

BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA RÅD

ISSN 1404-5761

Utgivare: Stefan Pärnhem, Bokföringsnämnden, Box 7849, 103 99 STOCKHOLM

BFNAR 2025:3

Allmänna råd om ändring i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning;

beslutat den 16 juni 2025.

Bokföringsnämnden beslutar i fråga om nämndens allmänna råd
(BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning

dels att punkterna 4.14, 6.7 och 7.21 ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före punkterna 6.7 och 7.21 ska utgå,

dels att punkterna 1.3, 1.5, 1.7, 3.5, 3.6, 4.1, 6.1, 7.1, 7.4, 9.9, 10.12, 12.1, 12.76, 14.1, 14.12, 15.16, 19.1, 19.8, 20.1, 21.1, 21.15, 23.7, 23.21, 24.9, 26.2–26.4 och 26.18 samt rubriken närmast före punkt 19.29 ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 38 kap., och fyra nya punkter, 5.4, 10.14, 19.29 och 21.22 samt närmast före punkt 5.4 en ny rubrik av följande lydelse.

- 1.3 Detta allmänna råd ska, med undantag av **IFRS-företag**, tillämpas av alla **företag** som tillämpar årsredovisningslagen (1995:1554) när en **finansiell rapport** upprättas.

Detta allmänna råd ska dock inte tillämpas av företag som har valt att tillämpa följande normgivning:

- a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.
- b) Kompletterande redovisningsregler för juridiska personer, RFR 2, från Rådet för hållbarhets- och finansiell rapportering.

Detta allmänna råd ska inte heller tillämpas av företag som enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:3) om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering ska tillämpa RFR 2.

- 1.5 Om detta allmänna råd ger otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska ytterligare vägledning sökas i följande ordning:
- a) Bestämmelser i detta allmänna råd som behandlar liknande och relaterade transaktioner, händelser och förhållanden.
 - b) Definitioner, grundläggande principer samt värdering av och kriterier i kapitel 2 för att redovisa en **tillgång, skuld, intäkt** eller **kostnad** i balansräkningen respektive resultaträkningen.

Om vägledning inte går att få enligt första stycket, får vägledning sökas i internationella redovisningsstandards som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandards. I det fallet ska även rekommendationer från Rådet för hållbarhets- och finansiell rapportering tillämpas.

- 1.7 Ett **företag** ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion.
- 3.5 Större **företag** ska, utöver de jämförelsetal som ska lämnas enligt 7 kap. 8 § fjärde meningen och 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), även lämna jämförelsetal i samtliga noter med undantag av noten om **redovisningsprinciper** och noten om disposition av vinst eller förlust.
- 3.6 Den **finansiella rapporten** ska utöver de uppgifter som ska lämnas enligt 2 kap. 5 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554), i förekommande fall, innehålla följande information:
- a) Det tidigare företagsnamnet, om **företaget** bytt namn under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut.
 - b) Huruvida den finansiella rapporten avser en koncern eller ett enskilt företag.
 - c) **Balansdag** och det räkenskapsår som den finansiella rapporten upprättas för.
 - d) **Redovisningsvaluta**.
 - e) Den måtenhet med vilken beloppen är angivna i den finansiella rapporten.

- 4.1 Detta kapitel ska tillämpas när balansräkningen i en **finansiell rapport** upprättas.

Kostnadsslagsindelad resultaträkning

- 5.4 Utgifter som är hänförliga till **företagets** tillverkning av varor eller anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i en kostnadsslagsindelad resultaträkning.

- 6.1 Detta kapitel ska tillämpas när räkenskapsårets förändringar i **eget kapital** ska specificeras i den **finansiella rapporten**.

Kapitlet ska även tillämpas vid redovisning av tillskott och koncernbidrag i juridisk person (se punkterna 6.3–6.5).

- 7.1 Detta kapitel ska tillämpas när en **kassaflödesanalys** upprättas.

Kapitlet ska även tillämpas på en frivilligt upprättad kassaflödesanalys.

- 7.4 **Likvida medel** är

- a) kassamedel,
- b) disponibla tillgodohavanden hos banker och andra kreditinstitut, och
- c) kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Företagets andel av medel på ett koncernkonto får behandlas som likvida medel.

- 9.9 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets redovisade resultat.

Är det redovisade värdet på andelen negativt, ska en **skuld** redovisas.

