje gottgörelse som redovisas som tillgång.

Uppllysningar om ansvarsförbindelser

- 21.17. Ett företag ska, för varje slag av **ansvarsförbindelse** på **balansdagen**, lämna en kortfattad beskrivning av ansvarsförbindelsens karaktär, om inte sannolikheten för en reglering är ytterst liten.

Följande uppllysningar ska lämnas för varje slag av ansvarsförbindelse om det inte är **praktiskt ogenomförbart**:

- a) En uppskattning av dess finansiella effekt värderad enligt principerna i punkterna 21.10–21.14.
- b) En indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden.
- c) Möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att lämna en eller flera uppllysningar enligt andra stycket, ska detta förhållande anges.

Uppllysningar om eventualtillgångar

- 21.18. Ett företag ska lämna en beskrivning av karaktären på **eventualtillgångar** på **balansdagen** om ett inflöde av resurser är **sannolikt**. Dessutom ska uppllysning lämnas om företagets uppskattning av eventualtillgångarnas finansiella effekt, beräknad enligt principerna i punkterna 21.10–21.14, om det inte är praktiskt ogenomförbart och det kan göras utan oskälig kostnad.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att lämna upplysning enligt första stycket, ska detta förhållande anges.

Upplysningar som har skadlig inverkan

21.19. En eller flera av upplysningarna enligt punkterna 21.15–21.18 behöver inte lämnas, om det har en skadlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist med andra parter.

Om en upplysning med stöd av första stycket inte lämnas, ska företaget minst lämna upplysning om den allmänna karaktären av **avsättningen**, **ansvarsförbindelsen** eller **eventualtillgången** samt att upplysningen inte lämnas och skälen till detta.

Kommentarer till Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

Tillämpningsområde

(punkt 21.1)

Kapitlet behandlar **avsättningar**, **ansvarsförbindelser** och **eventualtillgångar** med undantag av avsättningar i samband med

- leasingavtal (se kapitel 20),
- entreprenadavtal (se kapitel 23),
- förpliktelser avseende **ersättningar till anställda** (se kapitel 28), och
- **inkomstskatt** (se kapitel 29).

Operationella leasingavtal som har blivit förlustkontrakt behandlas i detta kapitel. Så är fallet när ett företag som har ett operationellt leasingkontrakt är förpliktat att betala leasingavgifter till leasegivaren för en tillgång som det inte längre har behov av.

Kapitlet behandlar inte avsättningar till följd av kontrakt som ska verkställas längre fram i tiden med undantag av **förlustkontrakt**. Med kontrakt som ska verkställas längre fram i tiden avses kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt något av sina förpliktelser eller där båda parter delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.

Begreppet **avsättning** används ibland i samband med poster som innehåller **avskrivningar**, nedskrivningar och osäkra fordringar. Dessa är justeringar av tillgångars **redovisade värden** och således inte avsättningar. Sådana värdejusteringar behandlas därför inte i detta kapitel.

Definitioner

(punkterna 21.2–21.7)

En **ansvarsförbindelse** är

- en möjlig förpliktelse till följd av 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
- en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom
 - det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, eller
 - förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

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

En **eventualtillgång** är en möjlig tillgång till följd av 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 **förlustkontrakt** är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet. Med oundvikliga utgifter menas det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

En **legal förpliktelse** är en förpliktelse till följd av

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

En **informell förpliktelse** är en förpliktelse till följd av att företaget

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

Ett krav är **praktiskt ogenomförbart** om företaget inte kan tillämpa det trots varje rimlig ansträngning för att göra det. Denna lättnad får tillämpas endast när det särskilt anges i det allmänna rådet.

Vilka förpliktelser ska redovisas som avsättning?

(punkterna 21.8 och 21.9)

Ett företag ska redovisa en avsättning endast om

- företaget på **balansdagen** har en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse,
- det är **sannolikt** (dvs. mer troligt än inte) att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och
- en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Avsättningen ska redovisas i balansräkningen. Avsättningsbeloppet redovisas som en kostnad i resultaträkningen med undantag för belopp som är en del av anskaffningsvärdet för lager eller materiella anläggningstillgångar.

Villkoret att företaget ska ha en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse innebär att företaget i praktiken inte har någon annan realistisk möjlighet än att reglera förpliktelsen. Så är fallet när en reglering av förpliktelsen kan framtvingas med stöd av lag eller när företaget har en informell förpliktelse där den inträffade händelsen har skapat välgrundade förväntningar hos andra parter om att företaget kommer att fullgöra förpliktelsen. Förpliktelser som har samband med företagets framtida handlande (dvs. den framtida driften) uppfyller inte detta villkor oavsett hur sannolikt det är att de ska inträffa eller om de följer av avtal. Ett företag kan på grund av affärsmässiga skäl eller rättsliga krav ha för avsikt eller vara tvingat att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på visst sätt i framtiden, t.ex. genom att vara tvungen att installera rökfilter i en fabrik. Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt handlande, t.ex. genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det inte någon befintlig förpliktelse för en sådan framtida utgift och en avsättning får inte redovisas.

En omstrukturering bygger på en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i **väsentlig** grad förändrar antingen

- omfattningen av en viss verksamhet i företaget, eller
- det sätt på vilket verksamheten bedrivs.

Vid omstrukturering av en verksamhet får en avsättning redovisas endast när företaget har en legal eller informell förpliktelse att fullfölja omstruktureringen.

En informell förpliktelse föreligger om företaget har en fastställd och utförlig omstruktureringsplan och de som berörs har en välgrundad förväntan att omstruktureringen kommer att genomföras.

Av omstruktureringsplanen ska minst framgå

- den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
- de driftställen som främst berörs,
- det ungefärliga antalet anställda som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,
- de utgifter åtgärderna kommer att medföra, och
- när planen kommer att genomföras.

En välgrundad förväntan innebär att företaget har påbörjat genomförandet av omstruktureringsplanen eller har tillkännagett huvuddragen till dem som berörs.

Värdering vid det första redovisningstillfället

(punkterna 21.10 och 21.11)

Ett företag ska vid det första redovisningstillfället värdera en avsättning till den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

Avser avsättningen en stor mängd transaktioner ska det uppskattade beloppet spegla alla tänkbara utfall. Detta görs genom att väga samman deras sannolikheter.

Avser avsättningen en enstaka förpliktelse kan det enskilt mest sannolika utfallet utgöra den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen. Även i ett sådant fall ska dock andra möjliga utfall beaktas. När andra möjliga utfall huvudsakligen antingen överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet är den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp.

Avsättningen ska uppgå till **nuvärdet** av det belopp som företaget förväntar sig krävs för att reglera förpliktelsen, om effekten av när i tiden betalning sker är **väsentlig**. Diskonteringsfaktorn, eller diskonteringsfaktorerna, ska vara den räntesats före skatt som återspeglar aktuella marknadsbedömningar av pengars tidsvärde. De risker som är förknippade med förpliktelsen ska återspeglas antingen i diskonteringsfaktorn eller i uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen.

Vinster vid förväntade avyttringar av tillgångar ska inte beaktas vid värderingen av en avsättning.

När en del av eller hela det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse förväntas bli ersatt av tredje part, t.ex. genom en försäkringsfordran, ska gottgörelsen redovisas som en tillgång endast om det är så gott som säkert att företaget kommer att erhålla gottgörelsen när förpliktelsen regleras. Det redovisade beloppet får inte överstiga avsättningsbeloppet. En sådan tillgång ska redovisas i balansräkningen och får inte kvittas mot avsättningen. Företaget får i resultaträkningen kvitta en gottgörelse från tredje part mot den kostnad som motsvarar avsättningen.

Värdering efter det första redovisningstillfället

(punkterna 21.12–21.14)

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

En avsättning ska omprövas varje balansdag och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som skulle krävas för att på balansdagen reglera förpliktelsen. Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen med undantag för avsättningar som ursprungligen redovisats som del av anskaffningsvärdet på en tillgång.

När en avsättning är värderad till nuvärdet av de belopp som företaget förväntar sig att det krävs för att reglera förpliktelsen, ska den ökning av avsättningsbeloppet som är en konsekvens av att utbetalningstidpunkten närmar sig redovisas som räntekostnad.

Ansvarsförbindelser

Ett företag ska redovisa en ansvarsförbindelse inom linjen i balansräkningen och inte som avsättning eller skuld. Ett undantag är ansvarsförbindelser vid **rörelseförvärv** (se kapitel 19). I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Upplysningar om ansvarsförbindelser). När ett företag är solidariskt ansvarig för en förpliktelse behandlas den del av förpliktelsen som förväntas bli infriad av andra parter som en ansvarsförbindelse.

Eventualtillgångar

Ett företag ska inte redovisa en eventualtillgång som **tillgång** i balansräkningen. I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Upplysningar om eventualtillgångar). När ett framtida inflöde av resurser till företaget har blivit så gott som säkert är det inte längre fråga om en eventualtillgång och en tillgång ska redovisas.

Upplysningar

(punkterna 21.15–21.19)

Upplysningar om avsättningar

(punkterna 21.15 och 21.16)

Ett företag ska för varje slag av **avsättning** specificera

- det **redovisade värdet** vid räkenskapsårets början och slut,
- de ytterligare avsättningar som gjorts under räkenskapsåret, inklusive justeringar till följd av förändring av nuvärdet,
- belopp som tagits i anspråk under räkenskapsåret, samt
- outnyttjade belopp som har återförts under räkenskapsåret.

Företaget ska även för varje slag av avsättning lämna följande uppgifter:

- En kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär samt det förväntade beloppet och den förväntade tidpunkten för varje återstående utbetalning.
- En indikation om osäkerheten beträffande belopp eller tidpunkt för dessa utflöden.
- Förväntade gottgörelser, med uppgift om belopp för varje gottgörelse som redovisas som tillgång.

Jämförande information i form av jämförelsetal behöver inte lämnas.

Upplysningar om ansvarsförbindelser

(punkt 21.17)

Ett företag ska för varje slag av ansvarsförbindelse på balansdagen lämna en kortfattad beskrivning av ansvarsförbindelsens karaktär, om inte sannolikheten för en reglering är ytterst liten.

Följande upplysningar ska lämnas för varje slag av ansvarsförbindelse, om det inte är praktiskt ogenomförbart:

- En uppskattning av ansvarsförbindelsens finansiella effekt värderad enligt principerna för värdering av avsättningar enligt punkterna 21.10–21.14.
- En indikation om osäkerheten beträffande belopp eller tidpunkt för dessa utflöden.
- Möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att lämna en eller flera av dessa upplysningar ska detta förhållande anges.

Upplysningar om eventualtillgångar

(punkt 21.18)

Ett företag ska lämna en beskrivning av karaktären på **eventualtillgångar** på **balansdagen** om ett inflöde av resurser är **sannolikt** (mer troligt än inte). Dessutom ska upplysning lämnas om företagets uppskattning av eventualtillgångarnas finansiella effekt, beräknad enligt principerna i punkterna 21.10–21.14, om det inte är praktiskt ogenomförbart och det kan göras utan oskälig kostnad.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att lämna upplysningen ska detta förhållande anges.

Upplysningar som har skadlig inverkan

(punkt 21.19)

En eller flera av de upplysningar som ett företag ska lämna kan i ytterst sällsynta fall ha en skadlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist om det som avsättningen, ansvarsförbindelsen eller eventualtillgången gäller. I ett sådant fall behöver företaget inte lämna upplysningen, men tvistens allmänna karaktär ska framgå tillsammans med det faktum att upplysningen inte har lämnats och skälen till detta.

Redovisning i juridisk person

En juridisk person får, enligt IL, redovisa en avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats successivt över tillgångens **nyttjandeperiod** (se punkt 17.23).

Exempel

Företagen i exemplen har balansdag den 31 december. I samtliga exempel kan det förväntade utflödet av resurser beräknas på ett tillförlitligt sätt. I vissa exempel kan de beskrivna omständigheterna ha medfört en nedskrivning av tillgångarnas värde. Detta behandlas dock inte i exemplen. Hänvisningen till ”bästa uppskattning” innebär att nuvärdet av effekten av pengars tidsvärde är väsentlig.

Exempel 1 Framtida rörelseförluster

Ett företag bedömer det som sannolikt att ett verksamhetssegment kommer att generera framtida rörelseförluster under flera år.

Har företaget en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse? Det finns inte någon inträffad händelse som förpliktar företaget till utbetalning av resurser.

Slutsats: Avsättning får inte göras för framtida rörelseförluster. Framtida rörelseförluster uppfyller inte heller definitionen av en skuld. En förväntan om framtida rörelseförluster kan indikera att värdet på en eller flera tillgångar har gått ned (se kapitel 27).

Exempel 2 Förlustkontrakt

Ett företag har ett operationellt leasingkontrakt som medför att det är förpliktat att betala leasingavgifter till leasgivaren för en tillgång som det inte längre har behov av.

Har företaget en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse? Företaget har en kontraktsmässig förpliktelse att utbetala resurser för vilka det inte får en motsvarande fördel.

Slutsats: Om företaget har ett förlustkontrakt ska en avsättning värderas och redovisas enligt kontraktet.

Exempel 3 Garantier

Ett företag säljer varor med garanti som ger kunderna ersättning i form av reparation eller utbyte av varan på grund av tillverkningsfel som upptäcks inom tre år från försäljningsdatum. Enligt tidigare erfarenhet är det sannolikt (mer troligt än inte) att det kommer att ställas krav på företaget att uppfylla garantiåtagandet.

Har företaget en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse? Den inträffade händelsen är försäljningen av en vara med tillhörande garanti, vilken ger upphov till en legal förpliktelse.

Är det sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas? Vid en sammantagen bedömning är detta sannolikt.

Slutsats: En avsättning ska redovisas för de garantier som företaget enligt den bästa uppskattningen måste uppfylla för samtliga på balansdagen sålda varor med garanti.

Räkneexempel:

År 20X0 har varor sålts för 1 000 000. Erfarenheten visar att 90 procent av de sålda varorna inte behöver repareras enligt garantiåtagandet, 6 procent av de sålda varorna kräver mindre garantireparationer till ett beräknat värde av 30 procent av försäljningspriset och 4 procent av de sålda varorna behöver större reparations- eller ersättningsinsatser till ett beräknat värde av 70 procent av försäljningspriset.

De beräknade kostnaderna för garantiåtagandet blir

$1\,000\,000 * 90\% * 0 =$	0
$1\,000\,000 * 6\% * 30\% =$	18 000
$1\,000\,000 * 4\% * 70\% =$	<u>28 000</u>
Totalt	46 000

Företaget redovisar en avsättning för garantiåtaganden på 46 000 på balansdagen 20X0 avseende varor som sålts 20X0.

Exempel 4 Återköp

En detaljhandel har som policy att ge missnöjda kunder pengarna tillbaka, även om den inte har någon legal förpliktelse att göra detta. Denna policy är allmänt känd.

Har företaget en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse? Den inträffade händelsen är försäljningen av en produkt, vilken ger upphov till en informell förpliktelse eftersom företagets agerande har skapat en välgrundad förväntan om återköp hos dess kunder.

Är det sannolikt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera förpliktelsen? Det är sannolikt att en viss del av produkterna kommer att återköpas.

Slutsats: En avsättning ska redovisas som motsvarar den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen, dvs. beräknade utbetalningar för återköp.

Exempel 5 Nedläggning av en division – påbörjas inte före balansdagen

Den 12 december 20X0 beslutar styrelsen i ett företag att lägga ned en division. Detta beslut meddelas inte till någon av de berörda före balansdagen (31 december 20X0) och inte heller vidtas några åtgärder för att genomföra beslutet.

Har företaget en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse? Det har inte inträffat någon händelse som medför en förpliktelse.

Slutsats: Företaget ska inte redovisa någon avsättning.

Exempel 6 Nedläggning av en division – meddelas eller påbörjas före balansdagen

Den 12 december 20X0 beslutar styrelsen för ett företag att lägga ned en division som tillverkar en viss produkt. Den 20 december 20X0 antar styrelsen en detaljerad plan för divisionens nedläggning, skickar brev till kunderna med uppmaning till dem att söka en annan leverantör och lämnar besked om uppsägning till divisionens personal.

Har företaget en befintlig förpliktelse till följd av inträffad händelse? Den inträffade händelsen är tillkännagivandet av beslutet om nedläggning till kunder och personal. Detta är en informell förpliktelse eftersom händelsen skapar en välgrundad förväntan om att divisionen kommer att läggas ner.

Är det sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen? Det är sannolikt eftersom företaget påbörjat nedläggningen.

Slutsats: En avsättning ska redovisas per den 31 december 20X0 och värderas till den bästa uppskattningen av utgifterna för att lägga ner divisionen.

Exempel 7 Omskolning av personal till följd av förändringar av inkomstskattesystemet

Regeringen presenterar 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 företaget även i fortsättningen följer skattereglerna. På balansdagen har ännu ingen omskolning av personal ägt rum.

Har företaget en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse? Förändringar i skattelagstiftningen tvingar inte i sig företaget att omskola personalen. Det har inte inträffat någon händelse som föranleder att en avsättning ska redovisas (utbildning i sig).

Slutsats: Företaget ska inte redovisa någon avsättning.

Exempel 8 Rättstvist

En kund har stämt ett företag och kräver skadestånd för skada kunden påstår sig ha fått genom att använda en produkt som företaget har sålt. Företaget bestriider kravet med hänvisning till att kunden inte följt anvisningarna vid användandet av produkten. Fram till det datum då årsredovisningen för det räkenskapsår som slutar den 31 december 20X1 undertecknas, anser företagets advokater att det inte är sannolikt att företaget blir ansvarigt. När årsredovisningen för det räkenskapsår som

slutar den 31 december 20X2 förbereds anser emellertid företagets advokater att det på grund av fallets utveckling är sannolikt att företaget blir ansvarigt.

Redovisning den 31 december 20X1:

Har företaget en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse? Det finns inte någon förpliktelse på grundval av de omständigheter som finns tillgängliga när årsredovisningen avges.

Slutsats: Företaget ska inte redovisa någon avsättning. Upplýsningar om fallet ska lämnas som en ansvarsförbindelse, om inte sannolikheten för ett utflöde anses ytterst liten.

Redovisning den 31 december 20X2:

Har företaget en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse? Det finns en förpliktelse på grundval av de omständigheter som är tillgängliga när årsredovisningen avges.

Är det sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen? Det är sannolikt. Den förpliktande händelsen är försäljningen av produkten.

Slutsats: Företaget ska redovisa en avsättning som värderas till den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen den 31 december 20X2 och kostnaden ska redovisas i resultaträkningen. Detta är en rättelse av ett fel från 20X1 då en avsättning inte redovisades på grundval av de omständigheter som fanns tillgängliga när årsredovisningen avgavs.

Kapitel 22 – Skulder och Eget kapital

Tillämpningsområde

- 22.1. Kapitlet ska inte tillämpas vid klassificering som skuld eller eget kapital på följande utfärdade **finansiella instrument**:
- a) Intressen i dotterföretag, intresseföretag och joint venture som redovisas enligt kapitel 9, 14 eller 15.
 - b) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar till anställda** efter avslutad anställning (se kapitel 28).
 - c) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid ett **rörelseförvärv** (se kapitel 19).
 - d) Finansiella instrument, avtal och förpliktelser avseende aktierelaterade ersättningar (se kapitel 26) med undantag av egna aktier som köps, säljs, emitteras eller sägs upp i samband med ett företags aktieoptionsprogram eller andra avtal om aktierelaterade ersättningar.
- 22.2. Kapitlet ska inte tillämpas vid redovisning av

- a) aktieägartillskott och koncernbidrag (se kapitel 6), eller
- b) aktierelaterade ersättningar eller liknande i form av **egetkapitalinstrument** som ett företag lämnar som ersättning för varor eller tjänster från leverantörer och anställda, i deras roll som leverantör eller anställd (se kapitel 26).

Definitioner

- 22.3. **Egetkapitalinstrument** är varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.

Klassificering

- 22.4. En utdelning på eller återbetalning av ett **egetkapitalinstrument** ska klassificeras som skuld när behörigt organ har fattat beslut om utdelningen eller återbetalningen.

