Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Vägledning till BFNAR 2012:1

Uppdaterad 2023-12-12

BFN
BOKFÖRINGSNÄMNDEN

BFN
BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Innehållsförteckning

Inledning **10**

Förkortningslista **11**

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2012:1) och kommentarer **12**

Kapitel 1 – Tillämpning 12
Definitioner 12
Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd? 12
Tillämpning av detta allmänna råd 15
Kapitel 2 – Begrepp och principer 16
Tillämpningsområde 16
Grundläggande principer 17
Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader 21
Värderingsgrunder 25
Kapitel 3 – Utformning av de finansiella rapporterna och förvaltningsberättelsens innehåll 26
Tillämpningsområde 26
Utformning 27
Förvaltningsberättelsens innehåll 30
Redovisning i juridisk person 38
Kapitel 4 – Balansräkning 40
Tillämpningsområde 40
Balansräkningens uppställningsform och innehåll 41
Klassificering av tillgångar och skulder 44
Eget kapital i koncernbalansräkningen 46
Redovisning i juridisk person 47
Kapitel 5 – Resultaträkning 48
Tillämpningsområde 48
Resultaträkningens uppställningsform och innehåll 48
Kapitel 6 – Förändring i eget kapital 52
Tillämpningsområde 52
Specifikation av förändringar i eget kapital 52
Redovisning av tillskott och koncernbidrag i juridisk person 53
Omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar 54
Kapitel 7 – Kassaflödesanalys 55
Tillämpningsområde och definitioner 55

BFN
BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten ... 57
Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten ... 58
Kassaflöden som får nettoredovisas ... 59
Kassaflöden i utländsk valuta ... 59
Räntor och utdelningar ... 59
Inkomstskatter ... 60
Transaktioner som inte medför betalningar ... 60
Noter ... 60
Redovisning i juridisk person ... 61
Kapitel 8 – Noter ... 61
Tillämpningsområde ... 61
Noternas struktur och innehåll ... 61
Noter för mindre och större företag ... 62
Ytterligare noter för större företag ... 66
Vissa noter i juridisk person enligt årsredovisningslagen ... 71
Kapitel 9 – Koncernredovisning och andelar i dotterföretag ... 72
Tillämpningsområde ... 72
Koncernredovisning ... 72
Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person ... 79
Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel ... 81
Tillämpningsområde ... 81
Byte av redovisningsprincip ... 81
Ändrad uppskattning och bedömning ... 84
Rättelse av fel ... 85
Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet ... 86
Tillämpningsområde ... 86
Byte av redovisningsprincip ... 87
Definitioner ... 88
När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen? ... 89
Värdering vid det första redovisningstillfället ... 89
Värdering efter det första redovisningstillfället ... 91
Borttagande från balansräkningen ... 96
Säkringsredovisning ... 97
Sammansatta finansiella instrument ... 102

Noter ... 103
Redovisning i juridisk person ... 105
Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen ... 106
Tillämpningsområde ... 106
Byte av redovisningsprincip ... 109
Värderingskategorier ... 109
När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen? ... 111
Värdering vid det första redovisningstillfället ... 112
Värdering efter det första redovisningstillfället ... 112
Verkligt värde ... 114
Nedskrivningar ... 117
Borttagande från balansräkningen ... 119
Säkringsredovisning ... 120
Inbäddade derivat ... 126
Noter ... 127
Redovisning i juridisk person ... 129
Kapitel 13 – Varulager ... 129
Tillämpningsområde och definition ... 129
Värdering ... 130
Noter ... 137
Redovisning i juridisk person ... 137
Kapitel 14 – Intresseföretag ... 137
Tillämpningsområde ... 137
Koncernredovisning ... 138
Redovisning av andelar i intresseföretag i juridisk person ... 143
Kapitel 15 – Joint venture ... 145
Tillämpningsområde ... 145
Gemensamt styrda verksamheter ... 145
Gemensamma tillgångar ... 146
Gemensamt styrda företag i koncernredovisningen ... 146
Noter ... 149
Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i juridisk person ... 149
Kapitel 16 – Noter om förvaltningsfastigheter ... 150
Tillämpningsområde ... 150
Definition och klassificering ... 151

Noter ... 152
Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar ... 152
Tillämpningsområde ... 152
Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen? ... 153
Redovisning till bestämd mängd och fast värde ... 154
Värdering vid det första redovisningstillfället ... 154
Värdering efter det första redovisningstillfället ... 156
Borttagande från balansräkningen ... 160
Noter ... 161
Redovisning i juridisk person ... 162
Kapitel 18 – Immateriella tillgångar utom goodwill ... 162
Tillämpningsområde ... 162
Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen? ... 163
Värdering vid det första redovisningstillfället ... 168
Värdering efter det första redovisningstillfället ... 170
Borttagande från balansräkningen ... 174
Noter ... 175
Redovisning i juridisk person ... 176
Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill ... 176
Tillämpningsområde ... 176
Redovisning av rörelseförvärv ... 178
Kapitel 20 – Leasingavtal ... 187
Tillämpningsområde ... 187
Klassificering av leasingavtal ... 187
Leasetagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal ... 188
Leasetagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal ... 191
Leasegivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal ... 191
Leasegivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal ... 193
Sale-and-lease-back-transaktioner ... 195
Redovisning i juridisk person ... 196
Kapitel 21 – Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar ... 196
Tillämpningsområde ... 196
Avsättningar ... 197
Eventualförpliktelser ... 200
Eventualtillgångar ... 201
Noter ... 201

Redovisning i juridisk person ... 203
Kapitel 22 – Skulder och eget kapital ... 203
Tillämpningsområde ... 203
Klassificering ... 204
Redovisning ... 205
Kapitel 23 – Intäkter ... 207
Tillämpningsområde ... 207
Värdering av intäkter ... 208
Identifiering av en transaktion ... 209
Försäljning av varor ... 210
Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal ... 211
Ränta, royalty och utdelning ... 214
Noter ... 214
Redovisning i juridisk person ... 215
Kapitel 24 – Offentliga bidrag ... 217
Tillämpningsområde ... 217
Redovisning av offentliga bidrag ... 217
Noter ... 218
Redovisning i juridisk person ... 219
Kapitel 25 – Låneutgifter ... 219
Tillämpningsområde ... 219
Redovisning ... 219
Noter ... 220
Redovisning i juridisk person ... 221
Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar ... 221
Tillämpningsområde och definitioner ... 221
Redovisning ... 221
Värdering ... 222
Koncernplaner ... 226
Sociala avgifter ... 226
Noter ... 226
Kapitel 27 – Nedskrivningar ... 227
Tillämpningsområde ... 227
Nedskrivning ... 228
Återföring av en nedskrivning ... 233
Särskilt om goodwill ... 234

Noter ... 235
Kapitel 28 – Ersättningar till anställda ... 235
Tillämpningsområde och definition ... 235
Kortfristiga ersättningar ... 236
Ersättningar efter avslutad anställning ... 237
Övriga långfristiga ersättningar ... 241
Ersättningar vid uppsägning ... 242
Koncernplaner ... 242
Noter ... 243
Redovisning i juridisk person ... 243
Kapitel 29 – Inkomstskatter ... 244
Tillämpningsområde ... 244
Aktuell skatt ... 244
Uppskjuten skatt ... 245
Presentation ... 250
Noter ... 250
Redovisning i juridisk person ... 251
Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser ... 251
Tillämpningsområde ... 251
Omräkning av poster i utländsk valuta ... 252
Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet ... 253
Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet ... 254
Noter ... 255
Redovisning i juridisk person ... 255
Kapitel 31 – Höginflationsländer ... 255
Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen ... 256
Tillämpningsområde ... 256
Redovisning ... 256
Noter ... 258
Kapitel 33 – Noter om närstående ... 259
Tillämpningsområde ... 259
Ställda säkerheter, garantiåtaganden och andra ekonomiska åtaganden ... 259
Lån till ledande befattningshavare ... 259
Transaktioner med närstående ... 260
Redovisning i juridisk person ... 262
Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar ... 263
Tillämpningsområde ... 263

Redovisning ... 263
Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas ... 263
Tillämpning ... 263
Jämförelsetal ... 264
Ingångsbalansräkning ... 264
Noter ... 269
Redovisning i juridisk person ... 269
Kapitel 36 – Särskilda regler för stiftelser och företag som drivs under stiftelseliknande former ... 269
Tillämpningsområde ... 269
Förvaltningsberättelse ... 270
Balansräkning ... 270
Resultaträkning ... 270
Förändring i eget kapital ... 270
Kassaflödesanalys ... 270
Gåvor och erhållna bidrag ... 271
Lämnade bidrag och anslag ... 273
Pensionsstiftelse ... 273
Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet ... 273
Noter ... 275
Redovisning i juridisk person ... 276
Kapitel 37 – Särskilda regler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar ... 277
Tillämpningsområde ... 277
Förvaltningsberättelse ... 277
Balansräkning ... 278
Resultaträkning ... 278
Förändring i eget kapital ... 278
Kassaflödesanalys ... 278
Medlemsavgifter, gåvor och erhållna bidrag ... 278
Lämnade bidrag ... 281
Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för det ideella ändamålet ... 281
Noter ... 282
Redovisning i juridisk person ... 284
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser ... 284

BFN
BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Exempel **286**

Exempel 1 Kassaflödesanalys (indirekt metod) **286**
Kassaflödesanalys 289
Exempel 2 Kassaflödesanalys (direkt metod) **291**
Kassaflödesanalys 292
Exempel 3 Rörelseförvärv (80 %) **293**
Exempel 4 Rörelseförvärv (förvärv av ytterligare andelar) **295**
Exempel 5 Avyttring av andelar i dotterföretag **298**

Bilaga 1 – Definitioner **302**

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. I uppdraget ingår att verka för att regelverket är enkelt och anpassat till användarens behov. Som ett led i detta har BFN beslutat om ett allmänt råd om Årsredovisning och koncernredovisning med tillhörande vägledning (K3).

BFN har i K3 samlat den normgivning som ska tillämpas när årsredovisning och koncernredovisning upprättas. K3 har tagits fram inom den ram som ÅRL ger. Kapitelindelningen följer i huvudsak International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), vilken också utgjort en av utgångspunkterna. K3 är dock ett självständigt regelverk. Normgivningsarbetet har också påverkats av sambandet mellan redovisning och beskattning, befintlig normgivning samt tillämpad redovisningspraxis.

Grundläggande för K3 är att det är ett principbaserat regelverk. Detta framgår tydligast av kapitel 2 som behandlar begrepp och principer. I vissa fall avviker en regel från principerna i kapitel 2 till följd av t.ex. bestämmelser i ÅRL.

K3 ska tillämpas i sin helhet. Ger K3 otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska vägledning i första hand sökas i bestämmelser i K3 som behandlar liknande och relaterade frågor. I andra hand ska vägledning sökas i kapitel 2. Eftersom K3 är principbaserat kan oreglerade frågor som regel lösas utifrån bestämmelserna i kapitel 2.

K3 är huvudregelverket för att upprätta årsredovisning och koncernredovisning. Ett företag som är mindre (se 1 kap. 4 § ÅRL) kan välja ett förenklat regelverk, t.ex. Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2). Värderingsreglerna är samma för alla som tillämpar K3. Vad gäller tilläggsupplysningar behöver dock mindre företag som tillämpar K3 inte lämna upplysningar som enligt ÅRL endast behöver lämnas av större företag.

K3 har en struktur med lagtext och kommentarer i direkt anslutning till en eller flera punkter i det allmänna rådet. De begrepp som är definierade är markerade med fetstil och finns samlade i en bilaga. Dessutom finns illustrativa exempel om kassaflödesanalys och koncernredovisning. Är lagtexten i ÅRL ändrad jämfört med grundförfattningen (SFS 1995:1554) anges ändringsförfattningens löpnummer i Svensk författningssamling sist i lagtextrutan.

I K3 används begreppet finansiell rapport som avser såväl en årsredovisning som en koncernredovisning. Reglerna är gemensamma för koncern och juridisk person. I de fall ett kapitel innehåller särskilda regler för juridisk person framgår det av den första punkten i kapitlet.

K3 innehåller även särskilda kapitel för stiftelser och företag som drivs under stiftelseliknande former (kapitel 36) samt för ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar (kapitel 37). I dessa kapitel finns regler som dessa företag ska använda i stället för eller utöver bestämmelserna i kapitel 1–35.

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BRL	Bostadsrättslagen (1991:614)
FL	Lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	Internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2012:1) och kommentarer

Kapitel 1 – Tillämpning

Definitioner

Allmänt råd

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.

Regler som avser juridiska personer får även tillämpas av fysiska personer som upprättar en finansiell rapport enligt detta allmänna råd.

Allmänt råd

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.

Kommentar

Definitionen av ett IFRS-företag omfattar således bara moderföretag och inte övriga företag i en koncern. I definitionen ingår både de företag som enligt förordningen ska upprätta koncernredovisning enligt IFRS och de företag som med stöd av 7 kap. 33 § ÅRL frivilligt gör det.

Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?

Lagtext

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

1. <u>företag</u>: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,
2. <u>andelar</u>: aktier och andra andelar i juridiska personer,
3. <u>nettoomsättning</u>: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
4. <u>större företag</u>:

– företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

5. <u>mindre företag</u>: företag som inte är större företag,
6. <u>större koncerner</u>:

– koncerner där moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
– koncerner där något av dotterföretagen är ett sådant företag som avses i 1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller
– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:
a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
7. mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.
Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:
– balansomslutning 48 miljoner kronor,
– nettoomsättning 96 miljoner.
Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2015:813)

Kommentar

Elimineringar mellan koncernföretagen behöver inte göras när gränsvärdet bestäms om de högre gränsvärdena 48 respektive 96 miljoner kronor i 1 kap. 3 § andra stycket ÅRL används. Det räcker i sådana fall att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och jämföra de framräknade beloppen med de förhöjda gränsvärdena.

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL
Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget
1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.
Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans
1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

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) Rådet för finansiell rapporterings rekommendation Redovisning för juridiska personer (RFR 2). (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt punkt 3.2 är en finansiell rapport en koncernredovisning eller en årsredovisning

Följande företag ska alltid tillämpa det allmänna rådet, såvida företaget inte ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS:

- Ett större företag.
- Ett moderföretag i en större koncern.
- 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 (BFNAR 2006:11) om gränsvärden.

Ett företag som inte är ett IFRS-företag men som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder som antagits av Europeiska kommissionen i enlighet med artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder får välja att tillämpa RFR 2 i stället för det allmänna rådet, se Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:3) om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering.

Bestämmelser om privata respektive publika aktiebolag finns i ABL. Ett publikt aktiebolag som är ett mindre företag får inte välja att tillämpa BFNAR 2016:10

Årsredovisning i mindre företag beroende på den möjlighet till spridning av aktier m.m. som ges enligt ABL och de högre krav på årsredovisningen som ställs.

Tillämpning av detta allmänna råd

Allmänt råd

1.4 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet.

Kommentar

Punkt 1.4 innebär att annan normgivning endast ska tillämpas när det anges i det allmänna rådet.

I ÅRL finns ett antal bestämmelser som endast gäller större företag. Dessa bestämmelser behöver inte tillämpas av mindre företag som tillämpar det allmänna rådet. T.ex. är det, enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL, endast större företag som ska presentera en **kassaflödesanalys**. Mindre företag behöver därför inte tillämpa kapitel 7 i det allmänna rådet. Bestämmelserna i ÅRL som endast gäller publika aktiebolag behöver inte tillämpas av aktiebolag som inte är publika.

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

Enligt 7 kap. 12 § ÅRL (se kapitel 9) 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.

Allmänt råd

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 redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om

tillämpning av internationella redovisningsstandarder. I det fallet ska även rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering tillämpas.

Kommentar Eftersom det allmänna rådet är principbaserat kan oreglerade frågor i stort sett alltid lösas utifrån punkt 1.5 b. Att söka vägledning i IASB:s normgivning torde därför bli aktuellt endast undantagsvis.

