

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING


Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Vägledning till BFNAR 2012:1

Utkast 2021

<i>Företag för särskilt ändamål, SPE</i>	
<i>Allmänt råd</i>	<p>9.3 Har upphävts (BFNAR 2021:X) Ett företag för särskilt ändamål är ett företag som är bildat för att uppnå ett begränsat och väldefinierat syfte.</p> <p>Ett företag för särskilt ändamål ska omfattas av koncernredovisningen om moderföretaget har bestämmande inflytande utan att vara ägare.</p> <p>Pensions- och personalstiftelser ska inte omfattas av koncernredovisningen även om moderföretaget har bestämmande inflytande.</p>
<i>Kommentar</i>	<p>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 eller ett handelsbolag. Ett SPE bildas ofta med långtgående begränsningar vad gäller styrelsens, förvaltarens eller ledningens möjligheter att fatta beslut om den löpande verksamheten.</p> <p>Koncernredovisningen ska omfatta sådana SPE som moderföretaget har ett bestämmande inflytande över. Utöver vad som framgår av 1 kap. 4 § ÅRL, kan följande omständigheter tyda på att ett moderföretag har ett bestämmande inflytande över ett SPE:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verksamheten i ett SPE bedrivs för moderföretagets räkning i enlighet med dess behov. • Moderföretaget har den slutliga beslutanderätten över verksamheten i ett SPE även om beslut om den löpande verksamheten har delegerats. • Moderföretaget har rätt att erhålla huvuddelen av förmånerna i ett SPE och kan därför vara exponerat för de risker som är förknippade med verksamheten i detta SPE. • Moderföretaget står för huvuddelen av de risker som är förknippade med ägandet av ett SPE eller dess tillgångar.
Tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas	
<i>Lagtext</i>	<p>7 kap. 8 § ÅRL²</p> <p>Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen ska var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen ska göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–23 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag ska 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. med undantag för 10 a och 10 b §§.</p>

² 7 kap. 18–23 §§ ÅRL behandlar hur företag ska räknas in i koncernredovisningen (se kapitel 19). 7 kap. 25–30 §§ ÅRL behandlar hur andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska räknas in i koncernredovisningen (se kapitel 14 och 15).

<i>Kommentar</i>	Exempel på när en <u>interimspost</u> normalt ska redovisas som tillgång är om det kan bli aktuellt med en återbetalning eller om tillgången går att sälja.
<i>Allmänt råd</i>	18.7 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.
<i>Kommentar</i>	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.
	<i>Kostnadsföringsmodellen</i>
<i>Allmänt råd</i>	18.8 Enligt kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som kostnader när de uppkommer. (BFNAR 2021:X)  (Ctrl) ▾
	<i>Aktiveringsmodellen</i>
<i>Kommentar</i>	Aktiveringsmodellen innebär att samtliga utgifter som uppkommer under <u>forskningsfasen</u> ska <u>kostnadsföras</u> när de uppkommer (se punkt 18.11) och att samtliga utgifter som uppkommer under utvecklingsfasen ska aktiveras när förutsättningarna enligt punkt 18.12 är uppfyllda.
<i>Allmänt råd</i>	18.9 Ett företag som tillämpar aktiveringsmodellen ska dela upp arbetet med att ta fram en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång i a) en <u>forskningsfas</u> , och b) en utvecklingsfas. Kan inte <u>forskningsfasen</u> särskiljas från utvecklingsfasen, ska arbetet anses tillhöra enbart <u>forskningsfasen</u> .
<i>Allmänt råd</i>	18.10 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.
<i>Kommentar</i>	Exempel på forskningsverksamhet är <ul style="list-style-type: none"> • verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap, • sökandet efter, utvärderingen av och det slutliga urvalet av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,

	inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång (lager och materiella anläggningstillgångar).
	<i>Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod</i>
<i>Allmänt råd</i>	18.19 Det avskrivningsbara beloppet för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden .
<i>Allmänt råd</i>	18.20 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.
<i>Allmänt råd</i>	18.21 Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag .
<i>Kommentar</i>	Faktorer som kan indikera att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med föregående balansdag är t.ex. förändrad användning, teknisk utveckling och att företaget gjort en nedskrivningsprövning. En förändring av nyttjandeperioden kan medföra att restvärdet behöver omprövas. Även det omprövade restvärdet ska uppskattas till prisen vid anskaffningstillfället. En ändring av nyttjandeperioden är en ändrad uppskattning och bedömning , se kapitel 10.
<i>Allmänt råd</i>	18.22 Avskrivning av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas.
	<i>Avskrivningsmetod</i>
<i>Allmänt råd</i>	18.23 Företaget 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. Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag . (BFNAR 2021:X)