Redovisning

Emission av aktier eller andra egetkapitalinstrument

- 22.5. Har företaget erhållit kontanter eller andra resurser innan **egetkapitalinstrumentet** är emitterat och kan företaget inte krävas på återbetalning ska företaget redovisa en ökning av eget kapital som motsvaras av värdet på de mottagna tillgångarna.

Första stycket gäller även vid försäljning av optioner, teckningsoptioner eller liknande egetkapitalinstrument.

Konvertibla skuldinstrument eller liknande sammansatta finansiella instrument

- 22.6. Vid utfärdandet av konvertibla skuldinstrument eller liknande **sammansatta finansiella instrument** som består av både en skuldkomponent och en egetkapitalkomponent ska likviden fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten. Skuldbeloppet ska fastställas till det verkliga värdet för en liknande skuld som saknar rätt till konvertering eller har en liknande egetkapitalkomponent.

Transaktionskostnaderna ska fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten utifrån de relativa verkliga värdena på dessa.

- 22.7. Den fördelning som ska göras enligt punkt 22.6 får inte ändras senare räkenskapsår.
- 22.8. I de årsredovisningar som upprättas efter det år då ett konvertibelt skuldinstrument eller ett liknande sammansatt finansiellt instrument utfärdades ska varje skillnad mellan skuldkomponenten och det belopp som ska betalas på förfallodagen redovisas systematiskt som en tillkommande räntekostnad genom tillämpning av **effektivräntemetoden**.

Minoritetsintresse och transaktioner med andelar i dotterföretag

22.9. Det redovisade värdet av **minoritetsintresset** ska justeras för att återspegla förändringen i moderföretagets andel i dotterföretagets nettotillgångar värderade enligt kapitel 19. Skiljer sig det belopp som har redovisats som en justering av minoritetsintresset från det verkliga värdet av det som har betalats eller erhållits ska denna skillnad redovisas direkt mot eget kapital tillhörande majoritetsandelen.

Moderföretaget får inte redovisa någon förändring i det redovisade värdet på tillgångar eller skulder till följd av transaktioner enligt första stycket, med undantag av goodwill. Värdet på goodwill ska minskas när moderföretag minskar sin ägarandel i ett dotterföretag.

Kommentarer till Kapitel 22 – Skulder och Eget kapital*Tillämpningsområde*

(punkterna 22.1 och 22.2)

Kapitlet innehåller principer för *klassificering* av ett företags utfärdade **finansiella instrument** som antingen skuld eller eget kapital. Kapitlet ska inte tillämpas på

- intressen i dotterföretag, intresseföretag eller joint venture som redovisas enligt kapitel 9, 14 eller 15,
- företags rättigheter och förpliktelser för **ersättningar till anställda** efter avslutad anställning (se kapitel 28),
- avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid ett **rörelseförvärv** (se kapitel 19), och
- finansiella instrument, avtal och förpliktelser avseende aktierelaterade ersättningar (se kapitel 26) med undantag av egna aktier som köps, säljs, emitteras eller sägs upp i samband med ett företags aktieoptionsprogram eller andra avtal om aktierelaterade ersättningar.

Kapitlet behandlar också *redovisning* av **egetkapitalinstrument** som utfärdas till utomstående i deras egenskap av **ägare**. Kapitlet ska inte tillämpas vid redovisning av aktieägartillskott och koncernbidrag (se kapitel 6) eller vid redovisning av aktierelaterade ersättningar eller liknande i form av egetkapitalinstrument (t.ex. aktier och aktieoptioner) som ett företag lämnar som ersättning för varor eller tjänster från leverantörer och anställda, i deras roll som leverantör eller anställd (se kapitel 26).

I juridisk person i aktiebolag och ekonomiska föreningar ska eget kapital, enligt 5 kap. 14 och 15 §§ ÅRL, delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital.

Definitioner

(punkt 22.3)

Ett **egetkapitalinstrument** är varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.

Klassificering

(punkt 22.4)

Eget kapital är ett företags redovisade tillgångar efter avdrag för samtliga redovisade skulder. En **skuld** är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. Eget kapital består framför allt av medel som tillskjutits av **ägarna** samt vinster och förluster efter avdrag för utdelning och återbetalning av tillskott till ägarna.

Bilaga 1 till ÅRL anger i vilka poster det egna kapitalet ska fördelas i juridisk person i olika företagsformer. Ett företag får inte klassificera ett finansiellt instrument som skuld om det enligt ÅRL utgör eget kapital, t.ex. preferensaktier. Även medlemmars andel i en ekonomisk förening och liknande instrument ska därför klassificeras som eget kapital.

Vissa **finansiella instrument** ska, trots att de motsvarar definitionen av en skuld (se punkt 2.8), klassificeras som eget kapital eftersom de representerar residual rätt i företagets nettotillgångar. Dessa instrument är av följande två slag:

- Ett inlösbart instrument som ger innehavaren rätt att sälja tillbaka instrumentet till emittenten i utbyte mot likvida medel eller annan finansiell tillgång eller som automatiskt inlöses eller återköps av emittenten om en osäker framtida händelse inträffar eller om innehavaren av instrumentet avlider eller går i pension ska klassificeras som eget kapital om det har samtliga följande egenskaper och villkor:
 - Det ska ge innehavaren rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar om företaget träder i likvidation.
 - Instrumentet ska tillhöra den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.
 - Alla instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser ska ha identiska egenskaper.
 - Instrumentet ska inte medföra några avtalsenliga förpliktelser, utöver återköp eller inlösen, att erlagga likvida medel eller annan finansiell tillgång till ett annat företag eller att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med ett annat företag på villkor som kan vara oförmånliga för företaget och det är inte heller fråga om ett avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument.
 - De totala förväntade kassaflödena som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd ska baseras huvudsakligen på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade

och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd, exklusive instrumentets eventuella effekter.

- Ett instrument, eller delar av ett instrument, som är underordnat alla andra instrumentklasser om det innebär att företaget åläggs en förpliktelse att ge ut en proportionell andel av företags nettotillgångar till någon annan endast om företaget träder i likvidation.

Klassificeringen ska baseras på instrumentets ekonomiska innebörd, vilken kan skilja sig från den juridiska formen. Under förutsättning att ÅRL inte kräver annat ska ett instrument klassificeras som skuld, t.ex. om

- dess andel av företags nettotillgångar vid en likvidation är begränsat till ett maximalt belopp (det vill säga ett tak),
- innehavaren till ett inlösbart instrument har rätt till ett belopp som har värderats på annat sätt än enligt det allmänna rådet (t.ex. enligt god redovisningssed i ett annat land),
- det förpliktar företaget att betala innehavaren före en likvidation, t.ex. som en obligatorisk utdelning, eller
- det innehåller villkor som antingen förpliktigar emittenten att lösa in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en fastställd eller fastställbar tidpunkt eller som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten löser in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en viss tidpunkt eller därefter.

Har behörigt organ fattat beslut om utdelning på eller återbetalning av ett egetkapitalinstrument ska utdelningen eller återbetalningen klassificeras som skuld.

Redovisning

(punkterna 22.5–22.9)

Emission av aktier eller andra egetkapitalinstrument

(punkt 22.5)

Ett företag ska redovisa emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument som eget kapital när någon annan är skyldig att överföra kontanter eller andra resurser till företaget i utbyte mot instrumenten. Fordringsbeloppet för aktier eller andra egetkapitalinstrumentet som tecknats innan företaget erhåller kontanter eller andra resurser ska enligt bilaga 1 till ÅRL redovisas som tillgång, om det inte är fråga om en ekonomisk förening (se 3 kap. 6 § ÅRL). Har företaget erhållit kontanter eller andra resurser innan egetkapitalinstrumentet är emitterat och kan företaget inte krävas på återbetalning, ska företaget redovisa en ökning av eget kapital som motsvaras av värdet på de mottagna tillgångarna.

Ett företag ska värdera egetkapitalinstrument till värdet av de kontanter eller andra resurser som mottagits eller är att fordra, efter avdrag för direkta kostnader i samband med emissionen. Sker betalningen vid en senare tidpunkt och är effekten av när i tiden betalning sker väsentlig, ska en **nuvärdeberäkning** göras.

Transaktionskostnader i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas som avdragspost från eget kapital. Hänsyn ska tas till eventuella inkomstskatteeffekter.

ÅRL innehåller regler om hur ökningen av eget kapital ska redovisas när företaget emitterar aktier eller andra egetkapitalinstrument. T.ex. ska enligt 3 kap. 5a § ÅRL den del av betalningen för en aktie som överstiger dess kvotvärde redovisas som överkursfond.

Försäljning av optioner, teckningsoptioner och liknande egetkapitalinstrument

Vid försäljning av optioner, teckningsoptioner och liknande egetkapitalinstrument ska samma principer tillämpas som vid emission av aktier eller andra egetkapitalinstrument. T.ex. ska försäljning av teckningsoptioner redovisas som fritt eget kapital i juridisk person.

Konvertibla skuldinstrument eller liknande sammansatta finansiella instrument

(punkterna 22.6–22.8)

Vid utfärdandet av konvertibla skuldinstrument eller liknande **sammansatta finansiella instrument** som består av både en skuldkomponent och en egetkapitalkomponent ska likviden fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten. Vid fördelningen ska skuldbeloppet fastställas till det verkliga värdet för en liknande skuld som saknar rätt till konvertering. Resterande belopp utgör egetkapitalkomponenten. Transaktionskostnaderna ska fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten utifrån deras relativa verkliga värden.

Fördelningen får inte ändras ett senare räkenskapsår.

I de årsredovisningar som upprättas efter det år då ett instrument har utfärdats ska varje skillnad mellan skuldkomponenten och det belopp som ska betalas på förfallodagen redovisas systematiskt som en tillkommande räntekostnad genom tillämpning av **effektivräntemetoden** (se exempel och kapitel 11).

Enligt 5 kap. 13 § ÅRL ska upplysningar lämnas om konvertibla lån.

Förvärv av egna aktier

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Företagets aktier kan däremot förvärvas och innehas av andra företag i koncernen.

Ett företag ska minska eget kapital (i juridisk person fritt eget kapital) med anskaffningsvärdet på de förvärvade egna aktierna eller annat förvärvat eget egetkapitalinstrument (se 5 kap. 14 § ÅRL). Företaget får inte redovisa en vinst eller förlust i resultaträkningen avseende köp, försäljning, emission eller inlösen av egna

aktier.

Ett dotterföretags innehav av andelar i moderföretaget ska minska eget kapital i koncernbalansräkningen.

Värdeöverföring till ägare

Ett företag ska minska eget kapital med de belopp som överförs till ägarna. Hänsyn ska tas till eventuella inkomstskatteeffekter. När det gäller redovisning av utdelning där företaget är skyldigt att betala ägarens skatt på utdelningen ska även skatten redovisas mot eget kapital, se punkt 29.28.

Ibland överför ett företag andra tillgångar än kontanter som utdelning till ägarna. När behörigt organ har fattat beslut om en sådan överföring, och företaget har en skyldighet att överföra andra tillgångar än kontanter till ägarna, ska detta redovisas som en skuld. Skulden ska värderas till det redovisade värdet på den tillgång som ska överföras.

Minoritetsintresse och transaktioner med andelar i dotterföretag

(punkt 22.9)

I **koncernredovisningen** ingår minoritetens andel av ett dotterföretags nettotillgångar i eget kapital. Ett moderföretag ska behandla förändringar av sin andel i ett dotterföretag som transaktioner med ägare i deras roll som ägare, om transaktionerna inte medför att det bestämmande inflytandet går förlorat. Det redovisade värdet av **minoritetsintresset** ska justeras för att återspegla förändringen i moderföretagets andel i dotterföretagets nettotillgångar värderade enligt kapitel 19. Skiljer sig det belopp som har redovisats som en justering av minoritetsintresset från det verkliga värdet av det som har betalats eller erhållits ska denna skillnad redovisas direkt mot eget kapital tillhörande majoritetsandelen. Det innebär att moderföretaget inte får redovisa vinster eller förluster i koncernresultaträkningen på dessa ägarförändringar. Företaget får inte heller redovisa någon förändring i det redovisade värdet på tillgångar (exklusive goodwill) eller skulder i samband med sådana transaktioner. Minskar ett företag sin ägarandel i ett dotterföretag, det vill säga minoritetens andel av koncernens egna kapital ökar, ska det redovisade värdet på goodwill minskas. Ökar ägarandelen får däremot det redovisade värdet på goodwill inte ökas.

Exempel

En emittents redovisning av ett konvertibelt skuldinstrument

Den 1 januari 20X5 emitterar ett företag 500 konvertibla obligationer till nominellt värde 100 per obligation och med en löptid på fem år. Inga transaktionskostnader beräknas uppstå. Emitteringen ger en inbetalning av 50 000. Årlig ränta ska betalas med 4 procent. Varje obligation kan konverteras till 25 stamaktier när som helst fram till förfallodagen. Vid tidpunkten för emitteringen av obligationerna är marknadsmässig ränta för liknande skulder utan konverteringsrätt 6 procent.

När obligationerna emitteras ska först skuldkomponenten värderas och skillnaden mellan den totala inbetalningen vid emissionen (vilket är det verkliga värdet på obligationerna i sin helhet) och det verkliga värdet på skuldkomponenten ska redovisas som eget kapital. Det verkliga värdet på skuldkomponenten beräknas till nuvärdet där en diskonteringsränta av 6 procent används, dvs. marknadsräntan för liknande skulder utan konverteringsrätt. Beräkningarna och redovisningen illustreras nedan:

	Belopp
Inbetalning från obligationsemitteringen (A)	50 000
Nuvärde av återbetalning av skuld år 5 (se beräkning nedan)	37 363
Nuvärde av fem års årliga räntebetalningar	8 425
Nuvärde av skuld vilket är det verkliga värdet på skuldkomponenten (B)	45 788
Resterande belopp vilket är värdet på egetkapitalkomponenten (A)-(B)	4 212

Emittentens redovisning vid emissionen den 1 januari 20X5:

	Belopp debet	Belopp kredit
Kassa	50 000	
Finansiell skuld – Konvertibel obligation		45 788
Eget kapital (Överkursfond)		4 212

Emittenten betalar och omvärderar skulden enligt nedanstående uppställning:

	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
	Räntebetalning	Total räntekostnad = $6\% \times (e)$	Uppräkning av låneskulden = $(b) - (a)$	Skillnad mellan marknadsränta och avtalad ränta $(d) - (c)$	Skuldens värde = $50\,000 - (d)$

1/1 20X5				4 212	45 788
31/12 20X5	2 000	2 747	747	3 465	46 535
31/12 20X6	2 000	2 792	792	2 673	47 327
31/12 20X7	2 000	2 840	840	1 833	48 167
31/12 20X8	2 000	2 890	890	943	49 057
31/12 20X9	2 000	2 973	973	0	50 000
Totalt	10 000	14 212	4 212		

Emittentens redovisning 31/12 20X5:

	Belopp debet	Belopp kredit
Räntekostnad	2 747	
Finansiell skuld – Konvertibel obligation		747
Kontanter		2 000

Beräkningar

Nuvärde av utbetalning om fem år på 50 000 till 6 procent ränta:

$$50\,000/(1,06)^5 = 37\,363$$

Nuvärde av en utbetalning på 2 000 (50 000 × 4%) som betalas i slutet av varje år beräknad till 6 procents ränta:

$$(2\,000/0,06) \times [1 - (1/1,06^5)] = 8\,425$$

Kapitel 23 – Intäkter

Tillämpningsområde

23.1. Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **intäkter** från följande typer av transaktioner och händelser:

- Försäljning av varor.
- Tjänsteuppdrag och **entreprenadavtal**.
- Ränta, royalty eller utdelning till följd av annans användning av ett företags tillgångar.

Definitioner

- 23.2. **Entreprenadavtal** är ett särskilt framförhandlat avtal om ett uppdrag som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.
- 23.3. **Implicit ränta** är den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet:
- a) Gällande ränta för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet.
 - b) En ränta som diskonterar instrumentets nominella belopp till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.
- 23.4. **Uppdrag** är ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt entreprenadavtal.

Värdering av intäkter

- 23.5. Ett företag ska värdera en **intäkt** till det **verkliga värdet** av det som erhållits eller kommer att erhållas för egen räkning.

Avdrag ska göras för handelsrabatter, mängdrabatter och liknande prisavdrag.

Uppskjuten betalning

- 23.6. Senareläggs en betalning och den ekonomiska innebörden av överenskommelsen är att köparen erhåller en finansiering är det **verkliga värdet** av en **intäkt nuvärdet** av alla framtida betalningar beräknat utifrån en **implicit ränta**.

Byte av varor och tjänster

- 23.7. Ett företag ska inte redovisa en **intäkt** vid byte av varor eller tjänster mot likartade varor eller tjänster.

Vid byte av varor och tjänster mot olikartade varor eller tjänster ska intäkten redovisas till det **verkliga värdet**.

Andra stycket gäller inte om transaktionen saknar kommersiell innebörd eller det inte på ett tillförlitligt sätt går att beräkna det verkliga värdet på varken den erhållna eller lämnade **tillgången**. I sådana fall är intäkten det **redovisade värdet** på den tillgång som lämnats i byte.

Identifiering av en transaktion

- 23.8. Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat sägs i andra och tredje styckena.

En transaktion ska redovisas i delar om dessa kan identifieras separat och det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden.

Två eller flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås annars.

Försäljning av varor

- 23.9. Ett företag ska redovisa en **intäkt** från försäljning av varor när
- företaget har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande till köparen,
 - företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, och
 - de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal

Huvudregel – Successiv vinstavräkning

- 23.10. En inkomst från ett **uppdrag** ska redovisas som en **intäkt** med utgångspunkt från färdigställandegraden på **balansdagen** när företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna det ekonomiska utfallet av uppdraget.

Det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om

- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
 - det är **sannolikt** att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget,
 - färdigställandegraden på **balansdagen** kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
 - de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- 23.11. Ett företag ska följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna under den tid uppdraget fullgörs.
- 23.12. Ett företag ska fastställa färdigställandegraden för ett uppdrag genom att tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet.
- 23.13. Kan det ekonomiska utfallet av ett **uppdrag** inte beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska en **intäkt** redovisas endast med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som **sannolikt** kommer att ersättas av beställaren.
- 23.14. Är det **sannolikt** att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett **uppdrag**, ska den befarade förlusten redovisas som en kostnad oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.
- 23.15. Är det inte längre **sannolikt** att betalning kommer att erhållas för belopp som redan har redovisats som **intäkt**, ska det belopp som **sannolikt** inte kommer att erhållas redovisas som kostnad.

Särskilt om tjänsteuppdrag

- 23.16. En intäkt från ett tjänsteuppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en bestämd tidsperiod ska redovisas linjärt över denna tidsperiod, om inte någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden.

Om en specifik aktivitet är mer väsentlig än andra aktiviteter, ska intäkten redovisas när den specifika aktiviteten har utförts.

Särskilt om entreprenadavtal

- 23.17. Reglerna i detta kapitel om **entreprenadavtal** tillämpas normalt på varje enskilt entreprenaduppdrag.

Reglerna ska däremot tillämpas på delar i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna om det krävs för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt.

Ränta, royalty och utdelning

- 23.18. Ett företag ska redovisa ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning till följd av någon annans användning av företagets tillgångar som **intäkt** enligt vad som sägs i andra – fjärde styckena när
- a) det är **sannolikt** att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget, och
 - b) inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Ränta enligt första stycket ska redovisas som intäkt genom att fördelas över en relevant period (**effektivräntemetoden**).

Royalty enligt första stycket ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.

Utdelning enligt första stycket ska redovisas när ägares rätt att erhålla betalning har säkerställts.

*Upplysningar***Generella upplysningar**

- 23.19. Ett företag ska lämna följande upplysningar:
- a) De **redovisningsprinciper** som tillämpats för intäktsredovisningen.
 - b) De metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden.

Upplysningar om intäkter från entreprenadavtal

- 23.20. Ett företag ska lämna följande upplysningar om pågående **uppdrag** per **balansdagen**:
- a) Upparbetade intäkter inklusive redovisade vinster med avdrag för redovisade förlustreservationer.

- b) Erhållna förskott.
- c) Av beställaren innehållna belopp.

Första stycket gäller inte tjänsteuppdrag.