Även vid tillämpning av punkt 1.5 gäller att informationen i den finansiella rapporten ska vara begriplig, **tillförlitlig, relevant** och **väsentlig** (se punkt 2.8).

Begrepp och principer samt värderingsgrunder ska tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser, dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag (se punkt 2.3).

Allmänt råd 1.6 Tillämpas detta allmänna råd inte i sin helhet får **företaget** inte ange att den **finansiella rapporten** är upprättad enligt det allmänna rådet.

Kommentar 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 den finansiella rapporten är upprättad enligt det allmänna rådet.

Annan normgivning från Bokföringsnämnden

Allmänt råd 1.7 Ett **företag** ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion.

Ett företag får tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:1) om vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset.

En bostadsrättsförening ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2023:1) om kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrätts-föreningars årsredovisning. (BFNAR 2023:3)

Kommentar Det allmänna rådet anger endast hur den finansiella rapporten ska upprättas varför även normgivning som rör t.ex. BFL ska tillämpas.

Kapitel 2 – Begrepp och principer

Tillämpningsområde

Allmänt råd 2.1 När en **finansiell rapport** upprättas ska begrepp och principer i detta kapitel tillämpas, om inte annat anges i lag, annan författning eller i särskilda regler i detta allmänna råd.

Kommentar

Enligt punkt 3.2 är en finansiell rapport en **koncernredovisning** eller en årsredovisning.

Kapitlet behandlar grundläggande principer och värderingsgrunder samt innehåller definitioner och kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen.

Syftet med en finansiell rapport är att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning, **resultat** och **kassaflöden**. Informationen ska vara användbar som underlag för användarnas beslut i ekonomiska frågor.

Grundläggande principer

Kommentar

När en finansiell rapport upprättas ska hänsyn tas till ett antal grundläggande **redovisningsprinciper**.

Väsentlighetsprincipen

Lagtext

2 kap. 3 a § ÅRL

Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följden av avvikelsen inte är väsentlig.

Följden av en avvikelse ska anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Lag (2015:813)

Kommentar

Möjligheten till avvikelse är generell och omfattar upprättandet av den finansiella rapportens samtliga delar. Med konsolidering avses här redovisning av innehav i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag.

Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig bör postens eller felets relativa storlek beaktas samt hänsyn tas till de aktuella förhållandena i det enskilda fallet. Enskilda uppgifter och poster ska vidare bedömas mot bakgrund av andra liknande uppgifter och poster. Även om de var för sig inte är väsentliga kan de ändå vara väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av företaget och därmed också påverkar en användares beslut.

Övriga grundläggande principer

Lagtext

2 kap. 4 § ÅRL

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

1. Företaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

b) hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

c) hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.
6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Om ett företag med stöd 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

--- Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 7 § ÅRL tillämpas 2 kap. 4 § även för koncernredovisningen.

Fortlevnadsprincipen

Kommentar

En finansiell rapport 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. Vid bedömningen av företagets förmåga att fortsätta verksamheten ska företagsledningen beakta all tillgänglig information om framtiden, vilken är minst tolv månader efter **balansdagen** men inte begränsad till det.

Tillämpas inte fortlevnadsprincipen ska ett företag lämna upplysning enligt 5 kap. 5 § ÅRL. Upplysning ska även lämnas i förvaltningsberättelsen (se punkt 3.8).

Allmänt råd

2.2 Om det vid bedömningen av **företagets** fortlevnadsförmåga föreligger eller förutses händelser eller förhållanden som medför betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska ett större företag lämna upplysning om skälen för tvivlen. (BFNAR 2016:9)

Konsekvent tillämpning och jämförbarhet

Allmänt råd

2.3 Begrepp och principer samt värderingsgrunder ska tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser, dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag.

Kommentar Användare ska ges möjlighet att jämföra finansiella rapporter som företaget lämnat över en längre period för att kunna bilda sig en uppfattning om trender i företagets finansiella ställning och resultat. Användare ska också ges möjlighet att jämföra olika företags finansiella rapporter. Det innebär att begrepp och principer samt värderingsgrunder behöver tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag. Användare ska därför informeras om de redovisningsprinciper som tillämpats när den finansiella rapporten upprättades, om eventuella ändringar av sådana principer samt om effekten av sådana ändringar (se kapitel 10).

Försiktighet

Allmänt råd 2.4 Bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet så att värdet på **tillgångar** och **intäkter** inte överskattas eller värdet på **skulder** och **kostnader** inte underskattas, när den **finansiella rapporten** upprättas.

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

Periodisering

Kommentar Periodiseringsprincipen innebär att intäkter och kostnader som avser räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkt för betalning.

Individuell värdering

Kommentar Principen om individuell värdering innebär att posternas beståndsdelar ska värderas var för sig (post för post-värdering).

Kvittning

Allmänt råd 2.5 **Tillgångar** och **skulder** samt **intäkter** och **kostnader** får endast kvittas mot varandra, om det krävs eller tillåts i detta allmänna råd.

Allmänt råd 2.6 Fordringar och **skulder** får endast kvittas mot varandra om det finns en rätt enligt lag eller avtal. (BFNAR 2012:5)

Kontinuitet

Kommentar Kontinuitetsprincipen innebär att den ingående balansen för varje räkenskapsår måste stämma överens med närmast föregående räkenskapsårs utgående balans.

Ekonomisk innebörd framför juridisk form

Allmänt råd

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

Kommentar

Att transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd innebär att de inte alltid redovisas i enlighet med sin juridiska form (substance over form). Redovisning i enlighet med ekonomisk innebörd ökar tillförlitligheten i den finansiella rapporten.

Kvalitativa egenskaper

Begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig information

Allmänt råd

2.8 Informationen i den **finansiella rapporten** ska vara begriplig, **tillförlitlig**, **relevant** och väsentlig.

Kommentar

Informationen i en finansiell rapport ska presenteras så att den är begriplig för användare som har 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.

Av 2 kap. 3 a § ÅRL följer att informationen är väsentlig om den kan förväntas påverka de beslut en användare fattar på grundval av informationen.

Allmänt råd

2.9 Informationen i en **finansiell rapport** är **tillförlitlig** om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel.

Kommentar

En finansiell rapport 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. Användarna ska kunna förlita sig på att informationen på ett korrekt sätt utvisar vad den sägs utvisa eller vad den rimligen kan antas utvisa.

Informationen i en finansiell rapport ska vara aktuell. Om publicering av informationen dröjer kan den förlora i aktualitet. Företaget kan behöva väga nyttan av tidig rapportering mot nyttan av mer tillförlitlig information. Aktualitet ska även vägas mot tillförlitlighet för att på bästa sätt tillgodose användarnas behov av information för ekonomiska beslut.

Allmänt råd

2.10 Informationen i en **finansiell rapport** 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.

Allmänt råd

2.11 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Informationens relevans påverkas av dess karaktär, väsentlighet och aktualitet. Utelämnad information kan medföra att informationen blir felaktig eller vilseledande och därför varken tillförlitlig eller relevant.

Avvägning mellan nytta och kostnad

Kommentar 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 har nytta av informationen och nyttan av informationen tillfaller ofta en bred skara av externa användare. Den finansiella rapporten hjälper t.ex. 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

Definitioner

Finansiell ställning

Kommentar Ett företags finansiella ställning beskrivs av förhållandet mellan dess tillgångar, skulder och eget kapital i balansräkningen. Dessa begrepp definieras nedan.

Vissa poster kan uppfylla definitionen på en tillgång eller en skuld men får trots det inte redovisas som tillgång respektive skuld därför att kriterierna i punkt 2.18 inte är uppfyllda.

<u>Tillgångar</u>

Allmänt råd 2.12 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.

Kommentar 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. Även en kostnadsbesparing kan innebära framtida ekonomiska fördelar.

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 leasad egendom en tillgång om företaget har det bestämmande inflytandet över de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången.

Skulder

Allmänt råd

2.13 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.

Kommentar

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 aktuellt uttalande som tillräckligt utförligt 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 **egetkapitalinstrument**. En förpliktelse kan också upphöra på annat sätt, t.ex. genom att en kreditgivare avstår från eller förlorar sina rättigheter.

Eget kapital

Allmänt råd

2.14 **Eget kapital** är skillnaden mellan redovisade **tillgångar** och redovisade **skulder**.

Resultat

Allmänt råd

2.15 **Resultat** är skillnaden mellan redovisade **intäkter** och redovisade **kostnader** under ett räkenskapsår.

Kommentar

Resultat kan vara vinst eller förlust.

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 nedan.

Redovisning av intäkter och kostnader i resultaträkningen är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder redovisas i balansräkningen. Kriterierna för i vilka fall intäkter och kostnader ska redovisas i resultaträkningen framgår av punkt 2.18.

Intäkter

Allmänt råd

2.16 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.

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

Realisationsvinster, dvs. vinster vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar, samt **omvärderingsvinster** dvs. orealiserade vinster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde, är exempel på poster som uppfyller definitionen på en intäkt och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten.

Kostnader

Allmänt råd 2.17 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.

Kommentar 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, dvs. förluster vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar, samt **omvärderingsförluster**, dvs. orealiserade förluster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde, är exempel på poster som uppfyller definitionen på en kostnad och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten.

Kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen

Allmänt råd 2.18 En **tillgång** eller **skuld** enligt punkt 2.12 respektive punkt 2.13 samt en **intäkt** eller **kostnad** enligt punkt 2.16 respektive punkt 2.17 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 i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas.

Kommentar Underlåtenhet att redovisa poster som uppfyller kriterierna i punkt 2.18 kan inte rättfärdigas genom att förhållandet framgår av upplysning om tillämpade redovisningsprinciper, notupplysning eller av annan form av information.

Sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar

Allmänt råd 2.19 **Sannolikt** innebär att något är mer troligt än inte.

Kommentar Begreppet sannolikt i punkt 2.18 a tar sikte på osäkerheten i det inflöde 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 den dag då den finansiella rapporten är upprättad (se kapitel 32). Bedömningen ska göras individuellt för varje enskild post eller för en grupp när det gäller poster som är individuellt obetydliga.

Tillförlitlig värdering

Kommentar Det andra kriteriet i punkt 2.18 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 undantagsvis inte kan göras, ska posten däremot inte redovisas i balans- eller resultaträkningen.

Det kan vara motiverat att i noter 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 den finansiella rapportens användare.

Tillgångar

Kommentar 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.

Skulder

Kommentar 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 **eventualförpliktelse** som skuld (se kapitel 21).

Intäkter

Kommentar Redovisningen av intäkter är en direkt följd av om, och i så fall 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

Kommentar Redovisningen av kostnader är en direkt följd av om, och i så fall 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.

Värderingsgrunder

Allmänt råd 2.20 **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.

Kommentar **Värdering** innebär att fastställa det belopp till vilket ett företag ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i en finansiell rapport. Vid värderingen ska företaget utgå från en värderingsgrund. Den vanligaste värderingsgrunden är anskaffningsvärdet. Den tillämpas ofta tillsammans med andra värderingsgrunder. I många sammanhang jämförs anskaffningsvärdet med verkligt värde. I det allmänna rådet finns ett antal olika värderingsgrunder som tillämpas i olika omfattning och kombinationer.

Värderingsgrund	*Redovisning*
Anskaffningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som vid anskaffningstillfället erlagts som betalning i form av likvida medel, eller till verkligt värde av tillgång som i samband med anskaffningen lämnats i byte. Skulder redovisas till det belopp som motsvarar det som erhållits i utbyte för förpliktelsen eller, i vissa fall, till det belopp som vid normal verksamhet måste betalas för att reglera skulden (t.ex. inkomstskatteskulder).
Återanskaffningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar den utgift som företaget skulle ha för att vid värderingstillfället anskaffa en identisk eller

	likvärdig tillgång. Skulder redovisas till det odiskonterade belopp som skulle krävas för att vid värderingstillfället reglera förpliktelsen.
Försäljningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar det som vid värderingstillfället skulle erhållas vid en normal försäljning. Skulder redovisas till det beräknade odiskonterade belopp som, vid normal verksamhet, skulle betalas ut för att reglera skulden.
Nuvärde	Tillgångar redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoinbetalningar som tillgången förväntas ge upphov till vid normal verksamhet. Skulder redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoutbetalningar som bedöms komma att krävas för att skulden skall regleras vid normal verksamhet.

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

Kapitel 3 – Utformning av de finansiella rapporterna och förvaltningsberättelsens innehåll

Tillämpningsområde

Allmänt råd

3.1 Detta kapitel ska tillämpas när de **finansiella rapporterna** utformas och när en förvaltningsberättelse upprättas.

I punkterna 3.10–3.14 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

3.2 En **finansiell rapport** är en **koncernredovisning** eller en årsredovisning.

Kommentar

Enligt 7 kap. 6, 7, 8 och 31 §§ ÅRL tillämpas 2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket, 5–7 §§, 3 kap. 5 § och 6 kap. 1 §, 2 § andra stycket och 3 § även på koncernredovisningen. Det som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Utformning

Koncernredovisningens delar

Lagtext

7 kap. 4 § ÅRL

Koncernredovisningen ska bestå av

1. en koncernbalansräkning,
2. en koncernresultaträkning,
3. noter,
4. en förvaltningsberättelse, och
5. en kassaflödesanalys. Lag (2014:542)

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2016:113)

Allmänt råd

3.3 **Koncernredovisningens** olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, koncernresultaträkning, koncernbalansräkning, **kassaflödesanalys** och noter.

Har **företaget** valt att specificera årets förändring av **eget kapital** i egen räkning placeras den efter koncernbalansräkningen. (BFNAR 2016:9)

Överskådlighet och god redovisningssed i koncernredovisningen

Lagtext

7 kap. 6 § första stycket ÅRL

Koncernredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

--- Lag (1999:1112)

Rättvisande bild i koncernredovisningen

Lagtext

7 kap. 6 § andra stycket ÅRL

Koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställningen och resultatet för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen. Bestämmelserna i 2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket tillämpas också på koncernredovisningen. Lag (1999:1112)

Lagtext

2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket ÅRL

--- Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not. Lag (1999:1112)

Form och språk, valuta samt undertecknande i de finansiella rapporterna

Lagtext

7 kap. 7 § ÅRL[1]

För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:

3 a § om väsentlighet,

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

5 § om form m.m.,

6 § om valuta, och

7 § om undertecknande.

I koncernredovisningen ska beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning. Lag (2015:813)

Lagtext

2 kap. 5 § första stycket ÅRL

Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

2 kap. 6 § ÅRL

Beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Vid byte av redovisningsvaluta ska balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen ska utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret. Lag (2015:813)

Lagtext

2 kap. 7 § ÅRL

I aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under årsredovisningen.

I handelsbolag ska årsredovisningen skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

I en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga ledamöter i grupperingens församling och av direktören. I ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter eller av direktören. Om både en styrelse och en direktör är utsedd i konsortiet, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av direktören.

I stiftelser med anknuten förvaltning ska årsredovisningen skrivas under av förvaltaren eller, om ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare, av samtliga bolagsmän som företräder bolaget.

I övriga företag ska årsredovisningen skrivas under av den redovisningsskyldige eller dennes ställföreträdare.

Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med en sådan avancerad elektronisk underskrift som avses i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets

[1] Andra grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § ÅRL behandlas i kapitel 2.

förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktivet 1999/93/EG, i den ursprungliga lydelsen.

Om någon av dem som undertecknar årsredovisningen har anmält en avvikande mening, ska yttrandet fogas till redovisningen. I fall som avses i första stycket gäller detta dock endast om den avvikande meningen har antecknats till styrelsens protokoll.

Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Lag (2016:644)

Allmänt råd

3.4 Har upphävts. (BFNAR 2021:3)

Kommentar

Av 2 kap. 7 § ÅRL framgår vilka befattningshavare som ska skriva under den finansiella rapporten. De som ska skriva under är de som innehar respektive befattning när den finansiella rapporten undertecknas. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller ändringar i styrelsens sammansättning först från den tidpunkt då anmälan om ändringen kom in till Bolagsverket eller från den senare tidpunkt som anges i det beslut som anmälan grundar sig på, se 8 kap. ABL och 7 kap. FL.

