

2013-02-15

Blekinge tingsrätt  
Box 319  
371 25 Karlskrona**Yttrande i mål nr [REDACTED] angående redovisning av borgensåtagande som ansvarsförbindelse****YTTRANDE**

Enligt god redovisningssed ska ett borgensåtagande redovisas i balansräkningen inom linjen som ansvarsförbindelse. Att utelämna ett borgensåtagande är inte i överensstämmelse med god redovisningssed.

**MOTIVERING****Frågan**

Frågan som remitterats till Bokföringsnämnden (BFN) från Blekinge tingsrätt är om det är god redovisningssed att inte redovisa ett borgensåtagande inom linjen.

**Förutsättningarna**

Ett borgensåtagande om [REDACTED] kronor tecknades år 2004 av [REDACTED] för [REDACTED]. Efter det att borgensåtagandet tecknats köpte [REDACTED] (bolaget) aktierna i [REDACTED] som därefter fusionerades in i bolaget.

I bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2004-01-01--2005-06-30, 2005-07-01--2006-06-30 samt 2006-07-01--2007-06-30 har borgensåtagandet inte redovisats inom linjen som ansvarsförbindelse.

I de aktuella årsredovisningarna anges tillämpade redovisningsprinciper på följande sätt:

Årsredovisning 2004-01-01--2005-06-30

”Årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd.”

Årsredovisning 2005-07-01--2006-06-30

”Årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd.”

Årsredovisning 2006-07-01--2007-06-30

”Tillämpade redovisningsprinciper överensstämmer med årsredovisningslagen samt uttalanden och allmänna råd från Bokföringsnämnden. När allmänna råd från Bokföringsnämnden saknas har vägledning hämtats från Redovisningsrådets rekommendationer och i tillämpliga fall från uttalanden av FAR SRS. När så är fallet anges detta i särskild ordning nedan. Principerna är oförändrade jämfört med föregående år.”

### **Lagregler och kompletterande normgivning**

I 3 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, anges att som avsättningar ska sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias.

I bilaga 1 till ÅRL anges uppställningsformen för balansräkningen. Enligt uppställningsformen ska posterna inom linjen redovisas enligt följande:

*Poster inom linjen*

*Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser*

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

3 kap. 9 § ÅRL bygger på artikel 14 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet (rådets direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa bolagsformer). Artikel 14 lyder enligt följande:

Alla ansvarsförbindelser skall, i den mån de inte måste redovisas som skulder, antecknas under balansräkningen eller i noter och därvid delas in efter de olika slag av sådana förbindelser som den nationella lagstiftningen erkänner, med särskild uppgift om varje ställd säkerhet. Förekommer ansvarsförbindelser för anknutna företag skall dessa förbindelser redovisas särskilt.

I förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 del II s. 87) angavs nedanstående skäl för att redovisa panter och ansvarsförbindelser såsom poster inom linjen:

Skyldigheten att lämna uppgifter om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser har flera motiv. Den som skall lämna krediter till företaget har intresse av att få veta hur stor andel av tillgångarna som är ställda som säkerhet för skulder och andra förpliktelser samt vilka ansvarsförbindelser som har lämnats. Utgångspunkten bör således vara att alla åtaganden som medför en belastning i någon form på bolagets tillgångar skall framgå av balansräkningen och i vart fall redovisas inom linjen eller i noterna.

Artikel 14 i det fjärde direktivet måste uppfattas som en skyldighet att redovisa inte bara sådana förpliktelser som enligt svensk rätt anses som ansvarsförbindelser utan också panter och andra ställda säkerheter. Redovisningen av dessa förpliktelser får göras ”under balansräkningen”. Direktivet möjliggör således för Sverige att, liksom hittills, kräva att upplysningar om ställda panter och ansvarsförbindelser redovisas i balansräkningen inom linjen. Enligt regeringens mening bör denna reglering behållas.

Enligt direktivet skall ”ansvarsförbindelserna” delas upp enligt reglerna i den nationella rättsordningen. Det innebär bl.a. att panter och därmed jämförliga säkerheter bör redovisas åtskilt från övriga ansvarsförbindelser och att varje särskilt slag av säkerhet bör redovisas för sig.