Redovisning i juridisk person

Alternativregler för juridisk person

23.21. Tillämpas en alternativregel enligt punkt 23.22 eller 23.23 får företaget byta till huvudregeln (se punkterna 23.10–23.15). Byte från huvudregeln till en alternativregel är tillåtet endast om det finns särskilda skäl.

Ett företag ska tillämpa samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag av samma slag.

Uppdrag på löpande räkning

23.22. För sådana uppdrag och branscher som avses i 17 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 26 § samma lag som **intäkt** i takt med att företaget fakturerar för utfört arbete och levererat eller förbrukat materiel.

Intäkten enligt första stycket är det fakturerade värdet under förutsättning att företaget inte fakturerar senare än vad som är motiverat av affärsmässiga skäl.

Uppdrag till fast pris

23.23. För sådana uppdrag och branscher som avses i 17 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 27 § samma lag som **intäkt** senast när arbetet väsentligen är fullgjort. Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som **tillgång** och fakturerade belopp som skuld.

Kommentarer till Kapitel 23 – Intäkter

Tillämpningsområde

(punkt 23.1)

Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **intäkter** från följande typer av transaktioner och händelser:

- Försäljning av varor (såväl egentillverkade som förvärvade).
- Utförande av tjänste- och entreprenaduppdrag.
- Ränta, royaltty eller utdelning till följd av annans användning av ett företags tillgångar.

Med varor avses även mark och annan fast egendom som innehas för försäljning.

Kapitlet behandlar inte **intäkter** från följande transaktioner och händelser:

- Leasing (se kapitel 20).
- Utdelning på innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (se kapitel 14 och 15).
- Orealiserade värdeökningar vid omvärdering av **tillgångar** och skulder värderade till **verkligt värde** (se kapitel 11, 12 och 16).
- **Realisationsvinster** (se kapitel 11, 12, 17 och 18).

Definitioner

(punkterna 23.2–23.4)

Entreprenadavtal är ett särskilt framförhandlat avtal om ett uppdrag som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning teknik och funktion eller användning.

Implicit ränta är den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet:

- Gällande ränta för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet.
- En ränta som diskonterar instrumentets nominella belopp till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.

Uppdrag är ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt entreprenadavtal.

Värdering av intäkter

(punkterna 23.5–23.7)

Ett företag ska värdera en **intäkt** till det **verkliga värdet** av det som erhållits eller kommer att erhållas. Eventuella handelsrabatter, mängdrabatter och liknande prisavdrag som företaget lämnat ska räknas bort från det verkliga värdet.

Endast det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som företaget erhåller eller kommer att erhålla för egen räkning ska redovisas som **intäkt**. Belopp som erhålls för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt, ska exkluderas från intäkterna. Detsamma gäller belopp som t.ex. en kommissionär tar emot för någon annans räkning. I det fallet utgörs företagets intäkt i stället av erhållen provision.

Uppskjuten betalning

(punkt 23.6)

Det verkliga värdet av en **intäkt** är **nuvärdet** av alla framtida betalningar beräknat utifrån en **implicit ränta**, om en betalning senareläggs och den ekonomiska innebörden av överenskommelsen är att köparen erhåller en finansiering. En

finansiering erhålls t.ex. när ett företag erbjuder köparen en räntefri kredit eller accepterar en fordringsväxel med lägre ränta än marknadsräntan som betalning.

Skillnaden mellan ersättningens verkliga värde och det nominella värdet ska redovisas som ränteintäkt enligt punkt 23.21 samt kapitel 11.

Byte av varor och tjänster

(punkt 23.7)

Ett företag ska inte redovisa en **intäkt** vid byte av varor eller tjänster mot likartade varor eller tjänster.

En **intäkt** ska däremot redovisas vid byte av varor eller tjänster mot olikartade varor eller tjänster. I det fallet ska intäkten värderas till det verkliga värdet. Detta gäller dock inte om bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller om det på varken den erhållna eller lämnade **tillgången** går att beräkna det verkliga värdet på ett tillförlitligt sätt. I sådana fall är intäkten det **redovisade värdet** på den tillgång som lämnats i byte.

Identifiering av en transaktion

(punkt 23.8)

Ett företag ska tillämpa kriterierna för intäktsredovisning i detta kapitel på varje transaktion för sig.

I vissa situationer är det dock nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen ska återges i redovisningen. När t.ex. försäljningspriset på en produkt inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll ska detta belopp periodiseras och **intäkten** redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs.

Omvänt tillämpas kriterierna på två eller fler transaktioner tillsammans när de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan beaktande av hela serien av transaktioner. T.ex. kan ett företag sälja varor samtidigt som det ingår en överenskommelse om att köpa tillbaka varorna vid ett senare datum, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen. I sådana fall ska de två transaktionerna redovisas tillsammans.

Försäljning av varor

(punkt 23.9)

Ett företag ska redovisa en intäkt från försäljning av varor när

- företaget har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande till köparen,

- företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna,
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är **sannolikt** att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget, och
- de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Bedömningen av när ett företag har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet kräver en granskning av de omständigheter enligt vilka transaktionen genomförts. I de flesta fall sammanfaller överföringen av risker och förmåner med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. Detta gäller t.ex. vid försäljning inom detaljhandeln. I andra fall sker överföringen av risker och förmåner vid en annan tidpunkt än vid överföringen av den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet.

Företaget ska inte redovisa en **intäkt** om det behåller väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet av varan, t.ex. om

- företaget behåller en förpliktelse avseende varans funktion som inte omfattas av normala garantiåtaganden,
- intäkten från en försäljning är beroende av att köparen säljer varan,
- en installation utgör en betydande del av avtalet och installationen inte har slutförts av företaget, eller
- köparen enligt försäljningsavtalet har rätt att häva köpet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att köpet hävs.

I de fall företaget behåller endast en oväsentlig risk av det slag som är förknippat med ägandet av varan, är transaktionen en försäljning och ska redovisas som en intäkt. T.ex. redovisas en intäkt om det säljande företaget behåller ägandet av varorna som säkerhet för en utestående kundfordran. På samma sätt ska företaget redovisa en intäkt om företaget erbjuder en kund att få pengarna tillbaka om kunden inte är nöjd. I det fallet ska företaget redovisa en **avsättning** för returer enligt kapitel 21.

Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal

(punkterna 23.10–23.17)

Huvudregel – Successiv vinstavräkning

(punkterna 23.10–23.17)

Ett företag ska redovisa inkomsten från ett **uppdrag** som **intäkt** med utgångspunkt från färdigställandegraden på **balansdagen** när det ekonomiska utfallet av uppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om

- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,

- det är **sannolikt** att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget,
- färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
- de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Företaget ska följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna under den tid **uppdraget** fullgörs.

Företaget ska fastställa färdigställandegraden för ett **uppdrag** genom att tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet. Beroende på typ av uppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av

- förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete på **balansdagen** och beräknade totala uppdragsutgifter,
- utfört arbete på basis av gjorda undersökningar, eller
- den fysiska färdigställandegraden för uppdraget.

Delbetalningar och förskott från beställaren motsvarar ofta inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt och är därför normalt inte en bra metod för att fastställa färdigställandegraden.

Kan det ekonomiska utfallet av ett **uppdrag** inte beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska ett företag redovisa intäkten endast med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som **sannolikt** kommer att ersättas av beställaren.

Uppdragsutgifterna ska redovisas som kostnader det räkenskapsår de uppkommer. När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av uppdraget inte längre föreligger, ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna redovisas enligt punkt 23.10.

Är det **sannolikt** att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett **uppdrag**, ska den befarade förlusten redovisas som en kostnad oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

Är det inte längre **sannolikt** att betalning kommer att erhållas för belopp som redan har redovisats som **intäkt**, ska det belopp som sannolikt inte kommer att erhållas redovisas som kostnad och inte som en intäktsreduktion.

Särskilt om tjänsteuppdrag

(punkt 23.16)

När ett tjänsteuppdrag består av ett obestämt antal aktiviteter under en bestämd tidsperiod ska intäkterna redovisas linjärt över den specifika tidsperioden, om det inte går att visa att en annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden. Om en specifik aktivitet är mer väsentlig än andra aktiviteter, ska företaget senarelägga intäktsredovisningen tills denna specifika aktivitet har utförts.

Särskilt om entreprenadavtal

(punkt 23.17)

Reglerna i detta kapitel om **entreprenadavtal** tillämpas normalt på varje enskilt entreprenaduppdrag. I vissa situationer är det däremot nödvändigt att tillämpa reglerna på delar i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna om det krävs för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt.

När ett avtal omfattar flera objekt ska produktionen av varje enskilt objekt behandlas som ett separat **uppdrag** om

- separata anbud har lämnats för varje enskilt objekt,
- varje enskilt objekt har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive objekt, samt
- uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive objekt.

Oavsett om flera avtal har en eller flera beställare ska avtalen behandlas som ett **uppdrag** om

- avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
- avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
- uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Ränta, royalty och utdelning

(punkt 23.18)

Ett företag ska redovisa ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning till följd av någon annans användning av företagets tillgångar som **intäkt** enligt de grunder som anges nedan när

- det är **sannolikt** att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Intäkt från ränta, royalty och utdelning ska redovisas enligt följande.

- Ränta ska redovisas som intäkt genom att fördelas över en relevant period (**effektivräntemetoden**).
- Royalty ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.
- Utdelning ska redovisas när ägares rätt att erhålla betalning har säkerställts.

Upplysningar

(punkterna 23.19 och 23.20)

Generella upplysningar

(punkt 23.19)

Ett företag ska lämna följande upplysningar:

- De **redovisningsprinciper** som tillämpats för intäktsredovisningen.
- De metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden.

Ett företag ska redovisa

- fordringar på beställare av **uppdrag** som **tillgång**, och
- skulder till beställare av **uppdrag** som skuld.

Upplysningar om intäkter från entreprenadavtal

(punkt 23.20)

Ett företag ska lämna följande upplysningar om totalt belopp för pågående **uppdrag**, med undantag av tjänsteuppdrag, per **balansdagen**:

- Upparbetade intäkter inklusive redovisade vinster med avdrag för redovisade förlustreservationer.
- Erhållna förskott.
- Av beställaren innehållna belopp, dvs. belopp som har delfakturerats enligt fastställd plan och som beställaren innehåller enligt kontraktsvillkoren tills samtliga i kontraktet angivna villkor har uppfyllts eller fel åtgärdats.

Redovisning i juridisk person

(punkterna 23.21–23.23)

Alternativregler för juridisk person

(punkterna 23.21–23.23)

Vid redovisning i juridisk person får alternativreglerna enligt punkterna 23.22 och 23.23 tillämpas i stället för punkterna 23.10–23.15. Tillämpas en alternativregel får ett företag byta till huvudregeln. Byte från huvudregeln till en alternativregel är tillåtet endast om det finns särskilda skäl. Ett exempel på särskilda skäl är att företaget får en ny ägare som inte tillämpar huvudregeln. Ett annat exempel är om företagets verksamhet minskat i betydande omfattning och de administrativa resurserna till följd av detta har minskat i sådan omfattning att företaget inte längre på ett tillförlitligt sätt kan beräkna det som krävs enligt punkt 23.10.

Ett företag ska tillämpa samma metod (huvudregeln eller alternativregeln) vid redovisning av samtliga uppdrag av samma slag.

Uppdrag på löpande räkning

(punkt 23.22)

För sådana uppdrag och branscher som avses i 17 kap. 23 § IL får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 26 § IL som **intäkt** i

takt med att företaget fakturerar för utfört arbete och levererat eller förbrukat materiel. Intäkten är det fakturerade värdet under förutsättning att företaget inte fakturerar senare än vad som är motiverat av affärsmässiga skäl.

Uppdrag till fast pris

(punkt 23.23)

För sådana uppdrag och branscher som avses i 17 kap. 23 § IL får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 27 § IL som **intäkt** senast när arbetet väsentligen är fullgjort. Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som **tillgång** och fakturerade belopp som skuld. Det är tillåtet att netto redovisa utgifterna och de fakturerade beloppen per uppdrag.

I de flesta fall är det inget problem att avgöra när ett arbete ska resultatavräknas. I en del fall kan det däremot vara problem, t.ex. om beställaren och uppdragstagaren är överens att arbetet är klart men uppdragstagaren åtar sig en del mindre justeringar. Inom byggbranschen är det vanligt med slutbesiktningar med protokoll i vilka mindre anmärkningar kan förekomma. Resultatavräkning ska ändå ske även om mindre justeringar kvarstår. Kostnader för de tillkommande arbetena ska företaget reservera för.

Inom skatterätten används begreppet ”slutlig ekonomisk uppgörelse”, vilket oftast innebär att intäkten inte behöver tas upp innan slutfaktura är skickad, granskad och betald. Enligt AB 07 (Allmänna bestämmelser inom byggbranschen) framgår att slutfaktura avseende så kallade tilläggsarbeten får sändas upp till sex månader efter godkänd slutbesiktning. Därtill har kunden alltid, oavsett om fakturan avser kontrakts- eller tilläggsarbeten, en månad för granskning av fakturan. Senaste tidpunkt för fakturering och därmed resultatavräkning enligt skatterätten kan därmed bli sju månader efter godkänd slutbesiktning. Redovisningsmässigt måste intäktsredovisning däremot göras enligt punkt 23.23, dvs. när arbetet väsentligen är fullgjort.

Kapitel 24 – Offentliga bidrag

Tillämpningsområde och definitioner

24.1. **Offentliga bidrag** är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.

Redovisning av offentliga bidrag

24.2. Ett offentligt bidrag som inte är förenat med specifikt krav på framtida prestation ska redovisas som intäkt när beslut om bidraget har fattats.

- 24.3. Ett offentligt bidrag som är förenat med specifikt krav på framtida prestation ska redovisas som intäkt endast om villkoren har uppfyllts.

Ett offentligt bidrag ska redovisas som skuld om det tagits emot innan villkoren för att redovisa bidraget som intäkt har uppfyllts.

- 24.4. Ett offentligt bidrag ska värderas till det verkliga värdet av den tillgång som företaget fått eller kommer att få.

Upplýsningar

- 24.5. Ett företag ska lämna upplýsningar om
- a) karaktären på och omfattningen av offentliga bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen, samt
 - b) villkor som inte uppfyllts och andra eventalförpliktelser och eventualtillgångar som är förknippade med offentliga bidrag som inte har redovisats som intäkt.

Företaget ska även lämna upplýsning om andra former av offentliga stöd som det fått.

Redovisning i juridisk person

- 24.6. I juridisk person får ett offentligt bidrag som uppenbart hänför sig till ett räkenskapsår redovisas som intäkt det räkenskapsåret om beslut har fattats eller överenskommelse träffats innan årsredovisningen avges.
- 24.7. I juridisk person får ett offentligt bidrag som avser förvärv av en anläggningstillgång minska tillgångens anskaffningsvärde, om inte något annat sägs i andra stycket.

Stöd i form av skattereduktioner och skatteavdrag ska inte minska anskaffningsvärdet utan minska årets skattekostnad.

Kommentarer till kapitel 24 – Offentliga bidrag

Tillämpningsområde och definitioner

(punkt 24.1)

Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av och upplýsning om offentliga bidrag, samt vid utformningen av upplýsningar beträffande andra former av offentliga stöd.

Offentliga bidrag är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa, t.ex. regionala utvecklingsfonder, i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.

Offentliga bidrag inkluderar inte andra former av offentliga stöd där ett värde inte

rimligtvis kan fastställas och inte heller transaktioner med staten eller offentliga organ vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner.

Kapitlet behandlar inte redovisning av offentliga stöd som ges till företag i form av rätt till avdrag vid fastställandet av skattepliktigt resultat eller som fastställs eller begränsas på basis av aktuell inkomstskatteskuld. Exempel på detta är skattelindring under en viss period, investeringsavdrag, skattemässiga överavskrivningar och lägre skattesatser.

Redovisning av offentliga bidrag

(punkterna 24.2–24.4)

I punkterna 24.6 och 24.7 finns särskilda regler för redovisning i juridisk person.

Ett offentligt bidrag som inte är förenat med något specifikt krav på framtida prestation ska redovisas som intäkt när beslut om bidraget har fattats.

Ett offentligt bidrag med specifikt krav på framtida prestation av mottagaren ska redovisas som intäkt endast om prestationsvillkoren har uppfyllts.

Ett offentligt bidrag som mottagits innan det att villkoren för att redovisa det som en intäkt har uppfyllts ska redovisas som skuld.

Ett företag ska värdera det offentliga bidraget till det verkliga värdet av den tillgång företaget fått eller kommer att få.

Upplysningar

(punkt 24.5)

Ett företag ska lämna upplysningar om

- karaktären på och omfattningen av offentliga bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen, samt
- villkor som inte uppfyllts och andra eventalförpliktelser och eventualtillgångar som är förknippade med de offentliga bidrag som inte har redovisats som intäkt.

Företaget ska också lämna upplysningar om andra former av offentliga stöd som det har fått. Med offentligt stöd avses en åtgärd från EU, staten, kommunen eller formellt fristående organ som bildats av dessa, t.ex. regionala utvecklingsfonder, i syfte att lämna en ekonomisk fördel som är begränsad till ett företag eller en kategori av företag som uppfyller specifika kriterier. T.ex. är gratis rådgivning inom teknik och marknadsföring, tillhandahållande av garantier och lån till noll eller låg ränta stöd som företaget ska lämna upplysning om.

Redovisning i juridisk person

(punkterna 24.6 och 24.7)

Vid redovisning i juridisk person får bidrag som uppenbart hänför sig till ett räkenskapsår redovisas som intäkt det räkenskapsåret om beslut har fattats eller överenskommelse träffats innan årsredovisningen avges.

Vid redovisning i juridisk person får ett offentligt bidrag som avser förvärv av en anläggningstillgång minska tillgångens anskaffningsvärde (och därmed eventuellt avskrivningsunderlag) eftersom det annars utgör ett hinder för räkenskapsenlig avskrivning. Stöd i form av skattereduktioner och skatteavdrag ska inte minska anskaffningsvärdet utan minska årets skattekostnad.

Kapitel 25 – Lånekostnader

Definitioner

25.1. **Lånekostnader** är ränta och andra kostnader som uppkommer när ett företag lånar kapital.

Redovisning

Huvudregel

25.2. **Lånekostnader** ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, om inte företaget väljer att räkna in lånekostnader i anskaffningsvärdet enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554).

Alternativregel

- 25.3. Har ett företag valt att räkna in **lånekostnader** i anskaffningsvärdet ska endast sådana lånekostnader ingå som direkt kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas.
- 25.4. Har ett företag valt att räkna in **lånekostnader** i anskaffningsvärdet ska endast lånekostnader för lånat kapital som använts för investeringen medräknas.
- 25.5. Har ett företag valt att räkna in **lånekostnader** i anskaffningsvärdet ska lånekostnaderna räknas in från den tidpunkt då
- utgifter som ingår i tillgångens anskaffningsvärde har uppkommit,
 - lånekostnader har uppkommit, och
 - aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången så att den kan användas eller säljas har påbörjats.
- 25.6. Följande **lånekostnader** får inte räknas in i tillgångens anskaffningsvärde:
- Lånekostnader som uppkommer då aktiv utveckling av tillgången är avbruten under en längre period.

- b) Lånekostnader som uppkommer efter det att i huvudsak alla aktiviteter är slutförda som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång innan den kan användas eller säljas.

Redovisning i juridisk person

- 25.7. I juridisk person får **lånekostnader** redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer även om företaget i koncernredovisningen väljer att räkna in lånekostnader i anskaffningsvärdet.

Kommentarer till Kapitel 25 – Lånekostnader

Tillämpningsområde

Kapitlet behandlar redovisning av **lånekostnader**.

Definitioner

(punkt 25.1)

Lånekostnader är ränta och andra kostnader som uppkommer när ett företag lånar kapital. Lånekostnader innefattar t.ex.

- räntekostnader beräknade enligt **effektivräntemetoden**,
- räntedelen i **finansiella leasingavtal**, och
- valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i utländsk valuta till den del dessa kan anses som en justering av räntekostnader.

Redovisning

(punkterna 25.2-25.6)

Huvudregel

(punkt 25.2)

Huvudregeln är att **lånekostnader** ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer.