Den finansiella rapporten ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Det innebär att det ska framgå vilket datum respektive befattningshavare har skrivit under. Skriver alla befattningshavare under samma dag räcker det att den dagens datum anges en gång. Skrivs den finansiella rapporten under olika dagar behöver datumet för respektive befattningshavares underskrift anges.

Den dag samtliga befattningshavare har skrivit under den finansiella rapporten är den upprättad.

Jämförande information i finansiella rapporter

Lagtext

3 kap. 5 § första stycket ÅRL

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

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**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Mindre företag behöver endast lämna jämförelsetal i noter som avser sammanslagna poster i balansräkningen och resultaträkningen enligt 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL.

Allmänt råd

3.5A Ett **företag** ska lämna jämförande information i förvaltningsberättelsen när det behövs för att förstå den **finansiella rapporten**.

(BFNAR 2016:9)

Identifiering av finansiella rapporter

Lagtext

2 kap. 5 § andra och tredje styckena ÅRL

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte.
Om företaget är i likvidation, ska detta anges. Lag (2015:813)

Allmänt råd

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 namnet 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 mätenhet med vilken beloppen är angivna i den finansiella rapporten. (BFNAR 2016:9)

Förvaltningsberättelsens innehåll

Lagtext

7 kap. 31 § första stycket ÅRL
Förvaltningsberättelse och kassaflödesanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 §, 2 § andra stycket och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.
--- Lag (2015:813)

Lagtext

6 kap. 1 § ÅRL
Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.
Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,
2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,
3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,
4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,
5. företagets filialer i utlandet,

6. 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,
7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,
8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och
9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, ska det även lämnas följande upplysningar om användningen av finansiella instrument:

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning och, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och
2. exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Utöver sådan information som ska lämnas enligt första–tredje styckena ska förvaltningsberättelsen innehålla sådana hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. De upplysningar som lämnas i en hållbarhetsrapport som är skild från årsredovisningen enligt 11 § behöver inte lämnas i förvaltningsberättelsen.

Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte mindre företag. Lag (2016:947)

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2016:113)

Kommentar

Eftersom förvaltningsberättelsen för en koncern, enligt 7 kap. 31 § första stycket ÅRL, ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§ ÅRL gäller punkter och kommentarer nedan om förvaltningsberättelsens innehåll också förvaltningsberättelsen i en koncernredovisning.

Enligt 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL ska aktiebolag och ekonomiska föreningar specificera förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen, se kapitel 6. Specifikationen får även lämnas i egen räkning.

Rättvisande översikt över utvecklingen

Kommentar

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 den finansiella rapporten ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av den finansiella rapporten.

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 lämnas i verbal form eller med nyckeltal.

Viktiga förhållanden och väsentliga händelser

Allmänt råd

3.7 **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,
f) komplementär i kommanditbolag, och
g) väsentliga förändringar i ägarstrukturen.

Kommentar

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 räkenskapsåret. Det innebär att förvaltningsberättelsen 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 som har en väsentlig påverkan på verksamheten, 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.

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.

Upplysningar om väsentliga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets slut ska inte lämnas i förvaltningsberättelsen utan i not (se kapitel 32). Dessa händelser kan emellertid ha sådan betydelse för punkterna i paragrafens andra stycke att de i vissa fall kan behöva omnämnas även i förvaltningsberättelsen.

Allmänt råd

3.8 Kan **företaget** inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554), ska detta framgå av förvaltningsberättelsen.

Kommentar

Ett företag som avviker från fortlevnadsprincipen ska dessutom i not lämna upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat (se 5 kap. 5 § första stycket ÅRL).

Förväntad framtida utveckling samt väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 3 ÅRL ska upplysning lämnas om företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningen.

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. 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.

Upplysningen om väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer kan handla om osäkerhet kring prisutvecklingen för eller tillgången till en råvara som företaget är beroende av eller om 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

Allmänt råd

3.9 Upplysningar enligt 6 kap. 1 § andra stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestå av en översiktlig beskrivning av **företagets** forsknings- och utvecklingspolicy, inriktning och resursinsatser samt uppgift om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna och förändringar under räkenskapsåret, om forsknings- och utvecklingsarbetet bedrivs i mer än ringa omfattning.

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningar om verksamhet inom **forskning** och **utveckling**.

Utländska filialer

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 5 ÅRL ska upplysning lämnas om företagets filialer i utlandet. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningen.

Egna aktier

Kommentarer

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

Kommentar

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

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

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Hållbarhetsupplysningar

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket första meningen ÅRL ska ett företag lämna de hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Det avgörande är inte vilken bedömning företaget självt gör utan vad som är av betydelse för den finansiella rapportens intressenter. 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.

Exempel på upplysningar om personalfrågor som företaget kan vara skyldigt att lämna är 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 upplysningskravet. Det kan exempelvis gälla förekomsten av kollektivavtal och liknande.

När det gäller vilken information som bör lämnas om miljöfrågor kan det 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

Kommentar

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 får upplysningarna om påverkan på miljön lämnas mera översiktligt än i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för den juridiska personen. Upplysningen får begränsas till i detta hänseende viktiga tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Ytterligare upplysningar för ekonomiska föreningar

Lagtext

6 kap. 3 § ÅRL

Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,

2. summorna av belopp som ska betalas ut under nästa räkenskapsår enligt 10 kap. 11 och 16 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och ska lösas in under de nästföljande två räkenskapsåren.

Första stycket 2 gäller också lösenbelopp för en medlems andel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar. Lag (2018:1161)

Hållbarhetsrapport

Lagtext

7 kap. 31 a § första stycket första meningen, andra och tredje styckena ÅRL

Om moderföretaget i en koncern är ett företag som avses i 6 kap. 10 §, ska förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en hållbarhetsrapport för koncernen.

Första stycket gäller inte ett moderföretag som är dotterföretag om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen som har upprättats av ett överordnat moderföretag.

Den som enligt andra stycket inte upprättar någon hållbarhetsrapport ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det överordnade moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen.

Lagtext

7 kap. 31 c § ÅRL

Hållbarhetsrapporten ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 12 och 13 §§. Om förvaltningsberättelsen för koncernen innehåller en sådan uppgift som avses i 6 kap. 11 § andra stycket, tillämpas även 6 kap. 14 §.

Det som sägs i 6 kap. 11-14 §§ om årsredovisningen ska i stället avse koncernredovisningen och det som sägs om företag ska i stället avse koncernen. Lag (2016:947)

Lagtext

6 kap. 10 § ÅRL

Förvaltningsberättelsen för ett företag ska innehålla en hållbarhetsrapport om företaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor,
3. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor

Första stycket gäller inte ett företag som är dotterföretag om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen.

Den som enligt andra stycket inte upprättar någon hållbarhetsrapport ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen. Lag (2016:947)

Lagtext

6 kap. 12 § ÅRL

Hållbarhetsrapporten ska innehålla de hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten, däribland

upplysningar i frågor som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption. Rapporten ska ange

1. företagets affärsmodell,
2. den policy som företaget tillämpar i frågorna, inklusive de granskningsförfaranden som har genomförts,
3. resultatet av policyn,
4. de väsentliga risker som rör frågorna och är kopplade till företagets verksamhet inklusive, när det är relevant, företagets affärsförbindelser, produkter eller tjänster som sannolikt får negativa konsekvenser,
5. hur företaget hanterar riskerna, och
6. centrala resultatindikatorer som är relevanta för verksamheten.

Rapporten ska även, när det är lämpligt, innehålla hänvisningar till och ytterligare förklaringar av de belopp som tas upp i årsredovisningen. Om särskilda riktlinjer har tillämpats vid upprättandet av rapporten, ska det anges vilka dessa riktlinjer är.

Om företaget inte tillämpar någon policy i en eller flera av frågorna i första stycket, ska skälen för detta tydligt anges. Lag (2016:947)

Lagtext

6 kap. 13 § ÅRL

Upplysningar om förestående utveckling eller om frågor som är under förhandling behöver inte tas in i hållbarhetsrapporten om det bedöms att ett offentliggörande skulle skada företagets marknadsposition allvarligt och utelämnandet inte hindrar förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat eller konsekvenserna av verksamheten. Lag (2016:947)

Lagtext

7 kap. 31 b § ÅRL

I stället för att upprätta hållbarhetsrapporten som en del av förvaltningsberättelsen enligt 31 a § får moderföretaget välja att upprätta rapporten som en handling som är skild från koncernredovisningen. I sådant fall tillämpas 6 kap. 11 §. Lag (2016:947)

Lagtext

6 kap. 11 § ÅRL

I stället för att upprätta hållbarhetsrapporten som en del av förvaltningsberättelsen enligt 10 § får företaget välja att upprätta rapporten som en handling som är skild från årsredovisningen. Den ska överlämnas till företagets revisor inom samma tid som årsredovisningen.

Om företaget har valt att upprätta en hållbarhetsrapport enligt denna paragraf, ska detta anges i förvaltningsberättelsen. Lag (2016:947)

Kommentar

Det är frivilligt för företaget att tillämpa särskilda riktlinjer vid upprättande av en hållbarhetsrapport. Vägledning kan hämtas i internationella riktlinjer, t.ex. GRI:s ramverk, EU-baserade ramar såsom unionens miljölednings- och miljörevisionsordning (Emas), FN:s vägledande principer för företag och mänskliga rättigheter, OECD:s riktlinjer för multinationella företag och Internationella standardiseringsorganisationens ISO 26000. Det allmänna rådet innehåller inga riktlinjer för upprättande av en hållbarhetsrapport.

Redovisning i juridisk person

Årsredovisningens delar

Lagtext

2 kap. 1 § ÅRL

En årsredovisning ska bestå av

1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för ett större företag ska det även ingå en kassaflödesanalys. Lag (2014:542)

Allmänt råd

3.10 Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, eventuell **kassaflödesanalys** och noter.

Har **företaget** valt att specificera årets förändring av **eget kapital** i egen räkning placeras den efter balansräkningen. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska det ingå en kassaflödesanalys i en årsredovisning för ett större företag. En kassaflödesanalys behöver däremot inte ingå i en årsredovisning för ett mindre företag som tillämpar detta allmänna råd.

Överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild

Lagtext

2 kap. 2 § ÅRL

Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Lagtext

2 kap. 3 § ÅRL

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not. Lag (1999:1112)

Ytterligare upplysningar för juridisk person

Kontrollbalansräkning

Allmänt råd

3.11 Har **företaget** upprättat en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551), eller är skyldigt att upprätta en sådan, ska detta framgå av förvaltningsberättelsen.

Tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken

Allmänt råd

3.12 Ett större **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.

Föreläggande enligt miljöbalken som är väsentliga för företaget ska kommenteras.

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL ska upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön alltid lämnas av företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns, ska företaget kommentera detta. Företaget ska vidare ange hur beroende det är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga 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 anmälningspliktiga 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.

Allmänt råd

3.13 Ett större **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.

Kommentar

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.

Det 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.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Resultatdisposition

Lagtext

6 kap. 2 § första stycket ÅRL

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust

---

Lag (2016:113)

Allmänt råd

3.14 Det förslag till dispositioner beträffande **företagets** vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse summan av fritt **eget kapital**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 18 kap. 4 § ABL respektive 13 kap. 6 § FL ska styrelsen avge ett motiverat yttrande om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig. Ett sådant yttrande kan skrivas i anslutning till upplysningen om den föreslagna resultatdispositionen i årsredovisningen.

Större företag ska även upplysa om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust i en not, se kapitel 8.

Kapitel 4 – Balansräkning

Tillämpningsområde

Allmänt råd

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

I punkt 4.14 finns särskilda regler för bostadsrättsföreningar.

Kommentar

Kapitlet behandlar balansräkningens uppställningsform, klassificering av tillgångar och skulder samt hur eget kapital ska presenteras i balansräkningen.

Sist i kapitlet behandlas hur eget kapital och obeskattade reserver ska presenteras i juridisk person.

Enligt 7 kap. 8, 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3–5 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Balansräkningens uppställningsform och innehåll

Lagtext

3 kap. 1 § ÅRL

Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket första meningen ÅRL

Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. --- Lag (2015:813)

Lagtext

Bilaga 1 ÅRL

Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)

TILLGÅNGAR

A. Tecknat men ej inbetalt kapital

B. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
3. Hyresrätter och liknande rättigheter
4. Goodwill
5. Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Byggnader och mark
2. Maskiner och andra tekniska anläggningar
3. Inventarier, verktyg och installationer
4. Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Andelar i koncernföretag
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
5. Ägarintressen i övriga företag
6. Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
7. Andra långfristiga värdepappersinnehav
8. Lån till delägare och andra, till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551)
9. Andra långfristiga fordringar

C. Omsättningstillgångar

I. Varulager m.m.

1. Råvaror och förnödenheter
2. Varor under tillverkning
3. Färdiga varor och handelsvaror
4. Pågående arbete för annans räkning
5. Förskott till leverantörer

II. Fordringar

1. Kundfordringar
2. Fordringar hos koncernföretag

3. Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
5. Övriga fordringar
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

III. Kortfristiga placeringar

1. Andelar i koncernföretag
2. Övriga kortfristiga placeringar

IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

A. Eget kapital, med uppgift om vad som utgör fritt eget kapital och bundet eget kapital

Aktiebolag:

I. Aktiekapital

II. Överkursfonder

1. Bunden överkursfond
2. Fri överkursfond

III. Uppskrivningsfond

IV. Andra fonder

1. Reservfond
2. Kapitalandelsfond
3. Fond för verkligt värde
4. Fond för utvecklingsutgifter
5. Övrigt

V. Balanserad vinst eller förlust

VI. Årets resultat

Ekonomiska föreningar:

I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser

1. Medlemsinsatser
2. Förlagsinsatser

II. Uppskrivningsfond

III. Andra fonder

1. Reservfond
2. Kapitalandelsfond
3. Fond för verkligt värde
4. Fond för utvecklingsutgifter
5. Övrigt

IV. Balanserad vinst eller förlust

V. Årets resultat

Övriga företag:

I. Eget kapital vid räkenskapsårets början

II. Insättningar eller uttag under året

III. Förändringar i kapitalandelsfonden

IV. Förändringar i fonden för verkligt värde

V. Årets resultat

VI. Eget kapital vid räkenskapsårets slut

B. Obeskattade reserver

C. Avsättningar

1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
2. Avsättningar för skatter
3. Övriga avsättningar

D. Skulder

1. Obligationslån
2. Skulder till kreditinstitut
3. Förskott från kunder (får även redovisas som avdragspost under Varulager m.m.)
4. Leverantörsskulder
5. Växelskulder
6. Skulder till koncernföretag
7. Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag
8. Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i
9. Skatteskulder
10. Övriga skulder
11. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Lag (2020:1033)

Lagtext

3 kap. 4 § ÅRL

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om posternas belopp är obetydliga med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller
2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

Mindre företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror. Lag (2015:813)

Allmänt råd

4.2 Ett **företag**, t.ex. mäklar- eller advokatföretag, som tar emot medel för annans räkning med redovisningsskyldighet och som håller dessa medel avskilda enligt lagen (1944:181) om redovisningsmedel, ska redovisa dessa i egen post.

Allmänt råd

4.3 Om det behövs med hänsyn till verksamhetens särskilda inriktning och för att informationen ska vara **relevant** så att användaren förstår **företagets** finansiella ställning, ska företaget

a) lägga till poster,
b) göra en ytterligare uppdelning i delposter, eller
c) slå samman poster.

Kommentar

Redovisas en tillgång, avsättning eller skuld i fler än en post ska en upplysning lämnas om förhållandet till andra poster, t.ex. om en skuld har både en kortfristig och en långfristig del. Upplysningen får lämnas i not.

I punkterna 4.9–4.12 finns regler för i vilka poster eget kapital och obeskattade reserver ska redovisas i koncernbalansräkningen. Utöver de poster som anges i uppställningsformen ska ett företag redovisa aktuella skattefordringar, **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** som egna poster (se punkterna 29.6 och 29.19).