I författningskommentaren till uppställningsformen för balansräkningen i ÅRL anges diskonterade växlar och borgensförbindelser som exempel på vad som ska redovisas som poster inom linjen under Övriga ansvarsförbindelser (prop. 1995/96:10 del II s. 281).

Någon kompletterande normgivning från BFN om avsättningar och ansvarsförbindelser fanns inte de aktuella räkenskapsåren. Dock kunde företag som tillämpade BFN:s normgivning, enligt punkt 6 i BFN:s allmänna råd (BFNAR

2000:2) om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden, söka vägledning i de normer från Redovisningsrådet som inte anpassats av BFN.

I Redovisningsrådets rekommendation RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar definieras ansvarsförbindelse i punkten 10 under rubriken Tillämpningsområde enligt nedan. Rekommendationen är tillämplig för finansiella rapporter som upprättas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2002.

En ansvarsförbindelse är

a) ett möjligt åtagande som härrör från inträffade händelse och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir eller

b) ett åtagande som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att

I det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller

II åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

I Bilaga 5 i samma rekommendation anges vad gäller ansvarsförbindelser bl.a. följande:

---

Rådet har också diskuterat om det är möjligt att avstå från att lämna upplysning om avtal som innebär ett åtagande från företagets sida, exempelvis en borgensförbindelse, med hänvisning till att sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten. Även om denna situation teoretiskt kan uppstå anser Rådet att borgensförbindelser och liknande åtaganden är av sådan karaktär att det praktiskt taget aldrig kan anses att sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten. Slutsatsen är mot denna bakgrund att upplysning skall lämnas om förekomsten av sådana avtal (under rubriken ansvarsförbindelser).

---

### **BFN gör följande bedömning**

Det BFN har att yttra sig över är om det är god redovisningssed att inte redovisa ett borgensåtagande inom linjen. Frågan som BFN har att ta ställning till blir då om ett borgensåtagande är ett sådant åtagande som omfattas av de poster som ska redovisas inom linjen.

En årsredovisning ska redovisa ett företags ekonomiska utveckling och ställning vid en viss tidpunkt. Årsredovisningen har bl.a. till syfte att ge information till företagets intressenter och de ska kunna använda årsredovisningen som besluts- och kontrollunderlag i sina relationer med företaget. Informationen i årsredovisningen

ska vara relevant och tillförlitlig samt ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Förpliktelser som är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias ska redovisas som avsättningar enligt 3 kap. 9 § ÅRL. Åtaganden som inte uppfyller kraven för att redovisas som avsättning ska prövas om de är att hänföra till sådana ansvarsförbindelser som ska redovisas i årsredovisningen.

Ansvarsförbindelser definieras inte i ÅRL. När det gäller skyldigheten att i årsredovisningen lämna uppgifter om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser framgår det emellertid av förarbetena till ÅRL att utgångspunkten är att alla åtaganden som innebär en belastning i någon form på ett företags tillgångar ska framgå av balansräkningen eller i vart fall redovisas inom linjen som pant eller ansvarsförbindelse. Prövningen om åtaganden, som inte uppfyller kraven för att redovisas som avsättning, ska redovisas inom linjen som ansvarsförbindelser innefattar en bedömning av sannolikheten för att ett framtida utflöde av resurser kommer att ske. När det gäller ett borgensåtagande kan dock sannolikheten för ett utflöde aldrig anses vara så liten att det kan komma ifråga att underlåta att upplysa om åtagandet. Borgensförbindelser anges dessutom i författningskommentaren till balansräkningsschemat i bilaga 1 till ÅRL som exempel på ansvarsförbindelser som ska redovisas inom linjen under Övriga ansvarsförbindelser (prop. 1995/96:110 s. 281). Den definition av ansvarsförbindelser som finns i RR 16 är förenlig med ÅRL och dess förarbeten och får enligt BFN anses ha gällt även i de fall företag inte uttryckligen tillämpat Redovisningsrådets normgivning.

Enligt BFN var det inte god redovisningssed att underlåta att redovisa ett borgensåtagande inom linjen.

Detta yttrande har beslutats av BFN vid sammanträde den 15 februari 2013. Caisa Drefeldt har anmält jäv och därför inte deltagit i beslutet.

Olle Stenman  
ordförande

Maria Albanese  
föredragande