- 10.12 Ett **företag** ska rätta ett väsentligt **fel** i den **finansiella rapport** som upprättas närmast efter upptäckten av felet. Företaget ska rätta felet genom att

- a) 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.

Ett mindre företag får även rätta felet genom att räkna om den ingående balansen för tillgångar, skulder och eget kapital för det räkenskapsår som den finansiella rapporten avser.

- 10.14 Ett mindre **företag** som med stöd av punkt 10.12 tredje stycket inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten.

- 12.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **finansiella instrument** av **företag** som har valt att värdera instrumenten enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554) med undantag för företag som avses i tredje stycket.

Har ett företag valt att värdera finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen, ska kapitel 12 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument, med undantag för instrument som omfattas av punkt 12.2.

Ett företag som har valt att tillämpa 4 kap. 14 b § tredje stycket årsredovisningslagen får inte tillämpa detta kapitel. Företaget ska då tillämpa de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder på samtliga finansiella instrument.

Ett företag som har valt att inte värdera finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen får inte tillämpa detta kapitel. Ett sådant företag ska tillämpa kapitel 11.

Kapitel 12 får inte tillämpas i juridisk person om kapitel 11 tillämpas på **koncernredovisningen**.

I punkt 12.82 finns särskilda regler för juridisk person.

- 12.76 Ett **inbäddat derivat** ska skiljas från värdkontraktet och redovisas som ett **derivatinstrument**, om
- a) det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker inte är nära förknippade med värdkontraktets ekonomiska egenskaper och risker,
 - b) ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet skulle uppfylla definitionen på ett derivatinstrument, och

- c) det sammansatta instrumentet inte tillhör
 - a. värderingskategorin Finansiella tillgångar eller finansiella skulder som innehas för handel, eller
 - b. värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas och företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i resultaträkningen.

14.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett ägarföretag redovisar andelar i intresseföretag.

Punkterna 14.2–14.11 ska tillämpas i **koncernredovisningen**.

Punkterna 14.12–14.14 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person.

14.12 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar ägarföretagets andel av handelsbolagets redovisade resultat.

Är det redovisade värdet på andelen negativt, ska en **skuld** redovisas.

15.16 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar **samägarens** andel av handelsbolagets redovisade resultat.

Är det redovisade värdet på andelen negativt ska en **skuld** redovisas.

19.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **rörelseförvärv** med undantag av

- a) rörelseförvärv mellan företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande, och
- b) rörelseförvärv i vilka separata företag eller verksamheter tillsammans bildar ett **joint venture** (se kapitel 15).

Kapitlet ska också tillämpas vid redovisning av **goodwill** både vid **förvärvstidpunkten** och senare.

I punkt 19.29 finns särskilda regler för juridisk person.

19.8 Om avtalsvillkoren föreskriver att köpeskillingen ska justeras baserat på framtida händelser, ska beloppet av denna justering ingå i anskaffningsvärdet om det vid **förvärvstidpunkten** är **sannolikt** att köpeskillingen kommer att justeras enligt avtalsvillkoren och beloppet kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

Om köpeskillingen justeras på grund av förhållanden som uppstått efter förvärvstidpunkten, redovisas justeringen i resultaträkningen.

Redovisning i juridisk person

- 19.29 Om avtalsvillkoren föreskriver att en köpeskillning ska justeras baserat på framtida händelser, ska beloppet av en justering enligt punkt 19.8 andra stycket läggas till eller dras ifrån anskaffningsvärdet även om köpeskillningen justeras på grund av förhållanden som uppstått efter **förvärvstidpunkten**.
- 20.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av samtliga **leasingavtal** med undantag av
- a) licensavtal (se kapitel 18), och
 - b) leasingavtal som redovisas som **operationella leasingavtal** och som är **förlustkontrakt** (se kapitel 21).

I punkt 20.29 finns särskilda regler för juridisk person.

- 21.1 Detta kapitel ska tillämpas på **avsättningar, eventalförpliktelser** och **eventualtillgångar** med undantag av avsättningar i samband med
- a) **kontrakt som verkställs längre fram** och som inte är förlustbringande,
 - b) **leasingavtal** (se kapitel 20),
 - c) **entreprenadavtal** (se kapitel 23),
 - d) förpliktelser avseende **ersättningar till anställda** (se kapitel 28), och
 - e) **inkomstskatt** (se kapitel 29).