Lagtext

3 kap. 4 b § ÅRL

För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar ska den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen anges.

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

Första och andra styckena gäller även fordringsposter och skuldposter som har tagits in i sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2.

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2015:813)

Kommentar

Punkterna 4.4 och 4.7 om klassificering av omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder medför att någon ytterligare uppdelning inte behöver göras i balansräkningen med hänsyn till tidpunkten för betalning.

Klassificering av tillgångar och skulder

Lagtext

3 kap. 4 a § ÅRL

Trots 3 och 4 §§ får företag som avses i andra stycket dela upp anläggningstillgångar och omsättningstillgångar samt skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Första stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas 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, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, och
2. andra företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Lag (2015:813)

Kommentar Enligt punkt 4.7 ska alla företag klassificera skulder som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

Lagtext

4 kap. 1 § ÅRL

Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

4.4 Avsikten vid förvärvet avgör om en **tillgång** är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.

En tillgång anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten när

a) **företaget** avser att sälja eller förbruka tillgången under företagets normala verksamhetscykel,
b) företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
c) företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, 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 anses uppgå till tolv månader.

Kommentar Ett företags verksamhetscykel är den tid som förflyter från det företaget 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 realiseras inom den normala verksamhetscykeln även när detta inte förväntas ske inom tolv månader räknat från balansdagen.

Allmänt råd

4.5 Beslutar **företaget** att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång, ska **tillgången** inte omklassificeras, om inte annat framgår av andra stycket.

En **materiell anläggningstillgång** som innehas för uthyrning ska omklassificeras när uthyrningen upphör, om företaget rutinmässigt säljer sådana tillgångar vid uthyrningsperiodens slut. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess **redovisade värde** vid tidpunkten för omklassificeringen.

Den del av en finansiell anläggningstillgång, t.ex. en långfristig fordran, som förfaller inom tolv månader efter **balansdagen** ska omklassificeras.

Allmänt råd

4.6 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?

Allmänt råd

4.7 Ett **företag** ska klassificera **skulder** som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.

En skuld ska klassificeras som kortfristig när

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

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Vissa skulder, såsom leverantörsskulder, upplupna personalkostnader och andra rörelsekostnader, utgör en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Sådana rörelserelaterade poster klassificeras som kortfristiga skulder, även om de ska betalas senare än tolv månader efter balansdagen.

Avsättningar

Allmänt råd

4.8 En **avsättning** behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig.

Eget kapital i koncernbalansräkningen

Kommentar

Hur eget kapital redovisas i koncernbalansräkningen beror på moderföretagets juridiska form.

Minoritetens andel av eget kapital i dotterföretag redovisas som en särskild post inom eget kapital (se punkt 9.6).

Allmänt råd

4.9 Ett aktiebolag som är moderbolag ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:

a) Aktiekapital.
b) Övrigt tillskjutet kapital.
c) Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Kommentar

Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att eget kapital inte delas in i bundet och fritt i koncernredovisningen för ett moderföretag som är aktiebolag.

Allmänt råd

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

a) Inbetalda insatser och emissionsinsatser.
b) Övrigt tillskjutet kapital.
c) Fritt eget kapital inklusive årets resultat. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att eget kapital inte delas in i bundet och fritt i koncernredovisningen för ett moderföretag som är ekonomisk förening.

Allmänt råd

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

a) Tillskjutet kapital.
b) Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Allmänt råd

4.12 Egetkapitalandelen av obeskattade reserver ska i koncernbalansräkningen redovisas som en del av posten Annat eget kapital inklusive årets resultat.

I koncernbalansräkningen för en ekonomisk förening ska egetkapitalandelen av obeskattade reserver redovisas som en del av posten Fritt eget kapital inklusive årets resultat.

Allmänt råd

4.13 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Eget kapital

Lagtext

3 kap. 5 a § ÅRL

I ett aktiebolag ska den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under den bundna överkursfonden eller den fria överkursfonden. Lag (2020:987)

Lagtext

3 kap. 6 § ÅRL

Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång. Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.

Första stycket gäller även vid redovisningen av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (1999:1112)

Lagtext

3 kap. 10 a § ÅRL

Ett aktiebolags eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande tas upp: aktiekapital, bunden överkursfond, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter.

Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter. Lag (2020:987)

Lagtext

3 kap. 10 b § ÅRL

En ekonomisk förenings eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande tas upp: inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig.

Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

Det som sägs i andra stycket om insatser gäller också upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (2015:813)

Kommentar

I juridisk person redovisas eget kapital och obeskattade reserver enligt bilaga 1 till ÅRL (se under rubriken Balansräkningens uppställningsform och innehåll). Aktiebolag och ekonomiska föreningar får även redovisa eget kapital enligt 3 kap. 10 a § respektive 10 b § ÅRL.

Allmänt råd

4.14 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.

Kommentar

Av punkt 6.7 framgår hur reservering och användning av de reserverade medlen ska redovisas.

Kapitel 5 – Resultaträkning

Tillämpningsområde

Allmänna råd

5.1 Detta kapitel ska tillämpas när resultaträkningen i en **finansiell rapport** upprättas.

Kommentar

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Resultaträkningens uppställningsform och innehåll

Lagtext

3 kap. 2 § ÅRL

Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Lag (1999:1112)

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket andra meningen ÅRL
--- Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.
--- Lag (2015:813)

Lagtext

Bilaga 2 ÅRL
Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadsslagsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Förändring av varulager
3. Aktiverat arbete för egen räkning
4. Övriga rörelseintäkter
5. Råvaror och förnödenheter
6. Övriga externa kostnader
7. Personalkostnader
8. Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
9. Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar
10. Övriga rörelsekostnader
11. Intäkter från andelar i koncernföretag
12. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
13. Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
14. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
15. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
16. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
17. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader som avser koncernföretag)
18. Bokslutsdispositioner
19. Skatt på årets resultat
20. Övriga skatter
21. Årets resultat

Lag (2015:813)

Kommentar

Väljer ett företag att presentera sin resultaträkning enligt bilaga 2 till ÅRL (kostnadsslagsindelad resultaträkning), redovisas årets förändring av redovisat värde av varor under tillverkning och egentillverkade färdiga varor i posten Förändring av varulager. I posten Aktiverat arbete för egen räkning redovisas de utgifter som under räkenskapsåret lagts ned på egenproducerade anläggningstillgångar.

Årets utgifter för produktion av varor under tillverkning, egentillverkade färdiga varor och egenproducerade anläggningstillgångar redovisas som kostnader fördelade på kostnadsslag.

Lagtext

Bilaga 3 ÅRL

Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Kostnad för sålda varor
3. Bruttoresultat
4. Försäljningskostnader
5. Administrationskostnader
6. Övriga rörelseintäkter
7. Övriga rörelsekostnader
8. Intäkter från andelar i koncernföretag
9. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
10. Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
11. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
12. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
13. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
14. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader som avser koncernföretag)
15. Bokslutsdispositioner
16. Skatt på årets resultat
17. Övriga skatter
18. Årets resultat

Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 11 § ÅRL

Mindre företag får slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl. Lag (2010:1515)

Lagtext

3 kap. 4 § första–fjärde styckena ÅRL

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om posternas belopp är obetydliga med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller
2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

5.2 Ett **företag** får lägga till underrubriker och delresultat i resultaträkningen.

Kommentar

Exempel på delresultat är Rörelseresultat och Resultat efter finansiella poster.

Allmänt råd

5.3 Om det behövs med hänsyn till verksamhetens särskilda inriktning och för att informationen ska vara användbar, ska **företaget**

a) lägga till poster,
b) göra en ytterligare uppdelning i delposter, eller
c) slå samman poster.

Kommentar

Minoritetens andel av årets resultat ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till Årets resultat (se punkt 9.6).

Lagtext

3 kap. 7 § ÅRL

I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska en sådan värdeöverföring som avses i 12 kap. 1 § 2 lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost. Lag (2018:717)

Byte av uppställningsform

Lagtext

3 kap. 3 § andra stycket ÅRL

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2015:813)

Kommentar

Exempel på när ett företag får byta uppställningsform enligt 3 kap. 3 § andra stycket ÅRL är om

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

Kapitel 6 – Förändring i eget kapital

Tillämpningsområde

Allmänt råd

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

a) tillskott och koncernbidrag i juridisk person (se punkterna 6.4–6.6), samt
b) omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar (se punkt 6.7).

Kommentar

Enligt 7 kap. 14 och 31 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 5 och 6 kap. även på **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Specifikation av förändringar i eget kapital

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2016:113)

Allmänt råd

6.2 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

6.3 Specifikationen enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska visa dels räkenskapsårets förändringar i varje post i **eget kapital**, dels följande uppgifter:

a) Räkenskapsårets **resultat**.
b) Effekterna av **retroaktiv tillämpning** och effekten av rättelse av **fel** enligt kapitel 10.
c) Förändringar i **redovisade värden** på **tillgångar** och **skulder** som redovisats direkt mot eget kapital med varje slag av förändring separat specificerad.
d) Transaktioner med **ägare** i deras egenskap av ägare, med tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar separat angivna.
e) Omföringar mellan poster inom eget kapital. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Exempel på uppgifter enligt punkt 6.3 c är

- 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),

- uppskrivning av anläggningstillgångar enligt ÅRL (se kapitel 11, 17 och 18).

Exempel på uppgifter enligt punkt 6.3 e är utgifter för eget utvecklingsarbete i aktiebolag och ekonomiska föreningar (se kapitel 18).

Enligt kapitel 29 ska även skatteeffekten av en transaktion eller händelse som redovisas mot eget kapital redovisas i eget kapital.

Noter

Lagtext

5 kap. 11 § ÅRL

Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 12 § ÅRL

Om storleken eller sammansättningen av fonden för verkligt värde har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret, och
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 34 § ÅRL

Aktiebolag som är större företag ska lämna en upplysning om antalet aktier och aktiernas kvotvärde. Om aktiekapitalet består av aktier av olika slag, ska motsvarande upplysning lämnas för varje aktieslag. Lag (2015:813)

Kommentar

Notupplysning enligt 5 kap. 11 och 12 §§ ÅRL ska lämnas även i de företag som specificerar förändringar i eget kapital enligt punkt 6.3.

Redovisning av tillskott och koncernbidrag i juridisk person

Tillskott

Allmänt råd

6.4 Ett tillskott som en **ägare** lämnar utan att få emitterade aktier eller andra **egetkapitalinstrument** i utbyte ska redovisas som en ökning av andelens **redovisade värde**.

Ett tillskott som ett **företag** erhåller från en ägare utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte ska redovisas

som en ökning av **eget kapital**.

Första och andra styckena gäller inte koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), se punkt 6.6.

Kommentar Av punkt 22.7 framgår vad som gäller när tillskott ges i utbyte mot emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument.

Allmänt råd 6.5 En återbetalning av ett lämnat tillskott enligt punkt 6.4 ska redovisas som en minskning av andelens **redovisade värde**.

En återbetalning av ett erhållet tillskott enligt punkt 6.4 ska redovisas som en minskning av **eget kapital** när beslut om återbetalning har fattats.

Kommentar Ett beslut att återbetala ett erhållet tillskott innebär att en skuld ska redovisas eftersom kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Koncernbidrag

Allmänt råd 6.6 Koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska redovisas som bokslutsdisposition.

Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får redovisas som en ökning av andelens **redovisade värde**.

Kommentar Koncernbidraget påverkar det skattepliktiga resultatet även om punkt 6.6 andra stycket tillämpas, vilket innebär att **aktuell skatt** minskar.

Omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar

Allmänt råd 6.7 Reservering av medel reserverade 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.

Kommentar En reservering i fond för yttre underhåll uppfyller inte förutsättningarna för att redovisas som en skuld eller en **avsättning**. Reserveringen redovisas därför i eget kapital. Medel som tillförts en fond för yttre underhåll är inte tillgängliga för utdelning. Fonden redovisas därför som bundet eget kapital.

Stadgarnas utformning är av mycket stor betydelse för när reserveringen och

användningen ska redovisas. Vilka beslut som är nödvändiga för att reservera eller ta i anspråk medel i fonden beror på bestämmelserna i BRL och utformningen av stadgarna i den enskilda bostadsrättsföreningen. Är stadgarna utformade så att det kan beräknas vilket belopp som ska reserveras torde något ytterligare beslut av ett föreningsorgan inte vara nödvändigt. Stadgarna kan i ett sådant fall sägas motsvara det grundläggande beslutet och redovisningsåtgärden verkställighetsbeslutet.

Kapitel 7 – Kassaflödesanalys

Tillämpningsområde och definitioner

Allmänt råd

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

Kapitlet ska även tillämpas på en frivilligt upprättad kassaflödesanalys.

I punkt 7.21 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Kapitlet beskriver vilken information som ska finnas i en kassaflödesanalys samt hur den ska presenteras. Enligt 7 kap. 4 § ÅRL ska en **koncernredovisning** bland annat bestå av en kassaflödesanalys. Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska det ingå en kassaflödesanalys i en årsredovisning för ett större företag. En kassaflödesanalys behöver däremot inte ingå i en årsredovisning för ett mindre företag som tillämpar detta allmänna råd.

Enligt 7 kap. 31 § ÅRL tillämpas 6 kap. 5 § även på koncernredovisningen.

Lagtext

6 kap. 5 § ÅRL
I kassaflödesanalysen ska företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas.
Lag (2014:542)

Allmänt råd

7.2 En **kassaflödesanalys** innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av **företagets likvida medel**. Räkenskapsårets kassaflöden ska hänföras till kategorierna **löpande verksamhet**, **investeringsverksamhet** eller **finansieringsverksamhet**.

Allmänt råd

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

Allmänt råd

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.

Kommentar Kassamedel är sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar.

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. En juridisk persons andel av medel på ett koncernkonto får också anses som likvida medel, se punkt 7.21.

Vad gäller checkräkningskredit hänförs en utnyttjad checkräkningskredit, i likhet med lån, normalt till finansieringsverksamheten. En outnyttjad checkräkningskredit är inte likvida medel.

Allmänt råd 7.5 **Löpande verksamhet** utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än **investeringsverksamhet** och **finansieringsverksamhet**.

Kommentar Kassaflödena från den löpande verksamheten är 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 royaltyer, 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.
- Inbetalningar som avser medlemsavgifter, gåvor och bidrag.

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

Allmänt råd 7.6 **Investeringsverksamhet** utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet **likvida medel**.

Kommentar Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till investeringsverksamheten:

- Utbetalningar för förvärv av materiella och immateriella anläggningstillgångar.

- Inbetalningar från försäljning av materiella 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.

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Allmänt råd

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

Kommentar

Indirekt metod 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 investeringsverksamhetens eller finansieringsverksamhetens kassaflöden.

Direkt metod innebär att väsentliga slag av in- och utbetalningar ska anges brutto och separat.

Exempel 1 visar hur en kassaflödesanalys kan ställas upp enligt indirekt metod och exempel 2 visar direkt metod.

Indirekt metod

Allmänt råd

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

a) icke-kassaflödespåverkande poster och alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**, samt
b) periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

Kommentar

Exempel på justeringar enligt 7.9 a är **avskrivningar**, realisationsresultat, orealiserade valutakursvinster och valutakursförluster, ej utdelade resultatandelar i intresseföretag samt **minoritetsintressen**.

Direkt metod

Allmänt råd

7.10 Tillämpas direkt metod, ska väsentliga slag av in- och utbetalningar i den **löpande verksamheten** redovisas brutto och separat.

Kommentar

Uppgifter om väsentliga slag av 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

Allmänt råd

7.11 Ett **företag** ska redovisa väsentliga slag av in- 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 som får nettoredovisas

Allmänt råd

7.12 Ett f**öretag** får nettoredovisa följande typer av in- och utbetalningar i den **löpande verksamheten**, **investeringsverksamheten** och **finansieringsverksamheten**:

a) In- och utbetalningar för kunders räkning om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än företagets.
b) In- och utbetalningar av stora belopp som avser poster som omsätts snabbt och har kort löptid.