Alternativregel

(punkterna 25.3–25.6)

Enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen ÅRL får ränta på kapital som lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Med ränta på kapital menas **lånekostnader**.

Lånekostnader som får räknas in i anskaffningsvärdet

Endast **lånekostnader** som direkt kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas får räknas in i tillgångens anskaffningsvärde.

Lånas kapital upp specifikt i syfte att färdigställa en tillgång får företaget endast räkna in lånekostnader för kapital som använts för investeringen.

Lånas däremot kapital upp generellt ska företaget bestämma de lånekostnader som får räknas in i anskaffningsvärdet genom att en räntesats fastställs och multipliceras med tillgångens investeringsbelopp. Räntesatsen ska motsvara det vägda genomsnittet av företagets kostnader för utestående lån under färdigställandeperioden, exklusive lånekostnader relaterade till lån som tagits upp specifikt för tillgången. Summan av de lånekostnader som räknas in i anskaffningsvärdet under en period får inte överstiga summan av de verkliga lånekostnader som uppkommit under den perioden.

Tidpunkt från vilken lånekostnader ska räknas in i anskaffningsvärdet

Tillämpas alternativregeln ska **lånekostnaderna** räknas in i anskaffningsvärdet för en tillgång från den tidpunkt då

- utgifter som ingår i tillgångens anskaffningsvärde har uppkommit,
- lånekostnader har uppkommit, och
- aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången så att den kan användas eller säljas har påbörjats.

Lånekostnader som inte får räknas in i anskaffningsvärdet.

Lånekostnader som uppkommer då aktiv utveckling av tillgången är avbruten under en längre tid får inte räknas in i tillgångens anskaffningsvärde.

Lånekostnader som uppkommer under en temporär fördröjning får däremot räknas in i tillgångens anskaffningsvärde om fördröjningen är en nödvändig del av processen för att tillgången ska kunna användas eller säljas. Det gäller t.ex. den tid som behövs för att ett lager av ost eller vin ska mogna eller om högt vattenstånd försenar byggandet av en bro och detta är vanligt under byggnadsperioden i det aktuella geografiska området.

Lånekostnader som uppkommer efter det att i huvudsak alla aktiviteter slutförts som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång så att den kan användas eller säljas får inte räknas in i tillgångens anskaffningsvärde.

Upplysningar

Enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket andra meningen ÅRL ska upplysning lämnas om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet och med vilket belopp. Upplysningen ska lämnas i not.

Redovisning i juridisk person

(punkt 25.7)

Även om alternativregeln tillämpas i koncernredovisningen får huvudregeln tillämpas vid redovisning i juridisk person.

Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar

Förslaget finns tillgängligt på BFNs webbplats i början av september.

26.1.

Kapitel 27 – Nedskrivningar

Tillämpningsområde

- 27.1. Detta kapitel ska tillämpas på nedskrivningar av anläggningstillgångar med undantag av
- a) **uppskjutna skattefordringar** (se kapitel 29),
 - b) tillgångar som uppkommer i samband med **ersättningar till anställda** (se kapitel 28), och
 - c) finansiella anläggningstillgångar (se kapitel 11 och 12).

Definitioner

- 27.2. **Återvinningsvärdet** för en tillgång eller en **kassagenererande enhet** är det högsta av **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** och **nyttjandevärdet**.
- 27.3. En **kassagenererande enhet** är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.
- 27.4. **Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** är det pris som ett företag beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen.
- 27.5. **Nyttjandevärdet** är nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till.

Nedskrivning

Generella principer

- 27.6. Ett företag ska skriva ned en tillgång endast om **återvinningsvärdet** är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet minskas till återvinningsvärdet.

Indikation på nedskrivningsbehov

- 27.7. Ett företag ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en tillgång kan ha minskat i värde. Finns det en sådan indikation ska företaget beräkna tillgångens **återvinningsvärde**.

Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde ska återvinningsvärdet beräknas för hela den **kassagenererande enhet** till vilken tillgången hör.

Återvinningsvärdet

- 27.8. Vid fastställandet av **nyttjandevärdet** beräknas **nuvärdet** genom att
- uppskatta de framtida **kassaflöden** som tillgången eller den kassagenererande enheten ger upphov till i den **löpande verksamheten** samt när den avyttras eller utträngs, och
 - diskontera de framtida kassaflödena.

In- och utbetalningar av skatter får inte ingå i nyttjandevärdet.

- 27.9. Vid uppskattningen av framtida kassaflöden är utgångspunkten tillgångens eller tillgångarnas befintliga skick. Uppskattningen får inte omfatta betalningar hänförliga till
- en framtida omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigt att genomföra, eller
 - framtida förbättringar av tillgångens eller tillgångarnas prestanda.
- 27.10. Vid beräkningen av **nuvärdet** ska den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används, vara före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av
- pengars tidsvärde, och
 - de risker som särskilt avser den tillgång eller den kassagenererande enhet för vilken uppskattningen av de framtida kassaflödena inte har justerats.

Redovisning och värdering av nedskrivning i en kassagenererande enhet

- 27.11. Vid en nedskrivning i en **kassagenererande enhet** ska det redovisade värdet på tillgångarna i enheten minskas genom att nedskrivningsbeloppet fördelas i följande ordning:
- Det redovisade värdet på **goodwill** som hänförs till den kassagenererande enheten.
 - Det redovisade värdet på övriga tillgångar i proportion till det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.
- 27.12. Det redovisade värdet på en tillgång i den kassagenererande enheten får inte skrivas ned till ett värde som understiger det högsta av
- tillgångens **verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader**,
 - tillgångens **nyttjandevärde**, och
 - noll.

Det nedskrivningsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång ska fördelas på övriga tillgångar i enheten i proportion till deras redovisade värden.

Återföring av en nedskrivning

27.13. En nedskrivning av **goodwill** får inte återföras.

Ett moderföretag får inte återföra en nedskrivning av aktier eller andelar i dotterföretag till den del återföringen motsvarar goodwill som skrivits ned i koncernredovisningen.

27.14. Ett företag ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av en tillgångs **återvinningsvärde** när den senast skrevs ned har förändrats.

Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en enskild tillgång

27.15. Om en tidigare nedskrivning baserades på återvinningsvärdet för en enskild tillgång ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde på balansdagen.

En återföring får inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter avskrivningar, om den inte hade skrivits ned.

Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en kassagenererande enhet

27.16. Om en tidigare nedskrivning baserades på återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet till vilken tillgången hör ska företaget beräkna den kassagenererande enhetens återvinningsvärde på balansdagen.

27.17. En återföring ska fördelas proportionellt på tillgångarna i den kassagenererande enheten med undantag av **goodwill**.

Fördelningen av återföringen får inte öka det redovisade värdet på en tillgång mer än till det lägsta av

- a) återvinningsvärdet, och
- b) det redovisade värde som företaget skulle ha redovisat, efter avskrivningar, om tillgången inte hade skrivits ned.

Det återföringsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång enligt andra stycket ska fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten med undantag av goodwill.

Ytterligare krav för nedskrivning av goodwill

- 27.18. Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska **goodwill** som förvärvats i ett **rörelseförvärv** från och med förvärvstidpunkten fördelas på var och en av de **kassagenererande enheter** som väntas bli gynnade av förvärvet.
- 27.19. Vid en nedskrivningsprövning av en delägd kassagenererande enhet med goodwill, ska enhetens redovisade värde justeras kalkylmässigt innan detta jämförs med återvinningsvärdet.
- 27.20. I det fall goodwill inte kan fördelas på kassagenererande enheter ska företaget separera goodwill hänförlig till företag som integrerats och till företag som inte integrerats.

Är goodwillposten hänförlig till ett företag som integrerats ska återvinningsvärdet beräknas för hela gruppen av integrerade företag. Är goodwillposten hänförlig till ett förvärvat företag som inte integrerats ska återvinningsvärdet i sin helhet beräknas för det förvärvade företaget.

Kommentarer till Kapitel 27 – Nedskrivningar

Tillämpningsområde

(punkt 27.1)

Detta kapitel ska tillämpas på nedskrivningar av anläggningstillgångar med undantag av

- **uppskjutna skattefordringar** (se kapitel 29),
- tillgångar som uppkommer i samband med **ersättningar till anställda** (se kapitel 28), och
- finansiella anläggningstillgångar (se kapitel 11 och 12).

Definitioner

(punkterna 27.2–27.5)

Nedanstående definitioner behandlas vidare under rubriken Återvinningsvärdet.

Återvinningsvärdet för en tillgång eller en **kassagenererande enhet** är det högsta av **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** och **nyttjandevärdet**.

En **kassagenererande enhet** är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader är det pris som ett företag beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen.

Nyttjandevärdet är nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till.

Nedskrivning

(punkterna 27.6–27.12)

Generella principer

(punkt 27.6)

Ett företag ska skriva ned en tillgång endast om **återvinningsvärdet** är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet minskas till återvinningsvärdet.

En nedskrivning ska enligt 4 kap. 5 § ÅRL redovisas i resultaträkningen.

Indikation på nedskrivningsbehov

(punkt 27.7)

Ett företag ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en tillgång kan ha minskat i värde. Om så är fallet ska företaget beräkna tillgångens **återvinningsvärde**. Finns det ingen indikation på att tillgången har minskat i värde behöver återvinningsvärdet inte beräknas.

Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde, ska företaget beräkna återvinningsvärdet för hela den **kassagenererande enhet** till vilken tillgången hör. Anledningen är att det krävs att kassaflöden kan prognostiseras för att beräkna återvinningsvärdet och ofta ger en tillgång inte upphov till inbetalningar som i hög grad är oberoende av inbetalningarna från andra tillgångar. En kassagenererande enhet är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

Vid bedömningen av om det finns en indikation på ett nedskrivningsbehov ska företaget beakta såväl extern som intern information.

Åtminstone följande externa information ska beaktas:

- Tillgångens marknadsvärde har under räkenskapsåret minskat betydligt av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användning.
- Betydande förändringar har inträffat under räkenskapsåret eller väntas inträffa som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar, ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad för vilken tillgången är avsedd.
- Marknadsröntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har under räkenskapsåret stigit på ett sätt som kan väntas påverka den

diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och därmed minska tillgångens återvinningsvärde.

- Företagets redovisade egna kapital överstiger det bedömda verkliga värdet på hela företaget (en sådan bedömning kan t.ex. ha gjorts inför en potentiell men inte realiserad försäljning av delar av eller hela företaget).

Åtminstone följande interna information ska beaktas:

- Tillgången är tekniskt föråldrad eller skadad.
- Betydande förändringar har ägt rum under räkenskapsåret eller väntas äga rum inom en snar framtid vilket på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål, t.ex. att
 - tillgången inte för närvarande nyttjas,
 - företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör, eller
 - företaget planerar att avyttra tillgången i förtid.
- Den interna rapporteringen tyder på att tillgångens avkastning är lägre eller kommer att bli lägre än som tidigare antagits. I detta sammanhang avses med tillgångens avkastning dess rörelseresultat eller kassaflöde.

Om det finns en indikation på att en tillgång har minskat i värde kan företaget behöva ompröva **nyttjandeperioden**, metoden för **avskrivning** eller **restvärdet** (se kapitel 17 och 18). Omprövningen ska göras oberoende av om företaget har gjort en nedskrivning eller inte.

Återvinningsvärdet

(punkterna 27.8–27.10)

En tillgångs eller en kassagenererande enhets **återvinningsvärde** är det högsta av dess **verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader** och dess **nyttjandevärde**.

Det som i fortsättningen sägs om beräkning av en tillgångs verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader eller nyttjandevärde ska tillämpas även på en kassagenererande enhet.

Det är inte alltid nödvändigt att beräkna både verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet. Om ettdera överstiger tillgångens redovisade värde får tillgången inte skrivas ned varför det andra värdet inte behöver beräknas.

En tillgångs verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader kan användas som återvinningsvärde, om det inte finns någon anledning att tro att nyttjandevärdet väsentligt överstiger detta. Så är ofta fallet när en tillgång ska säljas.

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader på en tillgång är det pris som företaget beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen av tillgången. Det bästa uttrycket för verkligt värde är det pris som finns i ett bindande avtal mellan sådana parter eller tillgångens marknadspris på en aktiv marknad.

Många gånger saknas såväl ett bindande avtal om försäljning som en aktiv marknad. I sådana fall är verkligt värde det pris som företaget beräknar kan erhållas vid en försäljning av tillgången mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. När detta belopp fastställs ska företaget beakta utfallet av nyligen genomförda transaktioner med liknande tillgångar inom samma bransch.

Nyttjandevärde

Nyttjandevärdet är **nuvärdet** av de framtida **kassaflöden** som en tillgång väntas ge upphov till. Först uppskattas de framtida in- och utbetalningar som tillgången ger upphov till såväl i den **löpande verksamheten** som när den avyttras eller utträngas, därefter diskonteras de framtida betalningarna.

Följande delar ska återspeglas i beräkningen av en tillgångs nyttjandevärde:

- Företagets uppskattning av de framtida kassaflöden som det förväntar sig att erhålla från tillgången.
- Företagets förväntningar om möjliga variationer i de framtida kassaflödenas storlek och tidpunkt.
- Pengars tidsvärde i form av aktuell riskfri ränta.
- Priset för att bära den osäkerhet som finns i tillgången.
- Andra faktorer, t.ex. en svag likviditet, som marknadsaktörer skulle ta hänsyn till vid prissättning av de framtida kassaflöden företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.

Företagets uppskattning av framtida kassaflöden ska innefatta

- prognostiserade inbetalningar som ett fortlöpande utnyttjande av tillgången ger upphov till,
- prognostiserade utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången ska färdigställas för användning) och som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till tillgången, och
- eventuella betalningar som erhålls eller erläggs när tillgången avyttras eller utträngas i slutet av nyttjandeperioden mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Företaget kan använda de senaste finansiella budgetarna och prognoserna vid uppskattningen av kassaflödena. För att uppskatta kassaflöden för perioder bortom den som omfattas av de senaste budgetarna eller prognoserna kan företaget basera

dem på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, om inte en ökande tillväxttakt kan motiveras.

Företagets uppskattning av framtida kassaflöden får inte innefatta

- in- och utbetalningar från **finansieringsverksamheten**, eller
- in- och utbetalningar av skatter.

Företaget ska uppskatta framtida kassaflöden med utgångspunkt från tillgångens befintliga skick. Uppskattningen får inte omfatta betalningar hänförliga till

- en framtida omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigt att genomföra, eller
- framtida förbättringar av tillgångens prestanda.

När nuvärdet beräknas ska den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används vara före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av

- pengars tidsvärde, och
- de risker som särskilt avser den tillgång för vilken uppskattningen av de framtida kassaflödena inte har justerats.

För att undvika dubbelräkning får inte den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används återspegla risker för vilka uppskattningen av de framtida kassaflödena har justerats.

Redovisning och värdering av nedskrivning i en kassagenererande enhet

(punkterna 27.11 och 27.12)

Ett företag ska redovisa en nedskrivning i en **kassagenererande enhet** endast om **återvinningsvärdet** för enheten är lägre än det **redovisade värdet** för enheten. Vid nedskrivningen ska det redovisade värdet på tillgångarna i enheten minskas genom att nedskrivningsbeloppet fördelas i följande ordning:

- Det redovisade värdet på **goodwill** som hänförts till den kassagenererande enheten.
- Det redovisade värdet på övriga tillgångar i proportion till det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.

Företaget får inte skriva ned det redovisade värdet på en tillgång i den kassagenererande enheten till ett värde som understiger det högsta av

- tillgångens **verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader** (om dessa går att fastställa),
- tillgångens **nyttjandevärde** (om detta går att fastställa), och
- noll.

Det nedskrivningsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång ska fördelas på övriga tillgångar i enheten i proportion till de övriga tillgångarnas redovisade värden.

Återföring av en nedskrivning

(punkterna 27.13–27.17)

En nedskrivning av **goodwill** får inte återföras.

Ett moderföretag får inte återföra en nedskrivning av aktier eller andelar i dotterföretag till den del återföringen motsvarar goodwill som skrivits ned i koncernredovisningen.

Ett företag ska per varje **balansdag** bedöma om det finns en indikation på att en tidigare nedskrivning av anläggningstillgångar som inte är goodwill, helt eller delvis, inte längre är motiverad. En tidigare nedskrivning av en tillgång ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av tillgångens återvinningsvärde när den senast skrevs ned har förändrats.

Hur återföringen ska göras beror på om den tidigare nedskrivningen av tillgången baserades på

- återvinningsvärdet för en enskild tillgång, eller
- återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en enskild tillgång

(punkt 27.15)

I det fall en tidigare nedskrivning baserades på återvinningsvärdet för en enskild tillgång ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde på balansdagen.

Överstiger tillgångens återvinningsvärde det redovisade värdet ska företaget öka det redovisade värdet till återvinningsvärdet. Ökningen är återföring av en nedskrivning som enligt 4 kap. 5 § ÅRL ska redovisas i resultaträkningen. Återföringen får inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad företaget skulle ha redovisat tillgången till efter avskrivningar, om tillgången inte hade skrivits ned.

När en nedskrivning har återförts ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en kassagenererande enhet

(punkterna 27.16 och 27.17)

Om en tidigare nedskrivning baserades på återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet till vilken tillgången hör ska företaget beräkna den kassagenererande enhetens återvinningsvärde på balansdagen.

Överstiger den kassagenererande enhetens återvinningsvärde det redovisade värdet ska företaget återföra nedskrivningen med det överstigande beloppet. En återföring

ska enligt 4 kap. 5 § ÅRL redovisas i resultaträkningen. Beloppet ska fördelas proportionellt på tillgångarna i den kassagenererande enheten med undantag av **goodwill**.

Fördelningen av återföringen får inte öka det redovisade värdet på en tillgång mer än till det lägsta av

- återvinningsvärdet, och
- det redovisade värde som företaget skulle ha redovisat tillgången till efter avskrivningar om tillgången inte hade skrivits ned.

Det återföringsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång ska fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten med undantag av goodwill.

När en nedskrivning har återförts ska, i förekommande fall, framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet på tillgångarna i den kassagenererande enheten, efter avdrag för eventuellt restvärde, fördelas över deras återstående nyttjandeperiod.

Ytterligare krav för nedskrivning av goodwill

(punkterna 27.18–27.20)

Goodwill kan inte avyttras separat och den genererar inte heller kassaflöden som är oberoende av kassaflöden från andra tillgångar. En konsekvens av detta är att verkligt värde för goodwill inte kan mätas direkt. Det verkliga värdet på goodwill måste därför härledas från verkligt värde på den kassagenererande enhet, eller grupper av kassagenererande enheter, till vilken den hör.

Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv från och med förvärvstidpunkten fördelas på var och en av de kassagenererande enheter som väntas bli gynnade av förvärvet. Detta gäller oavsett om andra tillgångar eller skulder i det förvärvade företaget tilldelas dessa enheter eller inte.

En del av återvinningsvärdet på en kassagenererande enhet kan vara hänförligt till minoritetens andel av goodwill. Vid en nedskrivningsprövning av en delägd kassagenererande enhet med goodwill ska denna enhets redovisade värde justeras kalkylmässigt, innan detta jämförs med återvinningsvärdet. Det redovisade värdet på goodwill som är fördelat på den enheten ska därför räknas upp så att det innefattar goodwill som är hänförlig till **minoritetsintresset**. Det kalkylmässigt justerade redovisade värdet jämförs därefter med enhetens återvinningsvärde för att fastställa om den kassagenererande enheten behöver skrivas ned.

I det fall goodwill inte kan fördelas på en kassagenererande enhet eller grupper av kassagenererande enheter, ska företaget separera goodwill hänförlig till en förvärvad verksamhet som integrerats och till en förvärvad enhet som inte integrerats. En förvärvad verksamhet som har blivit omstrukturerad eller inkorporerad i det

rapporterande företaget eller andra dotterföretag anses vara integrerad.

Är goodwillposten hänförlig till en verksamhet som integrerats ska återvinningsvärdet beräknas för hela gruppen av verksamheter. Är goodwillposten hänförlig till en förvärvad verksamhet som inte blivit integrerad, ska återvinningsvärdet beräknas för den förvärvade verksamheten i sin helhet.