Trots det som sägs i första stycket ska detta kapitel tillämpas på leasingavtal som redovisas som **operationella leasingavtal** och som har blivit **förlustkontrakt**.

I punkterna 21.21 och 21.22 finns särskilda regler för juridisk person.

- 21.15 En **eventualtillgång** är en möjlig **tillgång** till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom **företagets** kontroll, inträffar eller uteblir. Om det har blivit så gott som säkert att ett inflöde av resurser kommer att uppstå, ska en tillgång redovisas.
- 21.22 I juridisk person ska en justering av avsättning för köpeskillning vid rörelseförvärv redovisas enligt punkt 19.29.
- 23.7 Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat sägs i andra och tredje styckena.

Om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden och delarna och beloppen kan identifieras separat, ska en transaktion redovisas i delar.

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.

- 23.21 Uppdragsinkomsten ska redovisas som **intäkt** med utgångspunkt i färdigställandegraden på **balansdagen**. Ett **företag** ska följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna varje balansdag.

- 24.9 I juridisk person får ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en omsättningstillgång minska **tillgångens** anskaffningsvärde.

Ett offentligt bidrag i form av lagertillgångar får redovisas till noll kronor.

- 26.2 **Aktierelaterade ersättningar** är ersättningar till parter, inklusive anställda, som levererat varor eller tjänster till **företaget** där ersättningen regleras antingen med företagets **egetkapital-instrument** eller med kontanter eller andra tillgångar till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets egetkapital-instrument.

Såsom aktierelaterade ersättningar räknas även motsvarande ersättningar från ett annat företag i samma koncern.

- 26.3 **Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** är ersättningar genom vilka **företaget** eller ett annat företag i samma koncern förvärvar varor eller tjänster som ersättning för företagets **egetkapitalinstrument**.

- 26.4 **Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** är ersättningar genom vilka **företaget** eller ett annat företag i samma koncern förvärvar varor eller tjänster genom att företaget eller ett annat företag i koncernen ådrar sig **skulder** till leverantören av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets **egetkapitalinstrument**.

- 26.18 Ger ett avtal om **aktierelaterade ersättningar** ett **företag** eller dess motpart rätt att avgöra om transaktionen ska regleras med kontanter eller andra tillgångar eller genom att emittera **egetkapital-instrument**, ska företaget redovisa transaktionen som **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter**, om inte annat anges i andra stycket.

Ett företag ska redovisa transaktioner till följd av sådana avtal som anges i första stycket som **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**, om

- a) företaget brukar reglera avtal om aktierelaterade ersättningar genom att emittera egetkapitalinstrument, eller
- b) rätten att välja inte är affärsmässigt motiverad därför att det belopp som ska regleras med kontanter inte står i relation till och sannolikt är lägre än det **verkliga värdet** för egetkapitalinstrumentet.

Kapitel 38 – Särskilda regler för bostadsrättsföreningar

Tillämpningsområde

38.1 Detta kapitel ska tillämpas av **företag** som är bostadsrättsföreningar.

En bostadsrättsförening ska även tillämpa kapitel 1–35 om inte annat framgår av detta kapitel.

Förvaltningsberättelse

Viktiga förhållanden

- 38.2 I en bostadsrättsförening avses med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av **företagets** verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554)
- a) om föreningen är eller inte är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229),
 - b) om föreningen innehar marken med tomträtt eller med äganderätt,
 - c) om föreningens fastighet eller tomträtt har del i en samfällighet, och
 - d) om föreningen har eller inte har en aktuell underhållsplan.

Om föreningen innehar marken med tomträtt, ska upplysning lämnas om den tidpunkt till vilken fastighetsägaren tidigast kan säga upp tomträtten till upphörande. Upplysningen ska även innehålla uppgift om när avgäldsperioden går ut och avgälden ska omförhandlas.

Om föreningens fastighet eller tomträtt har del i en samfällighet, ska upplysningen även innehålla uppgift om vad samfälligheten förvaltar.