Kassaflöden i utländsk valuta

Allmänt råd

7.13 Ett **företag** ska redovisa effekten av orealiserade valutakursförändringar i **likvida medel** skild från **kassaflöden** från den **löpande verksamheten**, **investeringsverksamheten** och **finansieringsverksamheten**.

Kommentar

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 skild från kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.

Räntor och utdelningar

Allmänt råd

7.14 **Kassaflöden** från in- och utbetalningar som avser räntor och utdelningar ska redovisas separat.

Allmänt råd

7.15 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.

Allmänt råd

7.16 Utbetald utdelning ska hänföras till **finansieringsverksamheten**.

Kommentar Anledningen till att utbetald utdelning ska hänföras till finansieringsverksamheten är att utdelningen utgör en betalning som rör företagets finansiering.

Inkomstskatter

Allmänt råd 7.17 Betalningar som avser **inkomstskatter** ska redovisas separat och hänföras till den **löpande verksamheten**, om inte betalningarna särskilt identifieras och specifikt hänförs till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**.

Kommentar När företagets skattebetalningar redovisas under skilda kategorier ska upplysning lämnas om företagets totala skattebetalningar, se punkt 7.20.

Transaktioner som inte medför betalningar

Kommentar 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 den **finansiella rapporten** 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.

Noter

Upplysningar om sammansättningen av likvida medel

Allmänt råd 7.18 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om sammansättningen av **likvida medel** enligt den fördelning som anges i punkt 7.4. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Upplysningen ska visa storleken på delposterna

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

Övriga upplysningar

Allmänt råd

7.19 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om **likvida medel** som är av betydande omfattning och inte är tillgängliga för användning för koncernens räkning samt skälen för detta. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Ett exempel är likvida medel som inte är tillgängliga för användning för koncernens räkning därför att det råder valutarestriktioner eller andra legala restriktioner.

Allmänt råd

7.20 Ett större **företag** ska lämna upplysning om företagets totala skattebetalningar, om dessa redovisas under olika kategorier i **kassaflödesanalysen**. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

7.21 I juridisk person får **företagets** andel av medel på ett koncernkonto anses som **likvida medel**. (BFNAR 2012:5)

Kapitel 8 – Noter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

8.1 Detta kapitel ska tillämpas på noter som ska lämnas i en **finansiell rapport**.

I punkt 8.20 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar

Kapitlet behandlar strukturen på de noter som ska lämnas i en finansiell rapport. Kapitlet behandlar också innehållet i de noter som ska lämnas och som inte behandlas i andra kapitel.

Enligt 7 kap. 8 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 och 5 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Noternas struktur och innehåll

Lagtext

7 kap. 14 § ÅRL

En koncernredovisning ska, utöver det som följer av övriga bestämmelser i detta kapitel, innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 4–24 §§. Om koncernredovisningen avser en större koncern, ska den även innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–49 §§.

Det som sägs i 5 kap. 3 § om noternas ordningsföljd ska tillämpas.

Trots första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 40 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 41 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av de nämnda bestämmelserna ska dock de lämnade uppgifterna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 1 § ÅRL

Mindre och större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–24 §§.

Ytterligare bestämmelser för mindre och större företag om upplysningar i noter finns i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §.

Bestämmelser för mindre företag om upplysningar i noter finns dessutom i 3 kap. 5 §. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 2 § ÅRL

Större företag ska i noter även lämna upplysningar enligt 25–48 §§.

Ytterligare bestämmelser för större företag om upplysningar i noter finns i 3 kap. 8 och 10 §§. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 3 § ÅRL

Om inte något annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.2 Noterna ska normalt presenteras i följande ordning:

a) **Redovisningsprinciper** och värderingsprinciper.
b) Uppskattningar och bedömningar.
c) Noter till enskilda poster i enlighet med 5 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).
d) Övriga noter. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Övriga noter är upplysningar som inte lämnas på annan plats i den finansiella rapporten men som är relevanta för förståelsen av denna.

Noter för mindre och större företag

Upplysning om redovisnings- och värderingsprinciper

Lagtext

5 kap. 4 § ÅRL

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.3 Upplysning ska lämnas om att **företaget** tillämpar årsredovisningslagen (1995:1554) och detta allmänna råd.

Upplysningar ska, utöver det som krävs enligt årsredovisningslagen och detta allmänna råd i övrigt, lämnas om vilka **redovisningsprinciper** som valts och som är **relevanta** för förståelsen av den **finansiella rapporten**.

Allmänt råd

8.3A För poster i årsredovisningen som avser **tillgångar**, **avsättningar** eller **skulder** i annan valuta än **företagets redovisningsvaluta** ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till redovisningsvalutan.

(BFNAR 2016:9)

Kommentar Upplysningar enligt punkt 8.3 andra stycket lämnas om det underlättar för användare att förstå hur transaktioner samt andra händelser och förhållanden avspeglas i den finansiella rapporten.

Upplysningar kan behöva lämnas om redovisningsprinciper för

- intäktsredovisning,
- koncernredovisning,
- intresseföretag,
- **joint venture**,
- materiella och immateriella anläggningstillgångar,
- aktivering av **låneutgifter**,
- aktivering av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar,
- pågående arbeten,
- **finansiella instrument**,
- leasing,
- varulager,
- skatter, inklusive **uppskjuten skatt**,
- avsättningar,
- **ersättningar till anställda**,
- fordringar och skulder i **utländsk valuta**,
- säkringsredovisning, och
- **offentliga bidrag**.

Lagtext

5 kap. 5 § ÅRL

Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

Består avvikelsen i att kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra. Lag (2015:813)

Kommentar Exempel på avvikelse genom kvittning finns i punkterna 21.10 och 23.27.

Upplysningar om uppskattningar och bedömningar

Allmänt råd 8.4 Större **företag** ska lämna upplysning om bedömningar som har betydande effekt på de redovisade beloppen i den **finansiella rapporten**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 8.5 Större **företag** ska lämna upplysning om antaganden om framtiden och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningar på **balansdagen** som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de **redovisade värdena** för **tillgångar** och **skulder** under nästa räkenskapsår. Om så är fallet ska upplysning lämnas om tillgångarnas och skuldernas karaktär och deras redovisade värde på balansdagen. (BFNAR 2016:9)

Vissa noter enligt årsredovisningslagen

Kommentar Under denna rubrik behandlas de noter som ska lämnas enligt ÅRL och som inte behandlas i andra kapitel.

Byte av uppställningsform

Lagtext

5 kap. 6 § ÅRL
Om ett företag med stöd av 3 kap. 3 § andra stycket har bytt uppställningsform för resultaträkningen, ska det lämna en upplysning om skälen för bytet. Lag (2015:813)

Kortfristiga och långfristiga balansposter

Lagtext

5 kap. 13 § ÅRL
Om ett företag har skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen, ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Kommentar Det är endast den del av skulden som ska betalas senare än fem år efter balansdagen som behöver anges.

Allmänt råd 8.6 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Ställda säkerheter

Lagtext

5 kap. 14 § ÅRL
Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form. Lag (2015:813)

Allmänt råd 8.6A Den upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554) beträffande omfattningen av ställda säkerheter ska när det gäller panter avse deras **redovisade värde** och när det gäller inteckningar, de nominella beloppen av de överlämnade säkerheterna. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Bestämmelsen i 5 kap. 14 § ÅRL gäller både för säkerheter som har ställts till förmån för poster i balansräkningen och för säkerheter som har ställts för **eventualförpliktelser**. Uttagna pantbrev som inte lämnats som säkerhet redovisas inte. Ställda säkerheter till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag ska anges särskilt, se kapitel 33.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i koncernbalansräkningen eller balansräkningen

Lagtext

5 kap.17 § ÅRL
Om ett företag har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, och uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysningar om
1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och

2. den ekonomiska inverkan arrangemangen har på företaget.

Första stycket 2 gäller inte mindre företag. Lag (2015:813)

Kommentar

Bedömningen av om upplysningen behöver lämnas görs 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 möjligheten att fatta välgrundade beslut med avseende på företaget, t.ex. i samband med en investering.

Upplysning om den ekonomiska inverkan arrangemangen har på företaget behöver inte lämnas av mindre företag.

Exceptionella intäkter och kostnader

Lagtext

5 kap. 19 § ÅRL

Om ett företag har haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, ska det lämna upplysningar om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad. Lag (2015:813)

Kommentar

Exceptionella intäkter och kostnader är sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. Det är ovanligt att intäkter eller kostnader är exceptionella endast på grund av sin storlek. Upplysningar ska lämnas om enskilda intäkter och kostnader och får inte lämnas på aggregerad nivå.

Exempel på när upplysningar kan behöva lämnas är vid:

- stora nedskrivningar av anläggningstillgångar eller återföringar av tidigare nedskrivningar,
- omstruktureringar av ett företags verksamhet eller avveckling av en verksamhet, eller
- en uppgörelse i en rättstvist.

Medelantalet anställda under räkenskapsåret

Lagtext

5 kap. 20 § ÅRL

En upplysning ska lämnas om medelantalet av de personer som har varit anställda under räkenskapsåret. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.6B Upplysningen om medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden. (BFNAR 2016:9)

Ytterligare noter för större företag

Större periodiseringsposter

Lagtext

3 kap. 8 § ÅRL

Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Lag (2006:871)

Ytterligare upplysningar om kortfristiga och långfristiga balansposter

Lagtext

5 kap. 31 § ÅRL

Större företag ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna en upplysning om den del av skulden som ska betalas senare än fem år efter balansdagen. Lag (2015:813)

Kommentar

Har företaget slagit samman skuldposter med stöd av 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL ska upplysningen lämnas i anslutning till de delposter som i sådant fall ska anges i noterna.

Disposition av vinst och förlust

Lagtext

5 kap. 35 § ÅRL

Större företag ska lämna en upplysning om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om dispositionen. Lag (2015:813)

Kommentar

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska även lämna förslag till dispositioner beträffande företagets vinst eller förlust i förvaltningsberättelsen, se kapitel 3.

Ytterligare upplysningar om medelantalet anställda, könsfördelning och fördelning mellan olika länder

Lagtext

5 kap. 37 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om

1. andelen kvinnor och andelen män av medelantalet anställda under räkenskapsåret, och
2. medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land, om företaget har anställda i flera länder. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.7 Upplysningen om könsfördelning enligt 5 kap. 37 § årsredovisningslagen (1995:1554) får baseras på förhållandet på **balansdagen**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

8.8 När **företaget** lämnar upplysningar enligt 5 kap. 37 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter. (BFNAR 2016:9)

Könsfördelning i styrelse och ledning

Lagtext

5 kap. 38 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar 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. Upplysningarna ska avse förhållandena på balansdagen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.9 En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när upplysningar om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 38 § årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2016:9)

Kommentar

De upplysningar som företaget ska lämna ska inte omfatta styrelsesuppleanter respektive vice verkställande direktörer som inte anses sitta i ledningsgruppen.

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inklusive pensionskostnader

Lagtext

5 kap. 39 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om storleken av följande personalkostnader för räkenskapsåret:

1. löner och andra ersättningar, och
2. sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.10 Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 39 § 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. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysningen avser de löner och ersättningar som kostnadsförts under räkenskapsåret. I begreppet ersättning ingår lön och arvode men också provision, bonus, semesterersättning och liknande.

Allmänt råd

8.11 Med sociala **kostnader** enligt 5 kap. 39 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses

a) årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
b) allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
c) årets sociala avgifter till följd av avtal,
d) pensionskostnader, samt
e) årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel.

Har **företaget** valt att redovisa både pension och särskild löneskatt i samma post i balansräkningen får den särskilda löneskatten ingå i

förändringen av företagets **avsättningar** för pensionsförpliktelser. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel omfattar särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel.

Fördelning på styrelseledamöter och verkställande direktör respektive anställda

Lagtext

5 kap. 40 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktör och motsvarande befattningshavare, och
2. anställda som inte omfattas av 1.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, den verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.

I ett publikt aktiebolag ska vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen ska anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. Lag (2015:813)

Kommentar Med motsvarande befattningshavare enligt 5 kap. 40 § ÅRL avses t.ex. en person i ledningen för ett handelsbolag.

Allmänt råd

8.12 Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 40 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas med utgångspunkt från det belopp som beräknats enligt punkt 8.10.

Upplysning om löner och andra ersättningar till den grupp som avses i 5 kap. 40 § första stycket 1 avser endast sådan ersättning som erhållits i egenskap av funktionär. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

8.13 Med tantiem och därmed jämställd ersättning enligt 5 kap. 40 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses vinstandelar och bonus. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Punkt 8.13 avser avtalad rörlig ersättning som fastställs med utgångspunkt i exempelvis verksamhetens **resultat** eller omsättning.

Lagtext

5 kap. 41 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktör och motsvarande befattningshavare.

I ett publikt aktiebolag ska upplysningar som avses i första stycket omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska

anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. Lag (2015:813)

Kommentar

Bestämmelsen i 5 kap. 41 § ÅRL innebär att företaget, förutom att upplysa om pensionskostnaden, även ska upplysa om det kapitaliserade värdet av företagets pensionsförpliktelser.

I en koncernredovisning omfattar upplysningskravet enligt andra stycket andra och tredje meningarna samma paragraf endast personer i koncernledningen.

Lagtext

5 kap. 42 § ÅRL

Bestämmelserna i 40 och 41 §§ om upplysningar om styrelseledamöter och verkställande direktör gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör. Lag (2015:813)

Kommentar

Upplysningar enligt 5 kap. 40 och 41 §§ ÅRL gäller endast sådan lön eller annan ersättning som befattningshavaren uppburit i sin egenskap av funktionär (se punkt 8.12).

Lagtext

5 kap. 43 § ÅRL

Vid tillämpningen av 40–42 §§ ska styrelsesuppleanter jämställas med styrelseledamöter och vice verkställande direktör jämställas med verkställande direktör. Lag (2015:813)

Avtal om avgångsvederlag

Lagtext

5 kap. 44 § ÅRL

Större företag som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, den verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning ska lämna upplysningar om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen. Lag (2015:813)

Kommentar

Exempel på ett väsentligt villkor enligt 5 kap. 44 § ÅRL är att befattningshavaren själv kan påkalla förmånen.

Allmänt råd

8.14 Med andra personer i **företagets** ledning enligt 5 kap. 44 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses personer i företagets ledningsgrupp. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

I det fall företaget saknar formell ledningsgrupp, får företaget bedöma vilka som anses tillhöra ledningen i företaget.

Allmänt råd

8.15 Med avgångsvederlag eller liknade förmåner enligt 5 kap. 44 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavaren vid förtida avgång från befattningen. (BFNAR 2016:9)

Kommentar 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.

Allmänt råd 8.16 Om det i upplysningen om pensionskostnader enligt 5 kap. 39 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ingår **kostnader** till följd av ett sådant avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner som avses i 5 kap. 44 § samma lag, ska **företaget** lämna upplysning om detta.

Har företaget redovisat en **avsättning** till följd av avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner ska företaget lämna upplysning om detta. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Ett avtal om avgångsvederlag kan ha karaktär av pensionsavtal. Enligt 5 kap. 39 § 2 ÅRL ska uppgift lämnas om pensionskostnader och även om sådan uppgift har lämnats ska uppgift lämnas om avgångsvederlaget.

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

Lagtext

5 kap. 46 § ÅRL

Större företag ska, när de enligt 14 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller i noter enligt 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 som säkerheterna avser.

I fråga om säkerheter som inte motsvarar en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen ska det vidare anges om säkerheten har ställts till förmån för företaget självt eller till förmån för någon annan. Lag (2015:813)

Nettoomsättningens fördelning

Lagtext

5 kap. 47 § ÅRL

Om ett större företags verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, ska företaget lämna upplysningar om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra ska göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster. Lag (2015:815)

Allmänt råd 8.17 Uppgiften om nettoomsättningens fördelning enligt 5 kap. 47 § 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. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Ändras indelningen, kan bland annat jämförelsetalen för föregående räkenskapsår behöva justeras.