Företaget ska också följa reglerna om kassagenererande enheter vid beräkningen av återvinningsvärdet samt fördelningen av nedskrivningar och återföringar till tillgångar som hör till den förvärvade verksamheten eller hela gruppen av verksamheter.

Upplysningar

Ett företag ska enligt 5 kap. 3 § ÅRL lämna upplysningar om belopp avseende de nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar som redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret samt vilka poster i resultaträkningen som påverkats för följande tillgångsslag:

- Materiella anläggningstillgångar.
- Goodwill.
- Andra immateriella tillgångar än goodwill.
- Finansiella anläggningstillgångar som inte värderats till verkligt värde.

Kapitel 28 – Ersättningar till anställda

Tillämpningsområde

28.1. Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av ersättningar till anställda med undantag av **aktierelaterade ersättningar**.

Definitioner

- 28.2. **Ersättningar till anställda** är alla former av ersättningar som ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.
- 28.3. **Kortfristiga ersättningar** är ersättningar som förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställda tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar vid uppsägning**.
- 28.4. **Ersättningar efter avslutad anställning** är ersättningar som utgår efter avslutad anställning med undantag av **ersättningar vid uppsägning**.
- 28.5. **Avgiftsbestämda planer** är planer för **ersättningar efter avslutad anställning** enligt vilka ett företag betalar fastställda avgifter till ett annat företag och företaget inte har någon **legal** eller **informell förpliktelse** att betala ytterligare avgifter även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.

- 28.6. **Förmånsbestämda planer** är andra planer för **ersättningar efter avslutad anställning** än **avgiftsbestämda planer**.
- 28.7. **Övriga långfristiga ersättningar** är ersättningar som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställda tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.
- 28.8. **Ersättningar vid uppsägning** är ersättningar som lämnas på grund av
- a) företagets beslut att avsluta en anställning innan den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
 - b) en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.
- 28.9. **Förvaltningstillgångar** är tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse. Försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående till företaget är också förvaltningstillgång om ersättningen enligt försäkringsbrevet
- a) endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar enligt en **förmånsbestämd plan**, och
 - b) inte är tillgänglig för företagets egna fordringsägare och kan återföras till företaget endast om ersättningen
 - är större än vad som behövs för att täcka företagets samtliga relaterade förpliktelser, eller
 - återförs till företaget för att ersätta detta för redan betalda ersättningar efter avslutad anställning.

Kortfristiga ersättningar

Redovisning och värdering – betald korttidsfrånvaro

- 28.10. **Kortfristiga ersättningar** för betald frånvaro som kan sparas ska redovisas som kostnad och kortfristig skuld när de anställda utfört de tjänster som ger rätt till framtida betald frånvaro.

Kortfristiga ersättningar för betald frånvaro som inte kan sparas ska redovisas som kostnad när frånvaron inträffar.

Redovisning – vinstandels- och bonusplaner

- 28.11. Den förväntade kostnaden för vinstdelning och bonus ska redovisas endast om
- a) företaget har en **legal** eller **informell förpliktelse** på grund av tidigare händelser, och
 - b) förpliktelsens storlek kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Ersättningar efter avslutad anställning

Klassificering som avgiftsbestämd eller förmånsbestämd plan

- 28.12. En plan som omfattar flera arbetsgivare och som klassificeras som en **förmånsbestämd plan** ska redovisas som en **avgiftsbestämd plan** om det inte finns tillräcklig information för att redovisa planen som förmånsbestämd.

Redovisning av avgiftsbestämda planer

- 28.13. Avgifter för **avgiftsbestämda planer** ska redovisas som
- a) skuld efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter eller tillgång om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före balansdagen, och
 - b) kostnad, till den del avgifterna enligt det allmänna rådet inte ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier.

Redovisning av förmånsbestämda planer

- 28.14. Ett företags **förmånsbestämda planer** ska redovisas antingen enligt
- a) den av EG-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarden IAS 19 Ersättningar till anställda, eller
 - b) punkterna 28.15–28.18.

En avsättning får endast återföras om återföringen inte står i strid med lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

- 28.15. Ett företag som valt att tillämpa punkt 28.14 b ska redovisa en plan för **ersättningar efter avslutad anställning** som en **avgiftsbestämd plan** om planen baseras på kollektivavtal mellan arbetsmarknadens parter och en pensionspremie betalas.

För en plan enligt första stycket som finansieras i egen regi och där uppgift om pensionsskuldens storlek erhålls från den part som administrerar planen får detta belopp redovisas som avsättning.

- 28.16. Ett företag som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som har tryggt pensionsförpliktelser genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska redovisa en avsättning endast om stiftelsens förmögenhet understiger förpliktelsen. Överstiger stiftelsens förmögenhet förpliktelsen får inte någon tillgång redovisas.

Vid beräkningen av stiftelsens förmögenhet ska **förvaltningstillgångar** som innehas av pensionsstiftelsen värderas enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220).

- 28.17. Ett företag som valt att tillämpa punkt 28.14 b ska redovisa pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag på samma sätt som i dotterföretaget.

- 28.18. Ett företag som valt att tillämpa punkt 28.14 b ska redovisa en pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång till tillgångens redovisade värde.

Övriga långfristiga ersättningar

- 28.19. Ett företag ska redovisa en skuld avseende **övriga långfristiga ersättningar** till nuvärdet av förpliktelsen på balansdagen.

Ersättningar vid uppsägning

Redovisning

- 28.20. **Ersättningar vid uppsägning** ska, i den omfattning ersättningen inte ger företaget några framtida ekonomiska fördelar, redovisas som en skuld och en kostnad endast när företaget har en **legal** eller **informell förpliktelse** att antingen
- a) avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning innan den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
 - b) lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång.

Värdering

- 28.21. Ett företag ska värdera **ersättningar vid uppsägning** till den bästa uppskattningen av den ersättning som skulle krävas för att reglera förpliktelsen per balansdagen. Vid erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång ska beräkningen baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.

När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning senare än tolv månader efter balansdagen ska de nuvärdeberäknas.

Koncernplaner

- 28.22. Om ett moderföretag tillhandahåller en plan i vilken ingår ersättningar till anställda i dotterföretag och moderföretaget upprättar en koncernredovisning enligt detta allmänna råd eller enligt de av EG-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarderna, får dotterföretaget redovisa och värdera utgifter för ersättningen utifrån en rimlig fördelning baserad på hela koncernens kostnad.

Upplysningar

Ersättningar efter avslutad anställning

- 28.23. Ett företag som valt att redovisa **förmånsbestämda planer** enligt den av EG-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarden IAS 19 Ersättningar till anställda behöver inte lämna de tilläggsupplysningar som anges i den standarden.

Kommentarer till Kapitel 28 – Ersättningar till anställda

Tillämpningsområde

(punkt 28.1)

Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av följande **ersättningar till anställda**:

- **Kortfristiga ersättningar.**
- **Ersättningar efter avslutad anställning.**
- **Övriga långfristiga ersättningar.**
- **Ersättningar vid uppsägning.**

Kapitlet behandlar inte **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26) och inte heller de tilläggsupplysningar om löner, ersättningar, pensioner, m.m. som ska lämnas enligt ÅRL (se kapitel 8).

Definitioner

(punkterna 28.2–28.9)

Ersättningar till anställda är alla former av ersättningar som ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda, inklusive företagsledning.

Kortfristiga ersättningar är ersättningar som förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställda tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar vid uppsägning**.

Ersättningar efter avslutad anställning är ersättningar som utgår efter avslutad anställning med undantag av **ersättningar vid uppsägning**.

Avgiftsbestämda planer är planer för **ersättningar efter avslutad anställning** enligt vilka ett företag betalar fastställda avgifter till ett annat företag (normalt ett försäkringsföretag) och företaget inte har någon **legal** eller **informell förpliktelse** att betala ytterligare avgifter även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.

Förmånsbestämda planer är andra planer för **ersättningar efter avslutad anställning** än **avgiftsbestämda planer**.

Övriga långfristiga ersättningar är ersättningar som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställda tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar som lämnas på grund av

- företagets beslut att avsluta en anställning innan den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller

- en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.

Förvaltningstillgångar är tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse.

Försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående till företaget är också en förvaltningstillgång om ersättningen enligt försäkringsbrevet

- endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar enligt en **förmånsbestämd plan**, och
- inte är tillgänglig för företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och kan återföras till företaget endast om ersättningen
 - är större än vad som behövs för att täcka företagets samtliga relaterade förpliktelser, eller
 - återförs till företaget för att ersätta detta för redan betalda ersättningar efter avslutad anställning.

Generella principer för redovisning av ersättningar till anställda

Utgifter för **ersättningar till anställda** ska redovisas som en kostnad, om inte utgiften enligt det allmänna rådet ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång, t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier.

Utgifter för ersättningar till anställda ska redovisas som en skuld, efter avdrag för belopp som har betalats antingen direkt till anställda eller till ett annat företag, t.ex. en pensionsstiftelse. Överstiger det betalda beloppet skyldigheten som uppkommer från arbete före balansdagen, ska det överskjutande beloppet redovisas som en tillgång i den utsträckning som det förutbetalda beloppet kommer att leda till en reduktion av framtida betalningar eller en återbetalning.

Kortfristiga ersättningar

(punkterna 28.10 och 28.11)

Kortfristiga ersättningar är ersättningar som förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställda tjänat in ersättningen, med undantag av ersättningar vid uppsägning. Kortfristiga ersättningar omfattar t.ex.

- löner och sociala avgifter,
- betald korttidsfrånvaro, t.ex. betald semester, där frånvaron förväntas inträffa inom tolv månader efter balansdagen det år de anställda tjänat in ersättningen,
- vinstandelar och bonus, och
- icke-monetära ersättningar, t.ex. sjukvård, bostad och bil samt subventionerade varor eller tjänster till nuvarande anställda.

Redovisning och värdering – betald korttidsfrånvaro

(punkt 28.10)

Ett företag kan betala ersättningar till anställda även vid olika slag av frånvaro, t.ex. vid semester och sjukdom. Betald korttidsfrånvaro kan i vissa fall sparas och

utnyttjas under framtida räkenskapsår, t.ex. semester. Den förväntade ersättningen för betald frånvaro ska redovisas som kostnad och kortfristig skuld när de anställda utfört de tjänster som ger rätt till framtida betald frånvaro.

Ersättning för betald frånvaro som inte kan sparas ska redovisas som kostnad när frånvaron inträffar.

Redovisning – vinstandels- och bonusplaner

(punkt 28.11)

Ett företag ska redovisa den förväntade kostnaden för vinstdelning och bonus endast om

- företaget har en **legal eller informell förpliktelse** på grund av tidigare händelser, dvs. företaget har inte något realistiskt alternativ till att betala, och
- förpliktelsens storlek kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Ersättningar efter avslutad anställning

(punkterna 28.12–28.18)

Ersättningar efter avslutad anställning är ersättningar som utgår efter avslutad anställning med undantag av ersättningar vid uppsägning. Ersättningen omfattar t.ex. pensioner, livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.

Ersättningar efter avslutad anställning baseras på antingen en **avgiftsbestämd plan** eller en **förmånsbestämd plan**. Planen kan omfatta en eller flera anställda. Kapitlet ska tillämpas oavsett om planen innefattar bildandet av ett annat företag som tar emot avgifter och betalar ersättningar eller inte.

Klassificering som avgiftsbestämd eller förmånsbestämd plan

(punkt 28.12)

Avgiftsbestämda planer är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka ett företag betalar fastställda avgifter till ett annat företag (normalt ett försäkringsföretag) utan att det föreligger en legal eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande. Storleken på den anställdes ersättningar efter avslutad anställning beror på de avgifter som betalats och den kapitalavkastning som avgifterna ger.

Förmånsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer. Enligt förmånsbestämda planer har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda. Företaget bär i allt väsentligt dels risken att ersättningarna kommer att bli högre än förväntat (aktuariell risk), dels risken att avkastningen på tillgångarna avviker från förväntningarna (investeringsrisk). Investeringsrisk föreligger även om tillgångarna är överförda till ett annat företag.

Planer som omfattar flera arbetsgivare

Det finns företag som administrerar planer som omfattar flera arbetsgivare. Ett företag ska klassificera en plan som omfattar flera arbetsgivare som en avgiftsbestämd plan eller en förmånsbestämd plan.

En förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare ska redovisas som en avgiftsbestämd plan om det inte finns tillräcklig information för att redovisa planen som förmånsbestämd.

Försäkrade ersättningar

Ett företag kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för ersättningar efter avslutad anställning. En sådan plan ska klassificeras som en avgiftsbestämd plan om inte företaget har en legal eller informell förpliktelse att antingen

- betala ersättningarna till anställda direkt när de förfaller till betalning, eller
- betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande och tidigare räkenskapsår.

Ett exempel på när försäkrade ersättningar inte ska klassificeras som avgiftsbestämda planer är vid pension i egen regi via kapitalförsäkring eller andra förvaltningstillgångar som företaget äger.

Redovisning av avgiftsbestämda planer

(punkt 28.13)

Avgifter för **avgiftsbestämda planer** ska redovisas som

- skuld efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter eller tillgång om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före balansdagen, och
- kostnad, till den del avgifterna enligt det allmänna rådet inte ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier.

En individuell pensionsförsäkringspremie för en skattemässigt så kallad p-försäkring uppfyller normalt inte kriterierna i punkt 2.13 för att få redovisas som tillgång även om det på fakturan anges en period som omfattar kommande räkenskapsår. Slutliga avgifter till t.ex. Fora fastställs däremot i efterskott och avräknas mot preliminära betalningar varför en tillgång kan redovisas på balansdagen.

Redovisning av förmånsbestämda planer

(punkterna 28.14–28.18)

Ett företags **förmånsbestämda planer** ska redovisas antingen enligt den av EG-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarden IAS 19 Ersättningar

till anställda. Av förenklingsskäl får företaget i stället tillämpa bestämmelserna i det allmänna rådet för

- planer som baseras på kollektivavtal mellan arbetsmarknadens parter,
- pensionsförpliktelser som är tryggade genom överföring av medel till en pensionsstiftelse,
- pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag, och
- pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL får tillgångar och avsättning eller skulder inte kvittas mot varandra. Det innebär att även företag som valt att tillämpa IAS 19 ska bruttoredovisa avsättningar för pension och förvaltningstillgångar som ägs av företaget (t.ex. kapitalförsäkringar).

En avsättning ska omprövas varje år men en återföring av avsättningen får endast ske om den inte står i strid med tryggandelagen.

Planer som baseras på kollektivavtal mellan arbetsmarknadens parter

En plan som baseras på kollektivavtal mellan arbetsmarknadens parter kan finansieras genom att företaget betalar en pensionspremie till t.ex. Alecta. En sådan plan ska redovisas som en **avgiftsbestämd plan**.

För en plan enligt första stycket som finansieras i egen regi och där uppgift om pensionsskuldens storlek erhålls från den part som administrerar planen (t.ex. PRI) får detta belopp redovisas som avsättning.

Pensionsförpliktelser som är tryggade genom överföring av medel till en pensionsstiftelse

Har ett företag tryggt pensionsförpliktelser genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger förpliktelsen. Överstiger stiftelsens förmögenhet förpliktelsen ska någon tillgång inte redovisas eftersom företaget inte har någon generell rätt till överskottet.

Vid beräkningen av stiftelsens förmögenhet ska **förvaltningstillgångar** som innehas av en pensionsstiftelse värderas enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220).

Pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag

Pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag får redovisas på samma sätt som i dotterföretaget.

Pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång

En pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska tas upp till tillgångens redovisade värde, det vill säga bruttoredovisas.

Avsättningen ska omprövas varje år men får endast återföras om återföringen inte står i strid med tryggandelagen.

Övriga långfristiga ersättningar

(punkt 28.19)

Övriga långfristiga ersättningar är ersättningar som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställda tjänat in ersättningen, med undantag av ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning. Övriga långfristiga ersättningar omfattar t.ex.

- långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda lång tid och tjänstledighet,
- ersättningar till dem som varit anställda under lång tid,
- långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga,
- vinstandelar och bonus, samt
- senarelagd ersättning som betalas senare än tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket den intjänades.

Ett företag ska redovisa en skuld avseende övriga långfristiga ersättningar till nuvärdet av förpliktelsen på balansdagen.

Ersättningar vid uppsägning

(punkterna 28.20 och 28.21)

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar som lämnas på grund av

- företagets beslut att avsluta en anställning innan den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
- en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.

Redovisning

(punkt 28.20)

Ett företag ska, i den omfattning ersättningar vid uppsägning inte ger företaget några framtida ekonomiska fördelar, redovisa dem som skuld och kostnad endast när företaget har en **legal** eller **informell förpliktelse** att antingen

- avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning innan den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
- lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång.

Ersättning vid uppsägning ska därför redovisas endast när företaget har en detaljerad plan (jämför punkt 21.9) för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen.

Redovisar företaget ersättningar vid uppsägning kan detta medföra att andra ersättningar till dessa anställda ska redovisas till ett lägre belopp.

Värdering

(punkt 28.21)

Ett företag ska värdera **ersättningar vid uppsägning** till den bästa uppskattningen av den ersättning som skulle krävas för att reglera förpliktelsen per balansdagen. Vid erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång ska beräkningen baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.

När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning senare än tolv månader efter balansdagen ska de nuvärdeberäknas.

Koncernplaner

(punkt 28.22)

Om ett moderföretag tillhandahåller en plan i vilken ingår ersättningar till anställda i dotterföretag och moderföretaget upprättar en koncernredovisning enligt det allmänna rådet eller enligt IAS, får dotterföretaget redovisa och värdera utgifterna för ersättningen utifrån en rimlig fördelning baserad på hela koncernens kostnad.

Upplysningar

(punkt 28.23)

Enligt ÅRL ska tilläggsupplysningar lämnas avseende löner, ersättningar, pensioner m.m. (se kapitel 8).

Ersättningar efter avslutad anställning

(punkt 28.23)

Har företaget valt att redovisa **förmånsbestämda planer** enligt IAS 19 ska företaget upplysa om detta. Företaget behöver dock inte lämna de tilläggsupplysningar som anges i den standarden utan endast tilläggsupplysningar enligt ÅRL (se kapitel 8).

Det allmänna rådet lämnar i vissa fall alternativa möjligheter att redovisa pensionsförpliktelser. Ett företag ska därför beskriva vilka principer som har tillämpats. Företaget behöver däremot inte upplysa om effekterna av sina val. Har t.ex. en pensionsförpliktelse i ett utländskt dotterföretag inte räknats om, utan redovisas till samma belopp som i dotterföretaget, ska upplysning lämnas om detta.

Kapitel 29 – Inkomstskatter

Tillämpningsområde

29.1. Detta kapitel ska tillämpas av alla företag vid redovisning av **inkomstskatter**.

Definitioner

- 29.2. Med **inkomstskatter** avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på företagets **skattepliktiga resultat** samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller **gemensamt styrt företag** vid utdelning till det rapporterade företaget.
- 29.3. **Temporär skillnad** är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld.
- 29.4. **Skattepliktigt resultat** är det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av **aktuell skatt** enligt gällande skatteregler.
- 29.5. **Aktuell skatt** är **inkomstskatt** för innevarande räkenskapsår som avser årets **skattepliktiga resultat** och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.
- 29.6. **Uppskjuten skatt** är **inkomstskatt** för **skattepliktigt resultat** framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.
- 29.7. **Skattekostnad** eller **skatteintäkt** är summan av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt**.
- 29.8. **Uppskjuten skattefordran** representerar en reduktion av framtida **inkomstskatt** som hänför sig till
- a) avdragsgilla **temporära skillnader**,
 - b) skattemässiga underskottsavdrag, och
 - c) andra outnyttjade skatteavdrag.
- 29.9. **Uppskjuten skatteskuld** är **inkomstskatt** som hänför sig till skattepliktiga **temporära skillnader** och som ska regleras i framtiden.

Redovisning och värdering av aktuell skatt

- 29.10. Den del av **aktuell skatt** som inte har betalats per **balansdagen** ska redovisas som skuld. Överstiger det som har betalats den beräknade skatten för innevarande och tidigare räkenskapsår, ska det överskjutande beloppet redovisas som tillgång.