Rättvisande översikt över utvecklingen

- 38.3 En bostadsrättsförening ska, utöver de nyckeltal som ska lämnas enligt 6 kap. 3 a § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), även lämna upplysning i förvaltningsberättelsen om nyckeltalen

- a) skuldsättning per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt, och
 - b) årsavgifternas andel i procent av totala rörelseintäkter.
- 38.4 Om ett nyckeltal enligt 6 kap. 3 a § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) eller ett nyckeltal enligt punkt 38.3 inte är representativt för de enskilda bostadsrätterna ska detta anges.
- 38.5 De nyckeltal som bostadsrättsföreningen ska lämna enligt 6 kap. 3 a § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) eller enligt punkt 38.3 ska lämnas för räkenskapsåret och de tre föregående åren.
- 38.6 Med årsavgift avses årsavgift enligt bostadsrättslagen (1991:614).
- 38.7 Nyckeltalet skuldsättning per kvadratmeter enligt 6 kap. 3 a § första stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas genom att de räntebärande skulderna på **balansdagen** divideras med summan av antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt och antalet kvadratmeter upplåtna med hyresrätt.
- Skuldsättning per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt enligt punkt 38.3 a ska beräknas genom att de räntebärande skulderna på balansdagen divideras med antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt.
- 38.8 Nyckeltalet sparande per kvadratmeter enligt 6 kap. 3 a § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas genom att justerat resultat divideras med summan av antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt och antalet kvadratmeter upplåtna med hyresrätt.
- Med justerat resultat enligt första stycket avses årets resultat ökat med årets avskrivningar, årets kostnad för utrangeringar och årets kostnad för planerat underhåll. Intäkter eller kostnader som är väsentliga och som inte är en del av den normala verksamheten ska dras av respektive läggas till.
- 38.9 Nyckeltalet räntekänslighet enligt 6 kap. 3 a § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas genom att föreningens räntebärande skulder på **balansdagen** divideras med föreningens **intäkter** från årsavgifter enligt punkt 38.6 under räkenskapsåret.
- 38.10 Nyckeltalet energikostnad per kvadratmeter enligt 6 kap. 3 a § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas genom att bostadsrättsföreningens **kostnader** för värme, el och vatten divideras med summan av antalet kvadratmeter upplåtna med bostadsrätt och antalet kvadratmeter upplåtna med hyresrätt.

Om kostnader för värme, el eller vatten inte ingår i årsavgiften ska upplysning lämnas om detta.

- 38.11 Nyckeltalet årsavgifternas andel i procent av de totala rörelseintäkterna enligt punkt 38.3 b ska beräknas genom att årsavgifterna enligt punkt 38.6 divideras med bostadsrättsföreningens totala rörelseintäkter.

Upplysning vid förlust

- 38.12 I upplysningen enligt 6 kap. 3 a § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska föreningen ange på vilket sätt föreningens framtida ekonomiska åtaganden ska finansieras.

Balansräkning

Materiella och immateriella anläggningstillgångar

- 38.13 När bostadsrättsföreningens byggnader delas upp på betydande komponenter enligt punkt 17.4, ska de delar av byggnaden som inte omfattas av föreningens underhållsansvar hänföras till byggnadens stomme, om delarna inte redovisas som separata komponenter.

Eget kapital

- 38.14 Medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas i egen post under rubriken Bundet eget kapital i balansräkningen.
- 38.15 Reservering av medel för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reservering ska göras och beslutet verkställs.

Användning av medel enligt första stycket ska redovisas som en omföring från bundet till fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs.

Kassaflödesanalys

- 38.16 I kassaflödesanalysen får föreningens andel av medel på ett klientmedelskonto hos föreningens ekonomiska förvaltare anses som **likvida medel**.

Noter

Nettoomsättning

- 38.17 Upplysning ska lämnas om vad som ingår i posten Nettoomsättning i resultaträkningen. Beloppen av olika slag av **intäkter** ska anges.

Upplysning ska även lämnas om vad som ingår i föreningens årsavgifter.

-
1. Detta allmänna råd gäller från och med den 16 juni 2025 och ska tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2025. Ett företag som inleder sin verksamhet efter den 30 juni 2025 och har förlängt räkenskapsår ska dock tillämpa det allmänna rådet redan för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2025, om räkenskapsåret ska avslutas den 31 december 2026 eller senare.
 2. Ett företag, som byter från att redovisa enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) till följd av att företaget inte får tillämpa det allmänna rådet i dess nya lydelse enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2025:2) om ändring i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag, får tillämpa bestämmelserna i kapitel 35 utan den begränsning som följer av punkt 35.1.

STEN ANDERSSON

Stefan Pärnhem