Allmänt råd

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

Kommentar

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.

Allmänt råd

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

Kommentar

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.

Ersättningar till revisorer och revisionsföretag

Lagtext

5 kap. 48 § ÅRL

Aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska lämna upplysningar om räkenskapsårets sammanlagda ersättning till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Det ska vidare anges hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.19A Upplysningarna enligt 5 kap. 48 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse kostnadsförd ersättning till samtliga som har varit revisorer i **företaget** under räkenskapsåret. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysning lämnas även om ersättning till en revisor som har bytts ut.

Vissa noter i juridisk person enligt årsredovisningslagen

Företag som ingår i en koncern

Kommentar

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

Lagtext

5 kap. 28 § ÅRL

Om ett större företag ingår i en koncern, ska det lämna en upplysning om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Moderföretag som är större företag och som med stöd av 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning ska lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen. Lag (2015:813)

Kommentar

Med försäljningar avses normalt vad som redovisas som nettoomsättning i resultaträkningen och med inköp vad som hos motparten redovisas som försäljning. Begreppen inköp och försäljningar är korresponderande.

Upplysningen enligt 5 kap. 28 § första stycket ÅRL ska lämnas oavsett om koncernredovisning upprättas eller inte.

Allmänt råd

8.20 Upplysningen enligt 5 kap. 28 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse storleken på de på **balansdagen** orealiserade internvinster som ingår i värdet på redovisade **tillgångar** inom koncernen. (BFNAR 2016:9)

Kapitel 9 – Koncernredovisning och andelar i dotterföretag

Tillämpningsområde

Allmänt råd

9.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett moderföretag redovisar andelar i dotterföretag. Kapitlet ska tillämpas både på **koncernredovisningar** som upprättas enligt 7 kap. 1–3 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554) och på frivilligt upprättade koncernredovisningar.

Punkterna 9.2–9.8 ska tillämpas när koncernredovisningen upprättas.

Punkterna 9.9–9.11 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person.

Kommentar

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

Kapitlet behandlar koncernredovisningens omfattning och tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas samt upplysningar. Kapitlet innehåller också regler för hur andelar i dotterföretag ska redovisas i juridisk person.

Koncernredovisning

Lagtext

7 kap. 1 § ÅRL

Ett moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2, 3 eller 3 a §. Lag (2010:686)

Lagtext

7 kap. 2 § första och andra samt fjärde och femte styckena ÅRL

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och
2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt

a) lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/102/EU,

b) internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008, eller

c) redovisningsstandarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder enligt b.

Första stycket gäller även om något dotterföretag av skäl som anges i 5 § andra stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en ägarandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att en koncernredovisning ska upprättas, eller
2. om andelarna i moderföretaget eller överlåtbara värdepapper som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 3 § ÅRL

Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning. Lag (2009:34)

Lagtext

7 kap. 3 a § ÅRL

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning om samtliga dotterföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse.

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag inte behöver omfattas av en koncernredovisning av skäl som anges i 5 § andra stycket. Lag (2015:813)

Koncernredovisningens omfattning

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

9.2 **Bestämmande inflytande** enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) innebär en rätt att utforma ett annat företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Vid bedömningen av om ett **företag** har ett bestämmande inflytande ska hänsyn tas till innehav av **finansiella instrument** som är potentiellt röstberättigade och som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras till röstberättigade **egetkapitalinstrument**. Hänsyn ska också tas till om företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten.

Kommentar

Exempel på finansiella instrument som är potentiellt röstberättigade är optioner och konvertibler.

Lagtext

7 kap. 5 § ÅRL

Koncernredovisningen ska omfatta samtliga dotterföretag, om inte något annat följer av andra stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,
2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller
3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar andra stycket ska i en not upplysa om skälen för detta. Lag (2015:813)

Kommentar

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.

Av väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § ÅRL följer att ett dotterföretag får undantas om det är utan väsentlig betydelse.

Allmänt råd

9.3 Har upphävts. (BFNAR 2021:2)

Tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas

Lagtext

7 kap. 8 § ÅRL[2]

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 §§. Det som sägs i 3 kap. om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner. Lag (2016:113)

Lagtext

7 kap. 10 § ÅRL

Koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före eller efter moderföretagets balansdag, ska dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före moderföretagets balansdag, ska upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 11 § ÅRL

Bestämmelserna i 4 kap. tillämpas även på koncernredovisningen. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 12 § ÅRL

Koncernredovisningen och årsredovisningen ska upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelsen.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än de principer som tillämpas i koncernbalansräkningen, ska dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från andra stycket. En upplysning om skälen för avvikelsen ska anges i en not. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 13 § ÅRL

Fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, ska elimineras i koncernbalansräkningen.

Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, ska elimineras i koncernresultaträkningen.

Med internvinst avses en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har

[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).

förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 19 § ÅRL

I koncernbalansräkningen skall det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom att avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. Lag (1999:1112)

Kommentar

När en koncernredovisning upprättas slås redovisningarna för moderföretaget och dess dotterföretag ihop post för post genom sammanläggning av motsvarande poster för tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader. För att koncernredovisningen ska kunna innehålla finansiell information om koncernen som en ekonomisk enhet görs därefter nödvändiga justeringar, t.ex. elimineringar.

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

Allmänt råd

9.4 Andelarna av **resultatet** och förändringar i **eget kapital** hänförliga till moderföretaget samt minoriteten ska fastställas på grundval av befintliga ägarandelar.

Förvärv och avyttring av dotterföretag

Allmänt råd

9.5 Ett dotterföretags **intäkter** och **kostnader** ska tas in i **koncernredovisningen** från och med tidpunkten för förvärvet till och med den tidpunkt då moderföretaget inte längre har ett **bestämmande inflytande** över dotterföretaget.

Kommentar

Hur förvärv och avyttring av dotterföretag redovisas framgår av punkterna 19.22–19.24. Se även exempel 3–5.

Minoritetsintresse - Innehav utan bestämmande inflytande

Lagtext

7 kap. 9 § ÅRL

Den del av eget kapital i ett dotterföretag som är att hänföra till andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska i koncernbalansräkningen redovisas som innehav utan bestämmande inflytande. Den del av årets resultat i ett dotterföretag som är att hänföra till sådana andelar ska i koncernresultaträkningen redovisas som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande. Lag (2015:813)

Allmänt råd

9.5A Med **minoritetsintresse** avses i detta allmänna råd ett innehav utan bestämmande inflytande enligt 7 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

9.6 **Minoritetsintressen** ska i koncernbalansräkningen redovisas separat inom **eget kapital**. Minoritetsintressen ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till posten Årets resultat.

Kommentar

Minoritetens andel ska vid det första redovisningstillfället beräknas enligt kapitel 19.

Dotterföretagets resultat, ägartransaktioner samt **avskrivning** på **goodwill** och koncernmässiga övervärden är exempel på sådant som får till följd att minoritetsintresset förändras.

Hur minoritetsintresset påverkas vid förvärv och avyttring av ytterligare andelar framgår av kapitel 19.

Minoritetens andel kan presenteras enligt följande:

KONCERNENS RESULTATRÄKNING Januari-december (MSEK)	20X2	20X1

Årets resultat	8 150	5 950
Hänförligt till		
Moderföretagets aktieägare	8 100	5 850
Innehav utan bestämmande inflytande	50	100

KONCERNENS BALANSRÄKNING 31 december (MSEK)	20X2	20X1
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		
Aktiekapital	5 380	8 380
Övrigt tillskjutet kapital	8 245	9 530
Annat eget kapital inklusive årets resultat	20 210	12 400
Eget kapital hänförligt till moderföretagets aktieägare	33 835	30 310

Innehav utan bestämmande inflytande	280	355
Summa eget kapital	34 115	30 665

Allmänt råd

9.7 Är **eget kapital** i dotterföretaget negativt, får **minoritetsintresset** i dotterföretaget redovisas som negativt minoritetsintresse inom eget kapital endast om minoriteten har en bindande förpliktelse att täcka kapitalunderskottet och har förmåga att fullgöra förpliktelsen.

Om minoritetsintresset inte redovisas som negativt minoritetsintresse inom eget kapital, ska dotterföretagets vinster efterföljande år räknas in i sin helhet i koncernens **resultat** till dess att dotterföretagets kapitalunderskott är täckt. (BFNAR 2012:5)

Noter

Lagtext

7 kap. 15 § ÅRL

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. Detta ska ske i noter eller i en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 16 § ÅRL

I en not ska upplysningar lämnas om namn, organisationsnummer, säte och koncernföretagens ägarandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, i fråga om

1. dotterföretag,
2. intresseföretag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§,
3. gemensamt styrda företag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§ eller 30 § andra stycket, och
4. andra företag som ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § har ett ägarintresse i.

I fråga om företag som avses i första stycket 4 ska upplysningar även lämnas om eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret.

I upplysningarna ska grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får dock utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och ägarandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen. Även grunden för att ett gemensamt styrt företag redovisas med tillämpning av 30 § ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 17 § ÅRL

Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 16 § första och andra styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen. Lag (2004:244)

Allmänt råd

9.7A I upplysningarna enligt 7 kap. 16 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska även dotterföretag som har undantagits från **koncernredovisningen** med stöd av 7 kap. 5 § eller 2 kap. 3 a §

årsredovisningslagen ingå. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

9.8 I **koncernredovisningen** för större koncerner ska upplysningar lämnas 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. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysningskravet i 7 kap. 16 § första stycket 1 ÅRL gäller samtliga dotterföretag och omfattar även sådana dotterföretag som med stöd av 7 kap. 5 § och 2 kap. 3 a § ÅRL har undantagits från koncernredovisningen.

Intresseföretag och gemensamt styrda företag som inte redovisas enligt kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden i koncernredovisningen omfattas av upplysningskraven i 7 kap. 16 § första stycket 4 och andra stycket ÅRL.

Exempel på begränsning enligt punkt 9.8 är 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 (se lagtext ovan under rubriken Tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas).

Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person

Lagtext

4 kap. 3 § första stycket ÅRL[3]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL[4]

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i dotterföretag till **verkligt värde** (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

[3] Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

[4] Bestämmelserna i 4 kap. 10 och 14 a §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning respektive finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Allmänt råd

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 resultat.

Om det **skattepliktiga resultatet** inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet får det skattepliktiga resultatet användas.

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

Kommentar

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

9.10 Utdelning från andelar i dotterföretag ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen 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.

Allmänt råd

9.11 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i dotterföretag ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Noter

Kommentar

Upplysningar enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. I större koncerner ska upplysningar även lämnas enligt 25 § (se lagtextrutorna i kapitel 17).

Lagtext

5 kap. 28 § ÅRL

Om ett större företag ingår i en koncern, ska det lämna en upplysning om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Moderföretag som är större företag och som med stöd av 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning ska lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen. Lag (2015:813)

Kommentar

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.

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,

2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om
1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om
1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kommentar

Upplysningarna enligt 5 kap. 29 § ÅRL ska utöver dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag även omfatta övriga företag som företaget har ett ägarintresse i. Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

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

Tillämpningsområde

Allmänt råd

10.1 Detta kapitel ska tillämpas vid byte av **redovisningsprincip**, **ändrad uppskattning och bedömning** samt rättelse av **fel** i tidigare **finansiella rapporter**.

Kommentar

Vad som avses med redovisningsprinciper, ändrad uppskattning och bedömning samt fel framgår nedan.

Byte av redovisningsprincip

Kommentar

Redovisningsprinciper är de principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett företag tillämpar när den finansiella rapporten upprättas och utformas.

Allmänt råd

10.2 Ett **företag** får byta **redovisningsprincip** endast om
a) det krävs på grund av en ändring i lag eller i detta allmänna råd,

b) det leder till att den **finansiella rapporten** kommer att innehålla mer **tillförlitlig** och **relevant** information om effekterna av transaktioner, andra händelser eller förhållanden på företagets finansiella ställning, **resultat** eller **kassaflöden**,
c) företaget byter koncerntillhörighet, eller
d) företagets verksamhet har minskat väsentligt i omfattning.

Kommentar

Följande är inte byte av redovisningsprincip:

- Tillämpning av en redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som till sin innebörd skiljer sig från dem som tidigare inträffat.
- Tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som inte inträffat tidigare eller som var oväsentliga.
- Byte från värderingsgrunden **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.

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

Allmänt råd

10.3 Är det svårt att skilja byte av **redovisningsprincip** från **ändrad uppskattning och bedömning**, ska bytet eller ändringen anses som ändrad uppskattning och bedömning.

Kommentar

Gränsdragningen mellan byte av redovisningsprincip och ändrad uppskattning och bedömning kan åskådliggöras med följande exempel. Om ett företag tidigare tillämpat färdigställandemetoden men övergår till successiv vinstavräkning vid intäktsredovisning är det ett byte av redovisningsprincip. En ändrad metod för att mäta färdigställandegraden är däremot en ändrad uppskattning och bedömning.

Redovisning av byte av redovisningsprincip

Lagtext

3 kap. 5 § andra–fjärde styckena ÅRL

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse göras från andra stycket.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2015:813)

Kommentar Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Allmänt råd 10.4 Ett **företag** ska redovisa byte av **redovisningsprincip** enligt följande:

a) Byte till följd av ändring av lag eller detta allmänna råd ska redovisas enligt övergångsbestämmelserna till ändringen.
b) Andra byten ska redovisas med **retroaktiv tillämpning**.

Allmänt råd 10.5 Ett **företag** som redovisar byte av **redovisningsprincip** med **retroaktiv tillämpning** enligt punkt 10.4 b, 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.

Kommentar Retroaktiv tillämpning är tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats. Enligt punkt 6.3 ska specifikationen av förändringar i eget kapital innehålla uppgift om effekterna av retroaktiv tillämpning.

Noter om byte av redovisningsprincip

Lagtext

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd 10.6 Vid byte av **redovisningsprincip** ska följande upplysningar lämnas:

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

Är det **praktiskt ogenomförbart** 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.

Allmänt råd 10.7 Vid frivilligt byte av **redovisningsprincip** enligt punkt 10.2 b ska upplysning lämnas om varför tillämpningen av den nya

redovisningsprincipen leder till mer **tillförlitlig** och **relevant** information.

Kommentar

De finansiella rapporterna för kommande år behöver inte innehålla upplysningar enligt punkterna 10.6 och 10.7.

Mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten. Upplysningen kan lämnas på en övergripande nivå och beskriva hur principerna har ändrats samt vilken effekt (positiv eller negativ) de ändrade principerna har på företagets resultat och ställning.

Lagtext

5 kap. 7 § ÅRL

Om ett företag med stöd av 3 kap. 5 § tredje stycket avviker från det som sägs i den paragrafen om jämförelsetal, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen. Lag (2015:813)

Ändrad uppskattning och bedömning

Allmänt råd

10.8 **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**.

Kommentar

Ett exempel på ändrad uppskattning och bedömning är en förändring av uppskattningen av en tillgångs **nyttjandeperiod** eller en ändrad metod för inkuransbedömning.

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

När det är svårt att skilja ett byte av redovisningsprincip från ändrad uppskattning och bedömning, ska bytet eller ändringen enligt punkt 10.3 anses som ändrad uppskattning och bedömning.

Allmänt råd

10.9 Effekten av en **ändrad uppskattning och bedömning** ska redovisas i den **finansiella rapporten** för innevarande räkenskapsår genom att det **redovisade 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 effekten i **resultatet** för

a) det räkenskapsår då ändringen görs, om ändringen endast påverkar det räkenskapsåret, eller

b) det räkenskapsår då ändringen görs och framtida räkenskapsår, om ändringen påverkar dessa räkenskapsår.

Noter om ändrad uppskattning och bedömning

Allmänt råd

10.10 Ett större företag ska för en **ändrad uppskattning och bedömning** lämna upplysningar om karaktären på ändringen och effekten på **tillgångar**, **skulder**, **intäkter** och **kostnader** det innevarande räkenskapsåret. (BFNAR 2016:9)

Rättelse av fel

Allmänt råd

10.11 **Fel** är utelämnande eller felaktighet i de **finansiella rapporterna** för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, **tillförlitlig** information som

a) fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna avgavs, och
b) rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats när de finansiella rapporterna upprättades och utformades.