Ett skattemässigt underskottsavdrag som medför rätt till återbetalning av aktuell skatt hänförlig till tidigare räkenskapsår ska redovisas som tillgång.

- 29.11. **Aktuell skatt** ska värderas till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per **balansdagen**. Beloppet får inte nuvärdeberäknas.

- 29.12. Ett företag ska redovisa **aktuell skatt** i resultaträkningen, om inte skatten är hänförlig till en transaktion eller händelse som redovisas direkt mot eget kapital.
- 29.13. Ändras inkomstskatten till följd av utdelning till ägare ska **aktuell skatt** värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som skuld.

Redovisning av uppskjuten skatt

- 29.14. Ett företag ska redovisa en **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** som avser **inkomstskatt** för framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.

Skattemässigt värde

- 29.15. Det skattemässiga värdet för en tillgång, skuld eller annat bestäms enligt gällande skatteregler.
- 29.16. Upprättar ett företag separata inkomstdeklarationer för olika verksamheter bestäms skattemässiga värden enligt de skatteregler som gäller för respektive inkomstdeklaration.
- 29.17. En tillgångs skattemässiga värde är det belopp som kommer att bli avdragsgillt vid beräkningen av det **skattepliktiga resultatet**, fastställt med utgångspunkt i hur företaget per **balansdagen** avser att återvinna tillgången. Är intäkterna från återvinningen inte skattepliktiga är tillgångens skattemässiga värde lika med dess redovisade värde.
- 29.18. En skulds skattemässiga värde är det redovisade värdet minskat eller ökat med belopp som är avdragsgilla respektive skattepliktiga vid beräkningen av det **skattepliktiga resultat** per **balansdagen**, om skulden då hade reglerats till sitt redovisade värde.

Det skattemässiga värdet på en förutbetalad intäkt är det redovisade värdet minskat med belopp som i framtiden inte kommer att bli skattepliktiga.

Uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran

- 29.19. Ett företag ska, om inte annat sägs i punkterna 29.20 och 29.21, redovisa
- a) en **uppskjuten skatteskuld** för alla skattepliktiga **temporära skillnader**,
 - b) en **uppskjuten skattefordran** för alla avdragsgilla **temporära skillnader**, och
 - c) en **uppskjuten skattefordran** för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.
- 29.20. Ett företag får inte redovisa en **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** för **temporära skillnader** som härrör från ej överförda vinstmedel från utländska dotterföretag, filialer, intresseföretag eller

gemensamt styrda företag, om det inte är uppenbart att den temporära skillnaden kommer att återföras inom en överskådlig framtid.

- 29.21. Ett företag får inte redovisa en **uppskjuten skatteskuld** för en **temporär skillnad** som härrör från den första redovisningen av **goodwill**.
- 29.22. Förändringar i **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** ska redovisas i resultaträkningen om inte förändringen är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital.

Värdering av uppskjuten skatt

Skattesatser

- 29.23. Ett företag ska värdera en **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade före **balansdagen**. Beloppet får inte nuvärdeberäknas.
- 29.24. Gäller olika skattesatser för skilda beloppsnivåer på det skattepliktiga resultatet, ska **uppskjuten skatt** och den därtill relaterade **uppskjutna skatteskulden** eller **uppskjutna skattefordran** värderas utifrån genomsnittet av de skattesatser som gäller per **balansdagen**.
- 29.25. Ändras inkomstskatten till följd av utdelning till ägare ska uppskjuten skatt värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som skuld.

Uppskjuten skattefordran

- 29.26. En **uppskjuten skattefordran** får högst värderas till det belopp som **sannolikt** kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida **skattepliktiga resultat**.
- 29.27. Värderingen av en **uppskjuten skattefordran** ska omprövas varje **balansdag** så att den återspeglar aktuell bedömning av framtida **skattepliktigt resultat**.

En värdeförändring till följd av en omprövning ska redovisas i resultaträkningen om förändringen inte är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital.

Innehållen skatt på utdelning

- 29.28. Är ett företag som lämnar utdelning till ägare skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot eget kapital.

Presentation

Klassificering

- 29.29. En **uppskjuten skattefordran** eller **uppskjuten skatteskuld** får inte klassificeras som omsättningstillgång respektive kortfristig skuld.

Kvittning

- 29.30. Fordran och skuld som avser **aktuell skatt** samt **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** ska nettoredovisas endast om företaget har legal rätt till kvittning av de redovisade beloppen samt avser att reglera posterna med ett nettobelopp eller att återvinna tillgången och reglera skulden vid samma tidpunkt.

Upplysningar

- 29.31. Upplysningar enligt 5 kap. 16 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas av alla företag som tillämpar detta allmänna råd.
- 29.32. Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av företagets årsredovisning att utvärdera karaktären på och den finansiella effekten av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt** till följd av redovisade transaktioner och andra händelser.
- 29.33. Ett företag ska lämna upplysningar om väsentliga **temporära skillnader**, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag, inklusive belopp, som påverkar den **uppskjutna skatteskulden** eller **uppskjutna skattefordran**.
- 29.34. Ett företag ska presentera en avstämning av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan räkenskapsårets **skattekostnad** eller **skatteintäkt** och redovisat resultat före skatt. Av avstämningen ska framgå hur skattesatserna beräknats.

Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:

- a) En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt.
- b) En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genomsnittliga effektiva skattesatsen.

Redovisning i juridisk person

- 29.35. I juridisk person ska den **uppskjutna skatteskuld** som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobeloppet i balansräkningen.

Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen.

Kommentarer till Kapitel 29 – Inkomstskatter

Tillämpningsområde

(punkt 29.1)

Kapitlet ska tillämpas vid redovisning av **inkomstskatter**.

Alla företag, även mindre företag som tillämpar det allmänna rådet, ska redovisa aktuella och uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser.

Definitioner

(punkterna 29.2–29.9)

Med **inkomstskatter** avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på företagets **skattepliktiga resultat**. Inkomstskatter innefattar även kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller **gemensamt styrt företag** vid utdelning till det rapporterade företaget.

Temporär skillnad är skillnaden mellan en tillgångs eller skulds redovisade värde och skattemässiga värde. En temporär skillnad är antingen skattepliktig eller avdragsgill.

Skattepliktigt resultat är det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av **aktuell skatt** enligt gällande skatteregler.

Aktuell skatt är **inkomstskatt** för innevarande räkenskapsår som avser årets **skattepliktiga resultat** och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.

Uppskjuten skatt är **inkomstskatt** för **skattepliktigt resultat** framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser. Uppskjuten skatt är generellt ett resultat av att företaget kommer att återvinna eller reglera tillgångar och skulder till nuvarande redovisade belopp vilka skiljer sig från deras skattemässiga värden. I uppskjuten skatt ingår även skatteeffekten av ej utnyttjade skattemässiga underskott och skatteavdrag.

Räkenskapsårets **skattekostnad** (eller **skatteintäkt**) är summan av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt**.

Uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtida **inkomstskatt** som hänför sig till

- avdragsgilla **temporära skillnader**,
- skattemässiga underskottsavdrag, och
- andra outnyttjade skatteavdrag.

Uppskjuten skatteskuld är **inkomstskatt** som hänför sig till skattepliktiga **temporära skillnader** och som ska regleras i framtiden.

Redovisning och värdering av aktuell skatt

(punkterna 29.10–29.13)

Aktuell skatt för innevarande och tidigare räkenskapsår ska, till den del den inte betalats, redovisas som skuld. Överstiger det som har betalats den beräknade skatten för innevarande och tidigare räkenskapsår ska företaget redovisa det överskjutande beloppet som tillgång.

Om ett skattemässigt underskott medför rätt till återbetalning av aktuell skatt hänförlig till tidigare räkenskapsår ska en tillgång redovisas. Det kan komma ifråga vid så kallade carryback-system som kan finnas i andra länder.

Ett företag ska värdera en aktuell skatteskuld (eller skattefordran) till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per **balansdagen**. Beloppet får inte nuvärdeberäknas.

Aktuell skatt ska redovisas i resultaträkningen om inte skatten är hänförlig till en transaktion eller händelse som redovisas direkt mot eget kapital.

I vissa jurisdiktioner ändras inkomstskatten om företagets ägare erhåller utdelning. I sådana fall ska aktuell skatteskuld (eller skattefordran) värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel till dess företaget redovisar en skuld avseende utdelningen. När företaget redovisar en sådan skuld ska den aktuella skatteskulden (eller skattefordran) och den därtill hörande skattekostnaden (eller skatteintäkten) justeras.

Redovisning av uppskjuten skatt

(punkterna 29.14–29.22)

Ett företag ska redovisa en **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** som avser **inkomstskatt** för framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser. Sådan skatt uppkommer från **temporära skillnader** samt från skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Förväntar sig företaget att återvinna eller reglera en tillgång eller skuld till redovisat värde utan att det skattepliktiga resultatet påverkas finns inte någon uppskjuten skatt som avser den tillgången eller skulden. Det innebär att reglerna om uppskjuten skatt endast är tillämpliga på tillgångar och skulder för vilka företaget förväntar sig att det framtida skattepliktiga resultatet vid en återvinning eller en reglering av tillgången eller skulden kommer att skilja sig från det redovisade resultatet.

Skattemässigt värde

(punkterna 29.15–29.18)

Det skattemässiga värdet för en tillgång, skuld eller annat bestäms enligt gällande skatteregler. Upprättar ett företag separata inkomstdeklarationer för olika

verksamheter bestäms skattemässiga värden enligt de skatteregler som gäller för respektive inkomstdeklaration.

En del poster har ett skattemässigt värde även om de inte redovisas som tillgång eller skuld. Till exempel redovisas en periodiseringsfond inte som skuld i koncernredovisningen men avsättningen är skattemässigt avdragsgill. När periodiseringsfonden återförs kommer det skattepliktiga resultatet att öka. Det innebär att en del av periodiseringsfonden är en uppskjuten skatteskuld.

De skattemässiga värdena bestämmer vilka belopp som ska inkluderas i det **skattepliktiga resultatet** vid återvinning eller reglering av en tillgång eller skuld.

Det skattemässiga värdet för en tillgång är det belopp som kommer att bli avdragsgillt vid beräkningen av det skattepliktiga resultatet, fastställt med utgångspunkt i hur företaget per **balansdagen** avser att återvinna tillgången. Är intäkterna från återvinningen inte skattepliktiga är tillgångens skattemässiga värde lika med dess redovisade värde.

Det skattemässiga värdet på en skuld är det redovisade värdet minskat (eller ökat) med belopp som är avdragsgilla (eller skattepliktiga) vid beräkningen av det **skattepliktiga resultat** per **balansdagen**, om skulden då hade reglerats till sitt redovisade värde. Det skattemässiga värdet på en förutbetalad intäkt är det redovisade värdet minskat med belopp som i framtiden inte kommer att bli skattepliktiga.

Temporära skillnader

En **temporär skillnad** är skillnaden mellan en tillgångs eller skulds redovisade värde och skattemässiga värde. En temporär skillnad är antingen skattepliktig eller avdragsgill. En skattepliktig temporär skillnad leder till skattepliktiga belopp när framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras. En avdragsgill temporär skillnad leder till avdragsgilla belopp när framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras.

Sambandet mellan redovisat värde, skattemässigt värde och skattepliktiga respektive avdragsgilla temporära skillnader kan illustreras enligt följande:

Tillgångar	Slag av temporär skillnad
Redovisat värde > skattemässigt värde	Skattepliktig temporär skillnad
Redovisat värde < skattemässigt värde	Avdragsgill temporär skillnad
Skulder	
Redovisat värde > skattemässigt värde	Avdragsgill temporär skillnad
Redovisat värde < skattemässigt värde	Skattepliktig temporär skillnad

Uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran

(punkterna 29.19–29.22)

Ett företag ska redovisa

- en **uppskjuten skatteskuld** för alla skattepliktiga **temporära skillnader**,
- en **uppskjuten skattefordran** för alla avdragsgilla **temporära skillnader**, och
- en **uppskjuten skattefordran** för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Ett företag får däremot inte redovisa

- en **uppskjuten skatteskuld** (eller skattefordran) för **temporära skillnader** som härrör från ej överförda vinstmedel från utländska dotterbolag, filialer, intresseföretag eller **gemensamt styrda företag**, om det inte är uppenbart att den temporära skillnaden kommer att återföras inom en överskådlig framtid, eller
- en uppskjuten skatteskuld för en temporär skillnad som härrör från den första redovisningen av **goodwill**.

Förändringar i uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran ska redovisas i resultaträkningen om inte förändringen är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital.

Värdering av uppskjuten skatt

(punkterna 29.23–29.27)

Skattesatser

(punkterna 29.23–29.25)

Ett företag ska värdera en **uppskjuten skatteskuld** (eller skattefordran) till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade före **balansdagen**. Beloppet får inte nuvärdeberäknas.

Gäller olika skattesatser för skilda beloppsnivåer på det **skattepliktiga resultatet**, ska **uppskjuten skatt** och den därtill relaterade uppskjutna skatteskulden (eller skattefordran) värderas utifrån genomsnittet av de skattesatser som gäller per balansdagen.

I vissa jurisdiktioner ändras inkomstskatten om företagets ägare får utdelning. I sådana fall ska uppskjuten skatteskuld (eller skattefordran) värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel till dess företaget redovisar en skuld avseende utdelningen. När företaget redovisar en sådan skuld ska den uppskjutna skatteskulden (eller skattefordran) och den därtill hörande skattekostnaden (eller skatteintäkten) justeras.

Värderingen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar ska baseras på hur företaget, per balansdagen, förväntar sig att återvinna eller reglera det

redovisade värdet för motsvarande tillgång eller skuld. Om t.ex. den temporära skillnaden härrör från en intäktspost som förväntas bli beskattad som en kapitalvinst ska den uppskjutna skatten värderas enligt gällande skattesats för kapitalvinster.

Uppskjuten skattefordran

(punkterna 29.26 och 29.27)

En **uppskjuten skattefordran** får värderas högst till det belopp som **sannolikt** kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida **skattepliktiga resultat**.

Värderingen av en uppskjuten skattefordran ska omprövas varje **balansdag** så att den återspeglar aktuell bedömning av framtida skattepliktigt resultat. En värdeförändring till följd av en omprövning ska redovisas i resultaträkningen om förändringen inte är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital.

Innehållen skatt på utdelning

(punkt 29.28)

När ett företag lämnar utdelning kan det vara skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning. Sådan skatt ska redovisas mot eget kapital på samma sätt som utdelningen.

Presentation

(punkterna 29.29 och 29.30)

Klassificering

(punkt 29.29)

En **uppskjuten skattefordran** (eller skatteskuld) får inte klassificeras som omsättningstillgång (eller kortfristig skuld).

Kvittning

(punkt 29.30)

Fordran och skuld som avser **aktuell skatt** samt **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** ska netto redovisas endast om företaget

- har legal rätt till kvittning av de redovisade beloppen, och
- avser att reglera posterna med ett nettobelopp eller att återvinna tillgången och reglera skulden vid samma tidpunkt.

Upplysningar

(punkterna 29.31–29.34)

Enligt 5 kap. 16 § ÅRL ska större företag lämna uppgift om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret

och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år, det vill säga hur stor del av skatten i resultaträkningen som är aktuell respektive uppskjuten. Det allmänna rådet kräver samma redovisning av skatter för alla företag. Även mindre företag ska därför lämna uppgift om fördelningen av skatt mellan aktuell och uppskjuten skatt.

Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av företagets årsredovisning att utvärdera karaktären på och den finansiella effekten **av aktuell skatt och uppskjuten skatt** till följd av redovisade transaktioner och andra händelser. Ett exempel är en upplysning om att det finns underskott som endast kan nyttjas mot vissa slag av framtida vinster (t.ex. aktier i den så kallade fällan).

Ett företag ska lämna upplysningar om väsentliga **temporära skillnader**, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag (inklusive belopp) som påverkar **den uppskjutna skatteskulden** (eller skattefordran).

Ett företag ska även presentera en avstämning av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan räkenskapsårets **skattekostnad** (eller **skatteintäkt**) och redovisat resultat före skatt. Av avstämningen ska framgå hur skattesatserna beräknats.

Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:

- En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad (eller skatteintäkt).
- En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genomsnittliga effektiva skattesatsen.

Redovisning i juridisk person

(punkt 29.35)

De belopp som avsatts till obeskattade reserver utgör skattepliktiga **temporära skillnader**. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning ska **uppskjuten skatteskuld** hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas i juridisk person. Obeskattade reserver redovisas således med bruttobeloppet i balansräkningen.

Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen.

Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser

Tillämpningsområde

30.1. Kapitel 30 ska inte tillämpas på poster som säkringsredovisas (se kapitel 11 och 12).

Definitioner

- 30.2. **Monetära poster** är kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.
- 30.3. **Redovisningsvaluta** är den valuta i vilken företaget upprättar sin års- och koncernredovisning.
- 30.4. **Utländsk valuta** är annan valuta än företags **redovisningsvaluta**.
- 30.5. En **utlandsverksamhet** är ett dotterföretag, intresseföretag, joint venture eller filial där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet.

Omräkning av poster i utländsk valuta i juridisk person

- 30.6. **Monetära poster i utländsk valuta** ska räknas om till balansdagens kurs.
- 30.7. Icke-monetära poster som värderas till **verkligt värde** i en **utländsk valuta** ska räknas om till valutakursen den dag då det verkliga värdet fastställdes. Andra icke-monetära poster räknas inte om.
- 30.8. Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av **monetära poster** ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer. För poster som ingår i företags nettoinvestering i **utlandsverksamhet** gäller i stället punkt 30.11.
- 30.9. Den del av en **realisations-** eller **omräkningsvinst** (eller förlust) från en icke-monetär post som är hänförlig till valutakursförändringar ska redovisas på samma sätt som vinsten eller förlusten.

Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet

- 30.10. En **monetär post** som är en fordran på eller skuld till en **utlandsverksamhet** ska anses som en del av företags nettoinvestering i utlandsverksamheten, om en reglering inte är planerad eller troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid.

En valutakursdifferens avseende en monetär post som utgör en del av nettoinvesteringen i en utlandsverksamhet ska

- a) i juridisk person redovisas i resultaträkningen i det företag där differensen uppstår, och
- b) i **koncernredovisningen** redovisas som en separat komponent i eget kapital.

Avyttras utlandsverksamheten får valutakursdifferenser enligt andra stycket b inte redovisas i resultaträkningen.

Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet

- 30.11. Rapporterar ett dotterföretag eller en **utlandsverksamhet i utländsk valuta** ska intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder räknas om till redovisningsvalutan på följande sätt:
- a) Tillgångar och skulder, inklusive jämförelsetal, till respektive balansdagskurs.
 - b) Intäkter och kostnader, inklusive jämförelsetal, till respektive transaktionsdags valutakurs, om inte företaget använder en kurs som utgör en approximation av transaktionsdagarnas valutakurser.

Valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkningen ska redovisas direkt mot eget kapital.

Härrör valutakursdifferenserna från en delägd utlandsverksamhet som omfattas av koncernredovisningen, ska de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkningen och som är hänförliga till minoritetsandelarna fördelas på och redovisas som en del av minoritetsintresset i koncernbalansräkningen.

- 30.12. Rapporterar ett dotterföretag eller en utlandsverksamhet i en valuta i ett höginflationsland ska intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder räknas om enligt den av EG-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarden IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer.

Kommentarer till Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser

Tillämpningsområde

(punkt 30.1)

Kapitlet behandlar omräkning av poster i **utländsk valuta** i juridisk person samt omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet. Beträffande säkringsredovisning, se kapitel 11 och 12.

Definitioner

(punkterna 30.2–30.5)

Monetära poster är kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.

Banktillgodohavanden, kundfordringar, leverantörsskulder och upplupna kostnader är exempel på monetära poster. Även pensionsavsättningar samt uppskjutna skatteskulder och skattefordringar är normalt monetära poster.

Icke-monetära tillgångs- och skuldposter är t.ex.