Kommentar

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

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. (BFNAR 2021:3)

Kommentar

Enligt punkt 6.3 ska specifikationen av förändringar i eget kapital innehålla uppgift om effekten av rättelse av fel.

Noter om rättelse av fel

Allmänt råd

10.13 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om rättelse av **fel**:

a) Karaktären på felet.
b) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 a för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen.
c) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 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 större företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

De finansiella rapporterna för kommande år behöver inte innehålla dessa upplysningar.

Mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten, se kommentaren punkt 10.7.

Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

Tillämpningsområde

Allmänt råd

11.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **finansiella instrument** värderade utifrån anskaffningsvärdet av **företag** som *inte* har valt att tillämpa 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Har ett företag valt att värdera finansiella instrument utifrån anskaffningsvärdet, ska kapitel 11 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument med undantag för instrument som omfattas av punkt 11.2.

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

I punkt 11.67 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

När det gäller redovisning av finansiella instrument finns enligt ÅRL olika **redovisningsprinciper** att välja mellan; värdering utifrån anskaffningsvärdet och värdering till verkligt värde. Den valda principen ska tillämpas konsekvent.

Kapitel 11 ska tillämpas vid värdering utifrån anskaffningsvärde och kapitel 12 vid värdering till verkligt värde. Eftersom den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent ska ett företag som valt en värdering till verkligt värde tillämpa kapitel 12 även om företaget inte har några finansiella instrument som enligt 4 kap. 14 a § ÅRL får värderas till verkligt värde. Vissa skillnader finns mellan kapitel 11 och kapitel 12 vad gäller redovisning av finansiella instrument som värderas utifrån anskaffningsvärde.

Ett företag som tillämpar kapitel 11 på koncernredovisningen får inte tillämpa

kapitel 12 i juridisk person (se punkt 12.1).

Värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL ska, enligt 7 kap. 11 § samma lag, även tillämpas på koncernredovisningen.

Allmänna råd

11.2 Detta kapitel får inte tillämpas på följande slag av **finansiella instrument:**

a) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 9, 14, 15 och 27).
b) Finansiella instrument som har getts ut av **företaget** och som helt eller delvis klassificeras som **eget kapital** (se kapitel 22 och 26).
c) **Leasingavtal** (se kapitel 20).
d) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).
e) Finansiella instrument avseende **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26).
f) Terminsavtal om köp eller försäljning av aktier eller andelar som kommer att leda till ett **rörelseförvärv** vid en framtida **förvärvstidpunkt**.
g) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se kapitel 19).
h) Rättigheter att erhålla ersättning för utgifter för en förpliktelse som företaget redovisar som en **avsättning** i enlighet med kapitel 21.
i) Avtal som
   a. ingåtts för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
   b. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
   c. utformats för detta ändamål när det ingicks, och
   d. förväntas regleras genom leverans av varan.
j) **Finansiella garantiavtal** som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.
k) Försäkringsavtal.
l) Lånelöften. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Har ett företag valt att värdera sina finansiella instrument utifrån anskaffningsvärdet, ska kapitel 11 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument med undantag för instrument som omfattas av punkt 11.2.

Byte av redovisningsprincip

Allmänt råd

11.3 Ett **företag** som tillämpar kapitel 11 om värdering av **finansiella instrument** utifrån anskaffningsvärdet får byta till kapitel 12 om värdering av finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10.

Definitioner

Allmänt råd

11.4 Ett **finansiellt instrument** är varje form av avtal som ger upphov till en **finansiell tillgång** hos en part och en **finansiell skuld** eller ett **egetkapitalinstrument** hos en annan part. Avtalet behöver inte ha medfört någon betalning. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

I kapitel 22 behandlas klassificering av ett företags utfärdade finansiella instrument som antingen skuld eller eget kapital.

Allmänt råd

11.5 En **finansiell tillgång** är en tillgång i form av

a) kontanter,
b) en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan part,
c) en avtalsenlig rätt att byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller
d) **egetkapitalinstrument** utgivna av ett annat företag. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.6 En **finansiell skuld** är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att

a) erlägga kontanter eller en annan **finansiell tillgång** till en annan part, eller
b) byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.7 Ett **finansiellt garantiavtal** är ett **finansiellt instrument** enligt vilket utställaren av garantin ska ersätta innehavaren av garantin för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en viss gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för en **finansiell skuld**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.8 Ett **derivatinstrument** är ett **finansiellt instrument** som uppfyller följande kriterier:

a) Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna.
b) Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer.
c) Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.9 Med **värdepappersportfölj** avses ett innehav av ett flertal **finansiella instrument** som handlas på en **aktiv marknad** och som innehas för riskspridning.

Ett **företag** kan ha flera värdepappersportföljer. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Fondandelar kan ingå i en värdepappersportfölj.

Allmänt råd 11.10 **Upplupet anskaffningsvärde** för en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** är det **finansiella instrumentets** förväntade **kassaflöden** diskonterade med den **effektivränta** som beräknades vid anskaffningstillfället. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.11 **Effektivränta** är den räntesats som diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under det **finansiella instrumentets** förväntade löptid till instrumentets **redovisade värde**.

Effektivräntan ska beräknas med utgångspunkt i instrumentets redovisade värde vid anskaffningstillfället. Vid beräkningen av effektivräntan ska samtliga avtalsvillkor samt inträffade kreditförluster beaktas. Risken för framtida kreditförluster ska däremot inte beaktas. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.12 **Effektivräntemetoden** är en metod för beräkning enligt vilken ränteintäkten eller räntekostnaden ett räkenskapsår är lika med den **finansiella tillgångens** eller **finansiella skuldens redovisade värde** vid räkenskapsårets början multiplicerat med **effektivräntan**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Effektivräntemetoden enligt punkt 11.12 är en metod för att beräkna upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller en finansiell skuld, eller en grupp av finansiella tillgångar eller finansiella skulder, och för att fördela ränteintäkter och räntekostnader under den förväntade löptiden.

När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?

Allmänt råd 11.13 Ett **företag** ska redovisa en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** i balansräkningen när företaget blir part i det **finansiella instrumentets** avtalsmässiga villkor. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Punkt 11.13 förutsätter att motprestationen för rätten att erhålla betalning har fullgjorts. Har endast avtal tecknats om köp eller försäljning med framtida leverans ska någon tillgång eller skuld inte redovisas, såvida det inte är ett **förlustkontrakt**.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Lagtext

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena.

--- Lag (2011:1554)

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Kommentar

Av 4 kap. 3 och 9 §§ ÅRL framgår att bestämmelserna ska tillämpas vid det första redovisningstillfället vid värdering av både anläggningstillgångar och omsättningstillgångar.

Exempel på utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet är direkta transaktionsutgifter såsom courtage.

Lagtext

4 kap.15 § ÅRL

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån skall periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild.

Allmänt råd

11.14 Andra **låneutgifter** än ränta ska redovisas som en korrigering av lånets anskaffningsvärde och periodiseras som en del i lånets räntekostnad enligt **effektivräntemetoden**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.14 innebär att emissionsutgifterna inte får redovisas som en förutbetald kostnad.

Allmänt råd

11.15 Ett **finansiellt instrument** som innehåller en finansieringskomponent och har en kredittid som överstiger ett år ska vid det första redovisningstillfället värderas till **nuvärdet** av alla framtida betalningar. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

En finansieringskomponent föreligger t.ex. om en leverantörskredit löper med ränta som är lägre än marknadsmässig ränta. Se även punkterna 13.6, 17.8 och 23.4.

Allmänt råd

11.16 Räntebärande **finansiella instrument** som är fordringar respektive skulder och som redovisas som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder får vid det första redovisningstillfället värderas till **upplupet anskaffningsvärde**.

Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska vid det första redovisningstillfället värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Andra stycket gäller inte **finansiella garantiavtal**. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

a) **avsättningen** beräknad enligt kapitel 21, och

b) den premie som ursprungligen erhölls för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.16 innebär att vissa omsättningstillgångar och kortfristiga skulder får, men inte behöver, värderas till upplupet anskaffningsvärde. Har företaget valt att värdera till upplupet anskaffningsvärde måste företaget fortsätta med denna värdering, se punkt 11.19.

Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska värderas till upplupet anskaffningsvärde. Detta är en skillnad jämfört med räntebärande kortfristiga fordringar och kortfristiga skulder som får, men inte behöver, värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Vid det första redovisningstillfället motsvaras upplupet anskaffningsvärde av utgifterna för förvärvet. Enligt punkt 11.10 är upplupet anskaffningsvärde de förväntade kassaflödena diskonterade med en effektivränta som enligt punkt 11.11 beräknas vid anskaffningstillfället. För ett finansiellt instrument som efter det första redovisningstillfället ska värderas till upplupet anskaffningsvärde beräknas detta värde således vid anskaffningstidpunkten.

Enligt punkt 11.2 ska kapitel 11 inte tillämpas på finansiella garantiavtal som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Kommentar

Vad som är omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar framgår av ÅRL och kapitel 4. Vad som är kortfristiga skulder respektive långfristiga skulder framgår av punkt 4.7 i det allmänna rådet.

Omsättningstillgångar och kortfristiga skulder

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL[5]

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Omsättningstillgångar ska enligt 4 kap. 9 § ÅRL värderas enligt lägsta värdets princip, vilket innebär att hänsyn ska tas till t.ex. befarade förluster på kundfordringar.

[5] Bestämmelserna i 4 kap. 10 och 12 §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning samt redovisning till bestämd mängd och fast värde. Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlas i kapitel 12. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Kortfristiga skulder värderas enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Allmänt råd

11.17 En schablonmässig metod får användas vid **värdering** av **finansiella instrument** som är fordringar och som redovisas som omsättningstillgångar 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. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.18 Vid tillämpning av 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) får en **värdepappersportfölj** utgöra en post om **företaget** har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de **finansiella instrumenten** i värdepappersportföljen klart kan identifieras.

Företaget ska tillämpa första stycket konsekvent. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.19 Ett **företag** som vid det första redovisningstillfället har valt att värdera räntebärande **finansiella instrument** som är fordringar respektive skulder och som redovisas som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder till **upplupet anskaffningsvärde**, ska även fortsättningsvis värdera dessa till upplupet anskaffningsvärde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.19 innebär att vissa omsättningstillgångar och kortfristiga skulder måste fortsätta att värderas till upplupet anskaffningsvärde, om företaget vid det första redovisningstillfället har valt denna värdering, se punkt 11.16 första stycket.

Allmänt råd

11.20 Nettoförsäljningsvärdet för ett **finansiellt instrument** som är omsättningstillgång och som har ett fastställt lägsta inlösenvärde får bestämmas till detta inlösenvärde, om **företaget** avser att behålla instrumentet till förfall och det är sannolikt att motparten kommer att infria sitt åtagande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.21 **Derivatinstrument** med negativt värde ska värderas till det belopp som för **företaget** är mest förmånligt om förpliktelsen regleras eller överlåts på **balansdagen**. (BFNAR 2012:5)

Anläggningstillgångar och långfristiga skulder

Lagtext

4 kap. 3 § första stycket ÅRL[6]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §. --- Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.22 **Derivatinstrument** som klassificeras som anläggningstillgångar ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.22 innebär att derivatinstrument ska värderas enligt lägsta värdets princip även om de klassificeras som anläggningstillgångar.

Allmänt råd

11.23 **Derivatinstrument** som klassificeras som långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt punkt 11.21. (BFNAR 2012:5)

11.24 Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas till **upplupet anskaffningsvärde**.

Första stycket gäller inte **finansiella garantiavtal**. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

a) **avsättningen** beräknad enligt kapitel 21, och
b) den premie som ursprungligen erhölls för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. (BFNAR 2012:5)

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Bedömning av nedskrivningsbehov

Allmänt råd

11.25 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en eller flera finansiella anläggningstillgångar har

[6] Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 12 §§ ÅRL behandlar avskrivning av anläggningstillgångar respektive redovisning till bestämd mängd och fast värde. Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlas i kapitel 12. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska företaget tillämpa punkt 11.26. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Faktorer som indikerar ett nedskrivningsbehov är t.ex.

- betydande finansiella svårigheter hos emittenten eller låntagaren,
- avtalsbrott, t.ex. uteblivna eller försenade betalningar av räntor, amorteringar eller slutbetalningar,
- att en långivare av ekonomiska eller juridiska skäl som sammanhänger med låntagarens ekonomiska svårigheter beviljar en eftergift som annars inte hade övervägts,
- att det är **sannolikt** att låntagaren kommer att gå i konkurs eller genomgå finansiell rekonstruktion, och
- observerbara uppgifter som tyder på att det finns en mätbar minskning av de uppskattade framtida kassaflödena från en grupp av finansiella anläggningstillgångar, trots att minskningen ännu inte kan identifieras till någon av de enskilda tillgångarna i gruppen, t.ex. negativa ekonomiska omständigheter eller ogynnsamma förändringar av branschvillkor.

En indikation på nedskrivningsbehov för aktier och andelar i icke-noterade företag är information om att betydande förändringar har inträffat, eller väntas inträffa, som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar eller ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad emittenten verkar.

Allmänt råd 11.26 Nedskrivningsbehovet ska bedömas individuellt för följande finansiella anläggningstillgångar:

a) Aktier och andelar samt **derivatinstrument** som avser aktier och andelar.
b) Varje enskild finansiell anläggningstillgång som är väsentlig.

Vid tillämpning av första stycket får en **värdepappersportfölj** utgöra en post om **företaget** har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de **finansiella instrumenten** i värdepappersportföljen klart kan identifieras. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Enligt punkt 4.4 avgör avsikten vid förvärvet om en värdepappersportfölj är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. Punkt 11.26 gäller för finansiella anläggningstillgångar.

Beräkning av nedskrivning

Allmänt råd 11.27 För finansiella anläggningstillgångar som värderas till **upplupet anskaffningsvärde** ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens **redovisade värde** och **nuvärdet** av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida **kassaflödena** diskonterade med tillgångens ursprungliga **effektivränta**. För en tillgång med rörlig ränta ska den på

balansdagen aktuella räntan användas som diskonteringsränta.

För tillgångar enligt första stycket som handlas på en **aktiv marknad** får nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess **verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.28 För finansiella anläggningstillgångar som inte värderas till **upplupet anskaffningsvärde** ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens **redovisade värde** och det högsta av **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** och **nuvärdet** av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida **kassaflöden** tillgången förväntas ge. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Har ett företag bedömt att det finns en indikation på nedskrivningsbehov, ska punkt 11.27 eller 11.28 tillämpas. Punkterna innebär att nuvärdeberäkningen av de framtida kassaflödena ska återspegla de framtida kassaflöden som företagsledningen på balansdagen beräknar att tillgången förväntas ge, till skillnad från den årliga beräkningen av upplupet anskaffningsvärde som bygger på de kassaflöden som beräknades vid anskaffningstidpunkten.

Eftersom nuvärdet återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av kassaflödena under den återstående innehavstiden finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Återföring av en nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång

Allmänt råd

11.29 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om en tidigare nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för nedskrivningen har förändrats. (BFNAR 2012:5)

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Kommentar Kravet på bestående värde i 4 kap. 6 § ÅRL och de finansiella anläggningstillgångarnas karaktär gör att uppskrivning endast undantagsvis blir aktuell.

Borttagande från balansräkningen

Finansiella tillgångar

Allmänt råd 11.30 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell tillgång** i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till **kassaflödet** från tillgången har upphört eller reglerats. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.31 Har ett **företag** i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en **finansiell tillgång** till en annan part, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.