- aktier,
- varulager,
- förskott från kunder (ej att förväxla med återbetalningsbara depositioner),

- förutbetalda kostnader, t.ex. försäkringsavgifter och hyror,
- fastigheter, maskiner och inventarier,
- patent, varumärken, licenser, goodwill och andra immateriella tillgångar, samt
- förutbetalda intäkter.

Redovisningsvaluta är den valuta i vilken företaget upprättar sin års- och koncernredovisning. Enligt 2 kap. 6 § ÅRL ska beloppen i en svensk årsredovisning anges i svenska kronor. I vissa företag får beloppen i stället anges i euro.

Utländsk valuta är annan valuta än företags **redovisningsvaluta**.

En **utlandsverksamhet** är ett dotterföretag, intresseföretag, joint venture eller filial där rörelsen är registrerad i, eller bedrivs utan krav på registrering i, utlandet.

Omräkning av poster i utländsk valuta i juridisk person

(punkterna 30.6–30.9)

Ett företag ska per varje balansdag räkna om **monetära poster i utländsk valuta** till balansdagens kurs.

Ikke-monetära poster, som värderas till **verkligt värde** i en utländsk valuta, ska räknas om till valutakursen den dag då det verkliga värdet fastställdes, normalt balansdagen. Andra icke-monetära poster räknas inte om, vilket innebär att dessa redovisas till kursen vid anskaffningstidpunkten.

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer. Detta gäller inte poster som ingår i företags nettoinvesteringar i **utlandsverksamheter** (se punkt 30.11). Beträffande säkringsredovisning, se kapitel 11 och 12.

Den del av en **realisations-** eller **omräkningsvinst** (eller förlust) från en icke-monetär post som är hänförlig till valutakursförändringar ska redovisas på samma sätt som vinsten eller förlusten.

Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet

(punkt 30.10)

Ett företag kan ha **monetära poster** som är fordringar på eller skulder till en **utlandsverksamhet**. En post, för vilken reglering inte är planerad eller troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid, ska anses som en del av företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet. Sådana monetära poster kan innefatta långfristiga fordringar eller lån men inte kundfordringar eller leverantörsskulder.

I juridisk person ska valutakursdifferenser som uppstår avseende en monetär post som utgör en del av nettoinvesteringen i en utlandsverksamhet, redovisas i

resultaträkningen antingen i det rapporterande företaget eller i utlandsverksamheten beroende på var differensen uppstår (se även kapitel 11 under rubriken Säkringsredovisning).

I **koncernredovisningen** ska valutakursdifferenser som uppstår avseende en monetär post som utgör en del av nettoinvesteringen i en utlandsverksamhet, redovisas som en separat komponent i eget kapital. Vid avyttring av nettoinvesteringen i utlandsverksamheten får dessa valutakursdifferenser inte redovisas i resultaträkningen utan omförs inom eget kapital.

Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet

(punkterna 30.11 och 30.12)

Rapporterar ett dotterföretag eller en **utlandsverksamhet i utländsk valuta** ska intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder räknas om till redovisningsvalutan. Består t.ex. en koncern av enskilda företag med olika valutor ska intäkterna och kostnaderna samt tillgångar och skulder för vart och ett av företagen räknas om till företagets redovisningsvaluta så att **koncernredovisning** kan upprättas.

Intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder i ett dotterföretag eller en utlandsverksamhet ska räknas om till redovisningsvalutan på följande sätt:

- Tillgångar och skulder i varje redovisad balansräkning, inklusive jämförelsetal, ska räknas om till balansdagens kurs per respektive balansdag.
- Intäkter och kostnader i varje resultaträkning, inklusive jämförelsetal, ska räknas om till respektive transaktionsdags valutakurs. Ett företag får vid omräkningen använda en kurs som utgör en approximation av transaktionsdagarnas valutakurser, t.ex. en genomsnittlig kurs.

Alla valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkningen ska redovisas direkt mot eget kapital (se kapitel 6).

När valutakursdifferenserna härrör från en delägd utlandsverksamhet som omfattas av koncernredovisningen, ska de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkning och som är hänförliga till minoritetsandelarna fördelas på och redovisas som en del av **minoritetsintresset** i koncernbalansräkningen.

Rapporterar ett dotterföretag eller en utlandsverksamhet i en valuta i ett höginflationsland ska intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder räknas om enligt den av EG-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarden IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer.

Goodwill samt justeringar i förvärvsanalysen av värdet på tillgångar och skulder som uppkommer vid förvärv av en utlandsverksamhet ska räknas om till balansdagens kurs per respektive balansdag.

Upplysningar

Ett företag ska lämna upplysning om storleken på de valutakursdifferenser som uppkommit under räkenskapsåret och som redovisats som en separat komponent i eget kapital per bokslutsdagen (se kapitel 6).

Kapitel 31 – Höginflationsländer

Kommentarer till Kapitel 31 – Höginflationsländer

Eftersom svenska kronor och euro inte är höginflationsvalutor finns inte några regler i det allmänna rådet om hur en årsredovisning i ett svenskt företag ska upprättas vid hög inflation.

Vid omräkning av en **utlandsverksamhet** i ett höginflationsland, se punkt 30.12.

Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen

Redovisning och värdering

Händelser efter balansdagen som beaktas i balansräkningen och resultaträkningen

- 32.1. Ett företag ska återge händelser som inträffat efter **balansdagen** men innan årsredovisningen avges genom att justera beloppen eller redovisa inte tidigare medtagna poster, om händelsen bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Utdelningar

- 32.2. Ett företag som efter balansdagen har fastställt utdelning till **ägare** ska inte redovisa denna utdelning som en skuld per balansdagen.

Upplysningar

Upplysningar om händelser efter balansdagen som inte beaktas i balansräkningen och resultaträkningen

- 32.3. Ett företag ska lämna upplysningar om varje slag av väsentlig händelse efter balansdagen som inte beaktas. Upplysningen ska omfatta en beskrivning av händelsens karaktär och en uppskattning av dess finansiella effekt.

Kan den finansiella effekten inte uppskattas ska uppgift lämnas om detta.

Kommentarer till Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen

Tillämpningsområde

Kapitlet behandlar händelser efter **balansdagen** och beskriver principerna för redovisning och värdering samt vilka upplysningar som ska lämnas.

Med händelser efter balansdagen avses gynnsamma och ogynnsamma händelser som inträffat mellan balansdagen och den dag årsredovisningen avges. Dessa är av följande två slag:

- Händelser som bekräftar att förhållandena förelåg på balansdagen (händelser efter balansdagen som beaktas).
- Händelser som indikerar att förhållandena uppstått efter balansdagen (händelser efter balansdagen som inte beaktas).

Händelser efter balansdagen innefattar alla händelser som inträffat fram till den dag årsredovisningen avges, även om dessa händelser inträffat efter det att resultatet eller annan utvald finansiell information har tillkännagivits.

Redovisning och värdering

Händelser efter balansdagen som beaktas i balansräkningen och resultaträkningen

(punkt 32.1)

För att återge sådana händelser efter balansdagen som beaktas ska ett företag i årsredovisningen justera beloppen, inklusive tillhörande upplysningar, eller redovisa tidigare inte medtagna poster

Följande är exempel på händelser efter balansdagen som ska beaktas:

- Ett domstolsavgörande efter balansdagen som bekräftar att ett företag hade en befintlig förpliktelse på balansdagen. I ett sådant fall ska företaget justera eventuell tidigare redovisad **avsättning** eller redovisa en ny avsättning enligt kapitel 21. Ett domstolsavgörande får inte redovisas som en ansvarsförbindelse eftersom avgörandet är bevis som ska beaktas enligt kapitel 21.
- Information som erhålls efter balansdagen som visar att en tillgång redan på balansdagen hade minskat i värde eller att en tidigare gjord nedskrivning av en tillgång ska justeras, t.ex. information om
 - att en av företagets kunder gått i konkurs efter balansdagen vilket normalt bekräftar att företaget redan på balansdagen hade en förlust på en kundfordran som därför måste skrivas ned, och
 - varuförsäljning efter balansdagen som visar vilket nettoförsäljningsvärde dessa varor hade på balansdagen.
- Fastställande efter balansdagen av utgiften eller inkomsten för tillgångar som köpts respektive sålts före balansdagen.
- Fastställande efter balansdagen av det belopp som avser vinstdelning eller bonus, om företaget på balansdagen hade en **legal** eller **informell förpliktelse** att utge sådana belopp som en följd av händelser före balansdagen (se kapitel 28).
- Upptäckt av bedrägeri eller **fel**.

Händelser efter balansdagen som inte beaktas i balansräkningen och resultaträkningen

Sådana händelser som indikerar att vissa förhållanden har uppstått efter balansdagen får inte beaktas vid upprättandet av balansräkningen och resultaträkningen.

Ett exempel på en händelse efter balansdagen som inte får beaktas är en nedgång i marknadsvärdet på företagets placeringar mellan balansdagen och den dag årsredovisningen avges. En sådan värdenedgång hänförs normalt inte till placeringarnas värde på balansdagen utan återspeglar omständigheter som har uppstått efter balansdagen. Ett företag får därför inte redovisa värdenedgången eller uppdatera upplysningarna om placeringarna per balansdagen. Dock kan företaget behöva lämna upplysningar enligt punkt 32.3.

Ett annat exempel är när företaget har fått en fordran enligt ett domstolsavgörande efter balansdagen men innan årsredovisningen avges. En sådan fordran är en eventualtillgång på balansdagen som inte får redovisas (se kapitel 21). Enligt punkt 21.18 kan upplysning behöva lämnas. Fastställs beloppet för ett överenskommet skadestånd innan årsredovisningen avges ska dock en justering göras om skadeståndet inte har redovisats tidigare på grund av att beloppet inte kunde mätas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 2.11).

Utdelningar

(punkt 32.2)

Ett företag som efter balansdagen har fastställt utdelning till **ägare** ska inte redovisa denna utdelning som en skuld per balansdagen.

*Upplysningar***Upplysningar om händelser efter balansdagen som inte beaktas i balansräkningen och resultaträkningen**

(punkt 32.3)

Ett företag ska för varje slag av väsentlig händelse efter balansdagen som inte beaktas lämna upplysning om

- händelsens karaktär, och
- uppskattningen av dess finansiella effekt eller en uppgift om att en sådan uppskattning inte kan göras.

Nedan ges exempel på händelser efter balansdagen som inte beaktas men som normalt leder till att upplysning ska lämnas. Upplysningen ska spegla information som blir känd efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.

- Ett betydande rörelseförvärv eller en avyttring av ett större dotterföretag.
- Offentliggörande av en plan att avveckla en verksamhet.
- Betydande inköp av tillgångar, avyttringar eller planerade avyttringar av tillgångar eller expropriation av betydande tillgångar.

- En större produktionsanläggning förstörs på grund av brand.
- En större omstrukturering meddelas, eller påbörjas.
- Emission eller återköp av företagets skulder eller egetkapitalinstrument.
- Onormalt stora förändringar av priset på tillgångar eller i valutakurser.
- Förändringar i skattesatser eller skattelagar som är beslutade eller i praktiken beslutade och som har betydande inverkan på aktuella och uppskjutna skatter.
- Betydande åtaganden eller ansvarsförbindelser ingås, t.ex. genom att utfästa betydande garantier.
- Större rättstvist som påbörjas enbart på grund av händelser som inträffat efter balansdagen.

Kapitel 33 – Upplysningar om närstående

Uppgift om moderföretag

- 33.1. Ett företag som tillämpar detta allmänna råd ska lämna upplysningar enligt 5 kap. 26 § årsredovisningslagen (1995:1554) oavsett om företaget omfattas av en koncernredovisning eller inte.

Kommentarer till Kapitel 33 – Upplysningar om närstående

Tillämpningsområde

Kapitlet ska tillämpas på upplysningar om närstående vad gäller

- ställda säkerheter,
- lån till ledande befattningshavare,
- transaktioner med närstående fysiska eller juridiska personer,
- uppgift om moderföretag, samt
- uppgift om dotterföretag och vissa andra företag.

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Enligt 5 kap. 11 § andra stycket ÅRL ska upplysning lämnas om ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser till förmån för koncernföretag.

Lån till ledande befattningshavare

Enligt 5 kap. 12 § ÅRL ska upplysning lämnas om företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse för en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag. En motsvarande befattningshavare omfattar t.ex. en person som ingår i ledningen i ett handelsbolag.

Transaktioner med närstående

Enligt 5 kap. 12 a § ÅRL ska större företag med vissa undantag lämna upplysning om betydande transaktioner som på andra än marknadsmässiga villkor har genomförts med närstående. Av paragrafen framgår vilka kategorier som ska anses som närstående. Även publika aktiebolag som är mindre företag ska under vissa förutsättningar lämna upplysningar.

Av 5 kap. 12 b § ÅRL framgår vad upplysningen ska omfatta.

Uppgift om moderföretag

(punkt 33.1)

Enligt 5 kap. 26 § ÅRL ska ett företag som är dotterföretag lämna uppgift om namn, säte och organisations- eller personnummer för moderföretag i såväl den största som minsta koncern som företaget ingår i och som upprättar koncernredovisning. Uppgift ska också lämnas om var det går att få tillgång till koncernredovisningen för ett utländskt moderföretag.

Ett företag som tillämnar det allmänna rådet ska lämna dessa uppgifter oavsett om företaget omfattas av en koncernredovisning eller inte.

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag

Enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska ett moderföretag lämna vissa uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag.

Enligt 5 kap. 9 § ÅRL får en uppgift i vissa fall utelämnas.

Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar

Kommentarer till Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar

Tillämpningsområde

Kapitlet behandlar **jord- och skogsbruksverksamhet** samt utvinning av mineraltillgångar.

Definitioner

Jord- och skogsbruksverksamhet består av ett företags biologiska omvandling och skörd av **biologiska tillgångar** för försäljning eller för omvandling till **jord- och skogsbruksprodukter** eller till nya biologiska tillgångar.

Biologiska tillgångar är levande djur och levande växter.

Jord- och skogsbruksprodukter är de skördade produkterna av företagets **biologiska tillgångar**.

Redovisning

Vad gäller **jord- och skogsbruksverksamhet** får **biologiska tillgångar** inte värderas till verkligt värde enligt ÅRL. Sådana tillgångar redovisas därmed enligt allmänna regler för omsättnings- respektive anläggningstillgångar (se t.ex. kapitel 13 och 17).

Jord- och skogsbruksprodukter redovisas enligt kapitel 13.

Utvinning av mineraltillgångar ska redovisas enligt kapitel 17 och 18. En skyldighet att återställa en tillgång till ursprungligt skick ska redovisas enligt kapitel 21.

Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas

Tillämpning

35.1. Ett företag ska tillämpa detta kapitel första gången detta allmänna råd tillämpas.

Väljer ett företag att, efter en period då annan normgivning tillämpats, åter tillämpa detta allmänna råd, får inte kapitel 35 tillämpas ytterligare en gång.

Definitioner

35.2. **Tidpunkten för övergång** är första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett företag upprättar fullständig jämförande information enligt detta allmänna råd.

35.3. En **ingångsbalansräkning** är en **balansräkning** vid **tidpunkten för övergång**.

35.4. En **förstagångstillämpare** är ett företag som första gången tillämpar detta allmänna råd.

Jämförelsetal

35.5. En **förstagångstillämpare** ska räkna om jämförelsetalen till balansräkningen, resultaträkningen, **kassaflödesanalysen** och noterna enligt de nya tillämpade principerna och redovisa dem i årsredovisningen.

Ingångsbalansräkning

35.6. En förstagångstillämpare ska upprätta en **ingångsbalansräkning**.

Tillgångar, skulder och eget kapital

- 35.7. Ett företag ska, om inte annat framgår av punkterna 35.10–35.21, i **ingångsbalansräkningen**
- a) redovisa alla tillgångar och skulder som ska redovisas enligt detta allmänna råd,
 - b) omklassificera poster som enligt tidigare tillämpade **redovisningsprinciper** har redovisats som ett visst slag av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital men som enligt detta allmänna råd utgör ett annat slag av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital, samt
 - c) tillämpa detta allmänna råd vid värdering av alla tillgångar och skulder.

- 35.8. Ett företag får inte redovisa poster som tillgång eller skuld i **ingångsbalansräkningen** om de inte får redovisas som tillgång eller skuld enligt detta allmänna råd och om inte annat framgår av punkterna 35.10–35.21.
- 35.9. Finns det skillnader mellan de **redovisningsprinciper** som ett företag tidigare har tillämpat och principerna enligt detta allmänna råd ska de skillnadsbelopp som uppkommer redovisas direkt mot eget kapital i **ingångsbalansräkningen**.

Undantag från retroaktiv tillämpning

- 35.10. Finansiella tillgångar och skulder som enligt tidigare tillämpade **redovisningsprinciper** har tagits bort från balansräkningen får inte redovisas i **ingångsbalansräkningen**, om det är fråga om transaktioner som skett före **tidpunkten för övergång**.

Finansiella tillgångar och skulder, som enligt tidigare tillämpade redovisningsprinciper har redovisats i balansräkningen och som enligt detta allmänna råd skulle ha tagits bort från balansräkningen och som avser transaktioner före tidpunkten för övergång

- a) behöver inte tas med i ingångsbalansräkningen, eller
- b) får fortsätta att redovisas fram till avyttring eller reglering.

- 35.11. Säkringsredovisning avseende säkringsförhållanden som inte längre föreligger vid **tidpunkten för övergång** får inte ändras.

Föreligger säkringsförhållanden vid tidpunkten för övergång ska dessa redovisas till dess säkringsförhållandet upphör även om de inte uppfyller villkoren enligt kapitel 11.

- 35.12. En uppskattning och bedömning som gjorts före **tidpunkten för övergång** får inte ändras.

- 35.13. Utgifter som avser en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång om utgifterna har kostnadsförts tidigare räkenskapsår.

Lättnadsregler

- 35.14. Kapitel 19 behöver inte tillämpas på **rörelseförvärv** som gjorts före **tidpunkten för övergång**.

Väljer ett företag att räkna om ett rörelseförvärv enligt kapitel 19 ska alla rörelseförvärv räknas om på samma sätt.

- 35.15. Kapitel 26 behöver inte tillämpas på **eget kapitalinstrument** som företaget tilldelat före **tidpunkten för övergång**.

- 35.16. Vid omräkning av nettoinvesteringar i en **utlandsverksamhet** får ett företag bestämma att alla ackumulerade valutakursdifferenser vid **tidpunkten för övergång** är noll.
- 35.17. Punkt 22.6 behöver inte tillämpas på ett **sammansatt finansiellt instrument** som är utfärdat före **tidpunkten för övergång**.
- 35.18. En **uppskjuten skatteskuld** eller en **uppskjuten skattefordran** som hänför sig till **temporära skillnader** mellan skattemässigt värde och redovisat värde på tillgångar respektive skulder behöver inte redovisas i **ingångsbalansräkningen**, om uppgifterna inte kan tas fram utan oskäligen kostnad.
- 35.19. Ett avtal som trots att det inte har leasingavtalets juridiska form ska redovisas enligt kapitel 20, får redovisas i **ingångsbalansräkningen** utifrån de omständigheter som förelåg på **tidpunkten för övergång** i stället för omständigheterna vid avtalets ingående.
- 35.20. Utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats som enligt punkt 17.8 ingår i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** får beräknas vid **tidpunkten för övergång** i stället för den dag då förpliktelsen uppkom.

Praktiskt genomförbart att räkna om poster

- 35.21. Är det **praktiskt genomförbart** att räkna om en eller flera poster i **ingångsbalansräkningen** ska omräkningen göras vid ingången av innevarande räkenskapsår om detta är praktiskt genomförbart.

Upplysningar

- 35.22. En **förstagångstillämpare** ska lämna upplysning om att det är första gången detta allmänna råd tillämpas.
- 35.23. Upplysning ska lämnas om vilka poster som inte räknats om i ingångsbalansräkningen och skälen för detta.

Ett företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen ska lämna upplysning om detta.

- 35.24. En **förstagångstillämpare** ska i särskild not
- a) upplysa om vilka **redovisningsprinciper** som ändrats, och
 - b) presentera en avstämning genom att specificera förändringar vilka har redovisats direkt mot eget kapital i **ingångsbalansräkningen** med varje korrigerings på egen rad.

Avstämningen ska innefatta förändringen av eget kapital enligt fastställd balansräkning från året före tidpunkten för övergång till utgående omräknad balansräkning för jämförelseåret.

Kommentarer till Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas

Tillämpning

(punkt 35.1)

Kapitlet ska tillämpas första gången ett företag tillämpar det allmänna rådet (förstagångstillämpare) och det oavsett vilken normgivning företaget tidigare tillämpat.

Ett företag ska tillämpa kapitel 35 endast en gång. Ett företag som tidigare tillämpat det allmänna rådet och därefter valt att inte längre tillämpa det för ett eller flera räkenskapsår men senare väljer att åter tillämpa det, får inte tillämpa kapitel 35 ytterligare en gång. I stället ska företaget tillämpa reglerna om byte av redovisningsprincip (se kapitel 10).

Definitioner

(punkterna 35.2–35.4)

Tidpunkten för övergång är första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett företag upprättar fullständig jämförande information enligt det allmänna rådet. Det innebär att för ett företag som upprättar årsredovisning första gången enligt det allmänna rådet den 31 december 2011 är tidpunkten för övergång den 1 januari 2010.

En **ingångsbalansräkning** är en balansräkning vid **tidpunkten för övergång**.

En **förstagångstillämpare** är ett företag som första gången tillämpar det allmänna rådet.

Jämförelsetal

(punkt 35.5)

Ett företag ska, enligt 3 kap. 5 § ÅRL och kapitel 3, lämna jämförelsetal till balansräkningen, resultaträkningen, kassaflödesanalysen samt noter. En **förstagångstillämpare** ska räkna om dessa jämförelsetal enligt de nya tillämpade principerna och redovisa dem i årsredovisningen.

Ett företag behöver inte räkna om uppgifter i en flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen men ska i så fall lämna upplysning om omräkning inte skett.

Ingångsbalansräkning

(punkterna 35.6–35.21)

Vid övergång till det allmänna rådet ska en **förstagångstillämpare** upprätta en **ingångsbalansräkning** där det allmänna rådets redovisnings- och värderingsprinciper tillämpas retroaktivt. Det finns undantag och lättnader från den retroaktiva tillämpningen.

Tillgångar, skulder och eget kapital

(punkterna 35.7–35.9)

En **förstagångstillämpare** ska upprätta en **ingångsbalansräkning** per **tidpunkten för övergång**. Om inte annat framgår av punkterna 35.10–35.21 ska företaget i ingångsbalansräkningen

- redovisa alla tillgångar och skulder som ska redovisas enligt det allmänna rådet,
- omklassificera poster som enligt tidigare tillämpade redovisningsprinciper har redovisats som ett visst slag av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital men som enligt det allmänna rådet utgör ett annat slag av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital, samt
- tillämpa det allmänna rådet vid värdering av alla tillgångar och skulder.

Företaget får inte redovisa poster som tillgång eller skuld i ingångsbalansräkningen om de inte får redovisas som tillgång eller skuld enligt det allmänna rådet (se kapitel 2) och om inte annat framgår av punkterna 35.10–35.21.

Det kan finnas skillnader mellan de **redovisningsprinciper** som företaget tidigare har tillämpat och principerna enligt det allmänna rådet. De skillnadsbelopp som uppkommer ska redovisas direkt mot eget kapital i ingångsbalansräkningen per tidpunkten för övergång.

Undantag från retroaktiv tillämpning

(punkterna 35.10–35.13)

En retroaktiv tillämpning är inte tillåten i följande fall.

Borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder

Finansiella tillgångar och skulder som enligt tidigare tillämpade **redovisningsprinciper** har tagits bort från balansräkningen får inte redovisas i **ingångsbalansräkningen**, om det är fråga om transaktioner som skett före **tidpunkten för övergång**.

Finansiella tillgångar och skulder, som enligt tidigare tillämpade redovisningsprinciper har redovisats i balansräkningen och som enligt detta allmänna råd skulle ha tagits bort från balansräkningen och som avser transaktioner före tidpunkten för övergång

- behöver inte tas med i ingångsbalansräkningen, eller
- får fortsätta att redovisas fram till avyttring eller reglering.

Säkringsredovisning

Säkringsredovisning avseende säkringsförhållanden som inte längre föreligger vid **tidpunkten för övergång** får inte ändras.

Föreligger säkringsförhållanden vid tidpunkten för övergång ska dessa redovisas till dess säkringsförhållandet upphör även om de inte uppfyller villkoren enligt kapitel 11.

Uppskattningar och bedömningar

En uppskattning eller bedömning som gjorts före tidpunkten för övergång får inte ändras retroaktivt.

Internt upparbetade immateriella tillgångar

En förstagångstillämpare får inte redovisa utgifter som avser en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång om utgifterna har kostnadsförts tidigare räkenskapsår (se punkt 18.13).

Lättnadsregler

(punkterna 35.14–35.20)

En förstagångstillämpare får tillämpa en eller flera av följande lättnadsregler.

Rörelseförvärv

Kapitel 19 behöver inte tillämpas på rörelseförvärv som gjorts före **tidpunkten för övergång**. Väljer ett företag att räkna om ett sådant rörelseförvärv enligt kapitel 19 ska alla rörelseförvärv räknas om på samma sätt.

Aktierelaterade ersättningar

Kapitel 26 behöver inte tillämpas på egetkapitalinstrument som företaget tilldelat före **tidpunkten för övergång**.

Ackumulerade omräkningsdifferenser

Enligt kapitel 30 ska ett företag redovisa vissa effekter av ändrade valutakurser på nettoinvesteringar i utlandsverksamhet som en del i eget kapital i koncernredovisningen. Ett företag får välja att redovisa enligt kapitel 30 eller att bestämma att alla ackumulerade valutakursdifferenser (omräkningsdifferenser) är noll vid tidpunkten för övergång.

Sammansatta finansiella instrument

Enligt punkt 22.6 ska ett företag dela upp sammansatta finansiella instrument i en skuldkomponent och en egetkapitalkomponent. Ett instrument som utfärdats före tidpunkten för övergång behöver inte delas upp.

Uppskjutna inkomstskatter

Enligt kapitel 29 ska ett företag redovisa uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran som hänför sig till temporära skillnader mellan skattemässigt värde och redovisat värde på skulder respektive tillgångar. Ett företag behöver inte redovisa sådan per balansdagen uppskjuten skatt, om uppgifterna inte kan tas fram utan oskälig kostnad.

Vissa avtal innehållande leasing

Vissa avtal har inte ett leasingavtals juridiska form men överlåter rätten att använda en tillgång mot betalning (t.ex. outsourcingavtal, se kapitel 20). Ett avtal som trots att det inte har leasingavtalets juridiska form ska redovisas enligt kapitel 20, får redovisas i **ingångsbalansräkningen** utifrån de omständigheter som förelåg på **tidpunkten för övergång** i stället för omständigheterna vid avtalets ingående.

Materiella anläggningstillgångar

Enligt punkt 17.8 ingår beräknade utgifter i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång. Ett företag får välja att beräkna dessa utgifter vid tidpunkten för övergång i stället för den dag då förpliktelsen uppkom.

Praktiskt ogenomförbart att räkna om poster

(punkt 35.21)

Är det praktiskt ogenomförbart att räkna om en eller flera poster i ingångsbalansräkningen ska omräkningen göras vid ingången av innevarande räkenskapsår om det är praktiskt genomförbart. Blir det praktiskt genomförbart först vid ett senare tillfälle får inte detta kapitel tillämpas. Upplýsning ska lämnas i årsredovisningen om vilka poster som inte räknats om i ingångsbalansräkningen.

Upplýsningar

(punkterna 35.22–35.24)

En förstagångstillämpare ska lämna upplýsning om att det är första gången det allmänna rådet tillämpas.

Upplýsning ska lämnas i årsredovisningen om vilka poster som inte räknats om i ingångsbalansräkningen och skälen för detta.

Ett företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen ska lämna upplýsning om detta.

Företaget ska även i särskild not

- upplysa om vilka redovisningsprinciper som ändrats, och
- presentera en avstämning genom att specificera förändringar vilka har redovisats direkt mot eget kapital i **ingångsbalansräkningen** med varje korrigering på egen rad.

Avstämningen ska innefatta förändringen av eget kapital enligt fastställd balansräkning från året före tidpunkten för övergång till utgående omräknad balansräkning för jämförelseåret.

Bilaga 1 – Definitioner

Begrepp	AR (Kom)	Definition
Aktuell skatt	29	Inkomstskatt för innevarande räkenskapsår som avser årets skattepliktiga resultat och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.
Ansvarsförbindelse	21	• En möjlig förpliktelse till följd av 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 • en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.
Avgiftsbestämda planer	28	Planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka ett företag betalar fastställda avgifter till ett annat företag och företaget inte har någon legal eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.
Avskrivning	17	En systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.
Avskrivningsbart belopp	17	En tillgångs anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat restvärde .
Avsättning	(21)	En skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.
Balansdagen	*	Sista dagen i det räkenskapsår som årsredovisningen avser.
Bestämmande inflytande	9	En rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.
Biologiska tillgångar	(34)	Levande djur och levande växter.
Bruttoinvestering i ett leasingavtal	20	Summan av • de minimileasavgifter som leasgivaren erhåller enligt ett finansiellt leasingavtal, och • eventuellt ej garanterat restvärde som leasgivaren erhåller.
Eget kapital	2	Skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade

		skulder.
Egetkapitalinstrument	22	Varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.
Entreprenadavtal	23	Ett särskilt framförhandlat avtal om ett uppdrag som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.
Ersättningar efter avslutad anställning	28	Ersättningar som utgår efter avslutad anställning med undantag av ersättningar vid uppsägning.
Ersättningar till anställda	28	Alla former av ersättningar som ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.
Ersättningar vid uppsägning	28	Ersättningar som lämnas på grund av - företagets beslut att avsluta en anställning innan den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller - en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.
Eventualtillgång	21	En möjlig tillgång till följd av 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.
Fel	10	Utelämnande eller felaktighet i årsredovisningen för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, tillförlitlig information som - fanns tillgänglig när respektive årsredovisning avgavs, och - rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats vid upprättandet och utformningen av respektive årsredovisningar.
Finansiellt leasingavtal	20	Ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasgivaren till leasagaren. Ett avtal om hyra av lokal är inte ett finansiellt leasingavtal om det inte är ett sale and leaseback-avtal.
Finansieringsverksamhet	7	Utgörs av åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning.
Finansiell ställning	(2)	Relationen mellan ett företags tillgångar, skulder och eget kapital i balansräkningen.
Forskning	18	Planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny

		vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.
Företag	1	En fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078). Med företag avses i detta allmänna råd även en koncern.
Företag för särskilt ändamål	9	Ett företag som är bildat för att uppnå ett begränsat och väldefinierat syfte.
Förlustkontrakt	21	Ett kontrakt, där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet.
Förmånsbestämda planer	28	Andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer .
Förstagångstillämpare	35	Ett företag som första gången tillämpar det allmänna rådet.
Förvaltningsfastighet	16	En är en fastighet som innehas av en ägare eller en leasagare enligt ett leasingavtal i syfte att • generera hyresinkomster, • generera värdestegring, eller • en kombination av a och b.
Förvaltningstillgångar	28	Tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse. Försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående till företaget är också förvaltningstillgång om ersättningen enligt försäkringsbrevet • endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar enligt en förmånsbestämd plan, och • inte är tillgänglig för företagets egna fordringsägare och kan återföras till företaget endast om ersättningen ▪ är större än vad som behövs för att täcka företagets samtliga relaterade förpliktelser, eller ▪ återförs till företaget för att ersätta detta för redan betalda ersättningar efter avslutad anställning.
Gemensamt bestämmande inflytande	15	Föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet.
Gemensamt styrt företag	15	Ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilken varje samägare äger andelar.
Geografisk marknad	8	Ett visst land eller en grupp länder där företaget har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter.

Goodwill	19	Den skillnad som uppkommer om förvärvarens andel av det verkliga värdet netto på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder är lägre än anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten enligt punkt 19.8.
IFRS-företag	1	Företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.
Immateriell tillgång	18	En identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form.
Implicit ränta	23	Den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet: • Gällande ränta för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet • En ränta som diskonterar instrumentets nominella belopp till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.
Informell förpliktelse	21	En förpliktelse till följd av att företaget • på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, samt • därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.
Ingångsbalansräkning	35	En balansräkning vid tidpunkten för övergång .
Inkomstskatter	29	Samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på företagets skattepliktiga resultat samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag vid utdelning till det rapporterande företaget.
Intäkt	2	En ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller en minskning av skulders värde som medför en ökning av eget kapital. Tillskott från ägare som ökar eget kapital är inte en intäkt.
Investeringsverksamhet	7	Utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet likvida medel.
Joint venture	15	Ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter

		gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten. Joint venture kan ha formen av gemensamt styrda verksamheter, gemensamma tillgångar eller gemensamt styrda företag.
Jord- och skogsbruksprodukter	(34)	De skördade produkterna av företagets biologiska tillgångar .
Jord- och skogsbruksverksamhet	(34)	Ett företags biologiska omvandling och skörd av biologiska tillgångar för försäljning eller för omvandling till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.
Kassaflöden	7	In- och utflöden av likvida medel.
Kassaflödesanalys	7	En finansiell rapport som innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av ett företags likvida medel och i vilken räkenskapsårets kassaflöden hänförs till den löpande verksamheten , investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten .
Kassagenererande enhet	27	Den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.
Koncernredovisning	(9)	En redovisning för ett moderföretag och dess dotterföretag upprättad som om dessa var en enda ekonomisk enhet.
Kortfristiga ersättningar	28	Ersättningar som förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av ersättningar vid uppsägning.
Kostnad	2	En minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde som medför en minskning av eget kapital. Överföringar till ägare som minskar eget kapital är inte en kostnad.
Leasingavtal	20	Ett avtal enligt vilket en leasgivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning.
Leasingavtalets implicita ränta	20	Den diskonteringsats som för leasgivaren vid leasingavtalets början resulterar i att summan av nuvärdet av minimileasavgifterna och ej garanterat restvärde överensstämmer med summan av det verkliga

		värdet för det leasade objektet och leasgivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.
Legal förpliktelse	21	En förpliktelse till följd av • ett kontrakt, • lagstiftning, eller • annan laglig grund.
Likvida medel	7	• Kassamedel, • disponibla tillgodohavanden hos banker samt motsvarande institut, och • kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.
Lånekostnader	25	Ränta och andra kostnader som uppkommer när ett företag lånar kapital.
Löpande verksamhet	7	Utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet .
Marginell låneränta	20	Den räntesats som leasagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande leasingavtal.
Materiell anläggningstillgång	17	En fysisk tillgång som förväntas bli använd under mer än ett räkenskapsår om företaget innehar tillgången för • produktion eller distribution av varor eller tjänster, • uthyrning till andra, eller • administrativa ändamål.
Minimileasavgifterna	20	De betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasagaren till leasgivaren under leasingperioden med tillägg av • för leasagaren, eventuellt belopp som garanteras av denne eller av denne närstående företag, eller • för leasgivaren, eventuella restvärden som garanterats av leasagaren eller denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.
Minoritetsintresse	(9)	Den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar hänförliga till egetkapitalinstrument som inte, direkt eller indirekt genom dotterföretag, ägs av moderföretaget.
Monetära poster	30	Kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.
Negativ goodwill	19	Den skillnad som uppkommer om förvärvarens andel av

		det verkliga värdet netto på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder är högre än anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten enligt punkt 19.8.
Nettoförsäljningsvärde	(13)	Det uppskattade försäljningspriset i den löpande verksamheten efter avdrag för uppskattade kostnader för färdigställande och kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.
Nettoinvestering i ett leasingavtal	20	Bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till leasingavtalets implicita ränta .
Nuvärde	*	Det diskonterade värdet av framtida kassaflöden.
Nyttjandeperiod	17	Den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas eller det antal tillverkade enheter eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången.
Nyttjandevärdet	27	Nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till.
Oberoende verksamhetsgren	8	En del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.
Offentliga bidrag	24	Stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.
Omvärderingsförluster	(2)	Orealiserade förluster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde .
Omvärderingsvinster	(2)	Orealiserade vinster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde .
Operationellt leasingavtal	20	Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal .
Praktiskt ogenomförbart	21	Ett krav är praktiskt ogenomförbart om företaget inte kan tillämpa det trots varje rimlig ansträngning för att göra det.
Realisationsförlust	(2)	Förlust vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar.
Realisationsvinst	(2)	Vinst vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar.
Redovisat värde	*	Det belopp till vilket en tillgång eller skuld redovisas i

		balansräkningen.
Redovisningsprinciper	(10)	De principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett företag tillämpar vid upprättandet och utformningen av årsredovisningen.
Redovisningsvaluta	30	Den valuta i vilken företaget upprättar sin års- och koncernredovisning.
Relevans	(2)	Informationen är relevant när den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.
Restvärde	17	Det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.
Resultat	2	Skillnaden mellan redovisade intäkter och redovisade kostnader under ett räkenskapsår.
Retroaktiv tillämpning	(10)	Tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats.
Rörelseförvärv	19	Ett rörelseförvärv innebär att separata företag eller verksamheter förs samman till en rapporterende enhet.
Samägare	15	Delägare i ett joint venture .
Sannolikt	2	Mer troligt än inte.
Skattekostnad/ skatteintäkt	29	Summan av aktuell skatt och uppskjuten skatt
Skattepliktigt resultat	29	Det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av aktuell skatt enligt gällande skatteregler.
Skuld	2	En befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.
Temporär skillnad	29	Skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld.
Tidpunkten för övergång	35	Första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett företag upprättar fullständig jämförande information enligt det allmänna rådet.
Tillförlitlig	(2)	Informationen är tillförlitlig om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel.
Tillgång	2	En resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som

		förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.
Uppdrag	23	Tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt entreprenadavtal .
Uppskjuten skatt	29	Inkomstskatt för skattepliktigt resultat framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.
Uppskjuten skattefordran	29	Representerar en reduktion av framtida inkomstskatt som hänför sig till • avdragsgilla temporära skillnader, • skattemässiga underskottsavdrag, och • andra outnyttjade skatteavdrag.
Uppskjuten skatteskuld	29	Inkomstskatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som ska regleras i framtiden.
Utlandsverksamhet	30	Ett dotterföretag, intresseföretag, joint venture eller filial där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet.
Utländsk valuta	30	Annan valuta än företagets redovisningsvaluta .
Utveckling	18	Att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.
Variabel avgift	20	Den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit.
Varor i lager	13	Omsättningstillgångar som är • avsedda att säljas i den löpande verksamheten, • under tillverkning för att säljas, eller • i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.
Verkligt värde	2	Det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.
Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader	27	Det pris som ett företag beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen.
Verksamhet eller rörelse	19	En integrerad mängd aktiviteter och tillgångar som bedrivs och styrs i syfte att ge

		• avkastning till investerare, eller • lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt och proportionellt till deltagare.
Värdering	(2)	Värdering innebär att fastställa det belopp till vilket ett företag ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i årsredovisningen.
Väsentlig	(2)	Informationen i årsredovisningen är väsentlig och därför relevant om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen.
Årsredovisning	3	En årsredovisning består av • förvaltningsberättelse, • resultaträkning, • balansräkning, • eventuell rapport över förändring i eget kapital, • eventuell kassaflödesanalys, och • noter.
Återvinningsvärdet	27	Det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet för en tillgång eller en kassagenererande enhet.
Ägare	9	Innehavare av finansiella instrument som klassificerats som eget kapital i det ägda företags redovisning.
Ändrad uppskattning och bedömning	10	Innebär en ändring av företagets bedömning av aktuell status på, och uppskattning av förväntade framtida ekonomiska fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, tillgångar och skulder.
Övriga långfristiga ersättningar	28	Ersättningar som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställda tjänat in ersättningen, med undantag av ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning.

Ord i fet stil som är definierade i kapitel 11 och 26.		
Ord	AR	Förekommer i
Aktierelaterade ersättningar	26	28
Effektivräntemetoden	11	20,22, 23, 25
Finansiella tillgångar	11	18,9
Finansiella skulder	11	
Sammansatta finansiella instrument	11	22
Upplupet anskaffningsvärde	11	2