Är det svårt att bedöma om väsentliga risker och fördelar har överförts, ska företaget bestämma om det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Har företaget behållit kontrollen, ska det fortsätta att redovisa tillgången. Har företaget inte behållit kontrollen, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.32 Ett **företag** anses inte längre ha kontroll över en **finansiell tillgång**, om tillgången har överförts till en annan part som i sin tur har praktisk möjlighet att överföra tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen. I annat fall anses företaget ha behållit kontrollen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.33 Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en **finansiell tillgång** tas bort från balansräkningen ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Exempel på risker som kan kvarstå hos den som överlåtit finansiella tillgångar är ansvar att ersätta köparen för förluster på tillgångarna eller ränteförlust vid sena betalningar. Följden av sådana arrangemang kan bli att den finansiella tillgången inte ska tas bort från balansräkningen eller att en upplysning om en **eventualförpliktelse** ska lämnas i not.

Allmänt råd 11.34 Är villkoren i punkterna 11.30 och 11.31 inte uppfyllda, ska **företaget** fortsätta att redovisa den **finansiella tillgången** i balansräkningen och samtidigt redovisa en **finansiell skuld** för erhållen ersättning.

Företaget ska också redovisa varje **intäkt** från den finansiella tillgången och varje **kostnad** för den finansiella skulden under de räkenskapsår de avser. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och kapitel 2 får inte tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

Finansiella skulder

Allmänt råd 11.35 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelsen fullgjorts eller upphört. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.36 Ersätts en **finansiell skuld** med en annan finansiell skuld till samma långivare och med i huvudsak samma villkor som för den ursprungliga skulden, anses inte den ursprungliga avtalade förpliktelsen ha fullgjorts eller upphört och en ny skuld får inte redovisas.

Eventuella resultateffekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.37 Skillnaden mellan det **redovisade värdet** för en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda tillgångar som inte är kontanter och påtagna skulder räknas in. (BFNAR 2012:5)

Säkringsredovisning

Kommentar Ett företag kan, om specifika kriterier är uppfyllda, identifiera ett säkringsförhållande mellan ett säkringsinstrument och en säkrad post på ett sådant sätt att säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning. Säkringsredovisning innebär avsteg från de grundläggande redovisningsprinciperna för finansiella tillgångar och skulder, t.ex. värderingsreglerna för derivatinstrument tidigare i detta kapitel.

Allmänt råd 11.38 Ett **företag** får tillämpa säkringsredovisning om säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 11.39–11.49.

Tillämpas säkringsredovisning, ska vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten redovisas enligt punkterna 11.50–11.60. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Punkt 11.38 innebär att valet görs för varje enskilt säkringsförhållande. Enligt punkt 11.58 får säkringsredovisningen endast avbrytas om vissa villkor är uppfyllda.

Villkor för säkringsredovisning

11.39 Säkringsredovisning får endast tillämpas om följande villkor är uppfyllda:

a) Säkringsförhållandet samt **företagets** mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
   a. identifiering av säkringsinstrumentet och den säkrade posten,
   b. beskrivning av karaktären på den risk eller de risker som säkras, samt
   c. beskrivning av hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet.
b) Det ska finnas en ekonomisk relation mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten som överensstämmer med företagets mål för riskhantering.
c) Säkringsförhållandet ska förväntas vara effektivt under den period för vilken säkringen har identifierats.

Företaget ska per varje **balansdag** bedöma om villkoren i första stycket är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Varje balansdag ska företaget bedöma om säkringsförhållandet kvarstår och om säkringen fortfarande är effektiv utifrån företagets riskhanteringsstrategi. Exempelvis kan effektiviteten av en säkring av prognostiserad försäljning i utländsk valuta bedömas genom att jämföra storleken på utestående säkringsinstrument med på balansdagen prognostiserad försäljning.

Allmänt råd 11.40 Ett säkringsförhållande anses vara effektivt, om säkringsinstrumentet i hög utsträckning motverkar värdeförändringar hänförliga till den säkrade risken eller förändringar i **kassaflöden** hänförliga till den säkrade risken när säkringsförhållandet ingås och därefter. (BFNAR 2012:5)

Kommentar För att ett säkringsförhållande ska vara effektivt behöver det inte eliminera hela risken i den exponering som säkras. Säkringen kan avse en del av den säkrade postens värde eller en del av dess löptid. Det kan också vara så att förändringar i säkringsinstrumentets värde inte motverkas av förändringar i värdet på den säkrade posten fullt ut.

Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande

Allmänt råd 11.41 Endast **finansiella instrument** som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Att instrumentet ska ha en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett derivatinstrument som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkringsinstrument i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant derivatinstrument kan dock inte identifieras som säkringsinstrument i koncernredovisningen eftersom derivatinstrumentet inte har en motpart utanför koncernen.

Allmänt råd

11.42 Ett **finansiellt instrument** som är ett **derivatinstrument** får, med undantag av optioner utställda av **företaget**, identifieras som säkringsinstrument.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.43 Ett **finansiellt instrument** som inte är ett **derivatinstrument** får endast identifieras som säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.44 Trots det som sägs i punkterna 11.42 och 11.43 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.45 Ett säkringsförhållande får identifieras för en del av säkringsinstrumentets återstående löptid endast om säkringsinstrumentets slutdag infaller efter slutdagen för den säkrade posten. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Infaller säkringsinstrumentets slutdag efter slutdagen för den säkrade posten, föreligger ett säkringsförhållande endast fram till den säkrade postens slutdag.

Allmänt råd

11.46 Två eller flera **finansiella instrument** får tillsammans identifieras som ett säkringsinstrument. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Flera instrument som tillsammans identifieras som säkringsinstrument får netto inte utgöra en av företaget utställd option, se punkt 11.42.

Identifiering av säkrade poster

Allmänt råd

11.47 En redovisad **tillgång**, en redovisad **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion får endast identifieras som säkrad post om det finns en extern motpart.

En nettoinvestering i en **utlandsverksamhet** får identifieras som säkrad post.

Första stycket gäller inte till den del koncernens finansiella ställning och **resultat** påverkas. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Att det ska finnas en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett avtal som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkrad post i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant avtal kan dock normalt inte identifieras som säkrad post i koncernredovisningen eftersom fordran eller skulden inte har en motpart utanför koncernen.

Exempel på ett ej redovisat bindande åtagande är en order på varor med framtida leverans.

Ett exempel på undantag enligt tredje stycket i punkt 11.47 är förändringar i valutakursen för en mycket sannolik prognostiserad transaktion i en annan valuta än **redovisningsvalutan** för det företag som är part i transaktionen och valutakursförändringen påverkar koncernens resultat. Ett annat exempel är valutakursförändringar på en koncernintern **monetär post** som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till vinster eller förluster som inte elimineras i sin helhet i koncernredovisningen.

Av punkt 11.44 framgår att endast den del av den säkrade posten som motsvaras av säkringsinstrumentet får identifieras i säkringsförhållandet.

Allmänt råd 11.48 En grupp av redovisade **tillgångar**, redovisade **skulder**, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i **utlandsverksamheter** får identifieras som en säkrad post om posterna i gruppen har likartade riskegenskaper. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.49 En prognostiserad transaktion som säkras ska vara mycket sannolik och innebära en exponering för förändringar i **kassaflöden** som ytterst kan påverka **resultatet**. (BFNAR 2012:5)

Redovisning

Allmänt råd 11.50 Ett **företag** får inte redovisa värdeförändringar på säkringsinstrumentet och den säkrade posten som är hänförliga till den säkrade risken, om inte annat anges i detta allmänna råd. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Vid värdering utifrån anskaffningsvärdet innebär säkringsredovisning att ett företag inte omvärderar en säkrad tillgång eller skuld om värdeförändringen motsvaras av en motsatt värdeförändring på säkringsinstrumentet.

Värdeförändringar på den säkrade posten hänförliga till andra, ej säkrade risker ska däremot redovisas enligt de principer som gäller för redovisning av tillgångar och skulder.

Allmänt råd

11.51 En väsentlig premie som erläggs eller erhålls när ett säkringsinstrument anskaffas ska periodiseras över säkringsinstrumentets löptid. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.52 Vid säkring av en fordran eller **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion i **utländsk valuta** får den säkrade posten värderas till terminskurs.

Är skillnaden mellan terminskurs och avistakurs väsentlig när ett terminsavtal ingås (terminspremie), ska fordran eller skulden värderas till avistakursen och terminspremien periodiseras över terminsavtalets löptid. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.53 Är en säkring hänförlig till en ränterisk, ska resultateffekterna avseende den säkrade posten och säkringsinstrumentet redovisas i samma period. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Vid säkring av ränterisk ska erlagd respektive erhållen ränta på säkringsinstrumentet redovisas i samma period som den då räntan på den säkrade posten redovisas.

Allmänt råd

11.54 Förluster hänförliga till den säkrade risken får inte redovisas så länge ett säkringsförhållande består. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.55 Den del av säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som enligt punkt 11.44 inte får ingå i säkringsförhållandet, ska redovisas enligt principer som gäller för redovisning av respektive slag av **tillgångar** och **skulder** i detta allmänna råd. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Den del av värdet på säkringsinstrumentet eller på den säkrade posten som enligt punkt 11.44 inte ingår i säkringsförhållandet ska redovisas enligt de principer som gäller för redovisning av tillgångar och skulder. Vid skillnader i löptider mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet gäller motsvarande för den överskjutande delen som inte ingår i säkringsförhållandet, se punkt 11.45.

Allmänt råd

11.56 Avser den säkrade risken valutakursrisk i en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet**, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas till **balansdagens** kurs i **koncernredovisningen**. Effekterna av omvärderingarna ska redovisas direkt i **eget kapital**.

Om effekten av omvärderingen av säkringsinstrumentet är större än effekten av omvärderingen av den säkrade posten, ska den överskjutande delen redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt punkt 11.50 får inte värdeförändringar på den säkrade posten eller säkringsinstrumentet redovisas. Punkt 11.56 är ett undantag från denna regel

och ska endast tillämpas i koncernredovisningen. I juridisk person redovisas inte någon omvärdering så länge säkringsredovisning tillämpas.

Allmänt råd

11.57 Avser säkringen anskaffning av en icke-finansiell **tillgång** eller icke-finansiell **skuld** som redovisas i balansräkningen, ska resultateffekten av säkringsinstrumentet ingå i tillgångens eller skuldens redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

I punkt 11.67 finns särskilda regler för juridisk person.

11.58 **Företaget** får upphöra med säkringsredovisning endast om
a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in, eller
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 11.39. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Ett företag får inte avbryta säkringsredovisningen om inte något av villkoren i punkt 11.58 är uppfyllda.

Allmänt råd

11.59 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 11.39 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.59 innebär att företagets säkringsredovisning fortsätter och att effekterna av att säkringsinstrumentet har realiserats redovisas i balansräkningen till dess säkringsredovisningen upphör.

Allmänt råd

11.60 Upphör säkringsredovisningen ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen.

Avser säkringen en valutakursrisk i en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet**, ska resultateffekter som tidigare har redovisats direkt mot **eget kapital**, fortsätta att redovisas i eget kapital så länge utlandsverksamheten redovisas. Avyttras utlandsverksamheten, ska de ackumulerade effekterna överföras till resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Resultateffekterna får nettoredovisas i resultaträkningen. Förelåg en helt effektiv säkring vid den tidpunkt då säkringsredovisningen upphör, blir resultateffekten noll.

Sammansatta finansiella instrument

Allmänt råd

11.61 **Sammansatta finansiella instrument** är **finansiella instrument** som består av en fordran eller en skuld i kombination med ett eller flera **derivatinstrument**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Exempel på sammansatta finansiella instrument är aktieindexobligationer och konvertibla skuldebrev.

Kapitel 22 behandlar hur emittenten redovisar sammansatta instrument där en komponent är eget kapital, t.ex. emitterade konvertibla skuldinstrument.

Allmänt råd

11.62 Ett **sammansatt finansiellt instrument** ska värderas och redovisas antingen utan uppdelning i komponenter eller uppdelat i komponenter, där den komponent som utgörs av fordran eller skuld värderas och redovisas separat. **Företagets** samtliga sammansatta finansiella instrument ska redovisas på samma sätt. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Den ena komponenten kan vara en fordran och den andra komponenten t.ex. en aktieoption.

Allmänt råd

11.63 Redovisas **ett sammansatt finansiellt instrument** utan uppdelning i komponenter, ska hela instrumentet redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell nedskrivning, om det är en anläggningstillgång, eller enligt lägsta värdets princip, om det är en omsättningstillgång. Räntor och erhållna utdelningar ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.64 Redovisas ett **sammansatt finansiellt instrument** med uppdelning i komponenter, ska den ena komponenten utgöras av den fordran, eller skuld, som instrumentet består av.

Vid det första redovisningstillfället ska anskaffningsvärdet fördelas på de två komponenterna. Värdet på fordringskomponenten, eller skuldkomponenten, ska fastställas till det **verkliga värdet** av en liknande fordran eller skuld utan derivatkomponent.

Efter det första redovisningstillfället ska fordringskomponenten, eller skuldkomponenten, redovisas till **upplupet anskaffningsvärde** efter avdrag för eventuell nedskrivning. Den andra komponenten, dvs. **derivatinstrumentet**, ska redovisas enligt lägsta värdets princip om värdet är positivt eller enligt punkt 11.21 om värdet är negativt. (BFNAR 2012:5)

Noter

Lagtext

5 kap. 27 § ÅRL

Större företag ska för varje kategori av derivatinstrument som inte värderas enligt 4 kap. 14 a § lämna upplysningar om

1. det värde instrumenten skulle ha värderats till vid en tillämpning av 4 kap. 14 a §, och

2. omfattningen och typen av instrument.

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 4 kap. 14 a–14 c §§ får värderas till verkligt värde, och vilkas bokförda värde är högre än det verkliga värdet, ska större företag lämna upplysningar om

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och
2. skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ned och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

Första och andra styckena ska även tillämpas på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anges som derivatinstrument. Lag (2015:813).

Kommentar

Ett företag ska bland annat upplysa om vilka redovisnings- och värderingsprinciper som tillämpats, se kapitel 8.

Upplysningar om tillgångar som inte tagits bort från balansräkningen

Allmänt råd

11.65 Har ett större **företag** överfört en **finansiell tillgång** till en annan part men inte tagit bort tillgången från balansräkningen ska följande upplysningar lämnas för varje slag av sådana tillgångar:

a) Tillgångens karaktär.
b) Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
c) **Redovisat värde** på tillgången och den **skuld** som är knuten till tillgången. (BFNAR 2016:9)

Upplysningar om säkringsredovisning

11.66 Ett större **företag** som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:

a) En beskrivning av säkringen.
b) En beskrivning av de **finansiella instrument** som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens **verkliga värden** på **balansdagen**.
c) Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå. (BFNAR 2016:9)

Upplysningar om ägarintressen

Kommentar

Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska vissa upplysningar lämnas om företagets ägarintressen, bl.a. namn, organisationsnummer och säte (se lagtext i kapitel 9).

Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

11.67 I juridisk person behöver inte resultateffekten av ett säkringsinstrument, vid anskaffning av en icke-finansiell **tillgång** eller icke-finansiell **skuld** som redovisas i balansräkningen, ingå i tillgångens eller skuldens redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt punkt 11.57 ska resultateffekten av ett säkringsinstrument ingå i anskaffningsvärdet för en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte resultateffekten av säkringsinstrumentet ingå vid redovisning i juridisk person.

Noter

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kommentar

Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen

Tillämpningsområde

Lagtext

4 kap. 14 a § första och tredje styckena ÅRL

Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §.

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga företagets finansiella instrument, utom sådana som enligt 14 b § inte får tas upp till verkligt värde, värderas på samma sätt. Lag (2003:774)

Allmänt råd

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. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

När det gäller värdering av finansiella instrument finns enligt ÅRL olika **redovisningsprinciper** att välja mellan; värdering utifrån anskaffningsvärdet och värdering till verkligt värde. Vid värdering till verkligt värde kan ett dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning upprättad enligt IFRS dessutom, enligt 4 kap. 14 b § ÅRL, välja att värdera vissa finansiella instrument enligt dessa standarder. Den valda principen ska tillämpas konsekvent.

Enligt punkt 12.1 tredje stycket får ett företag som har valt att tillämpa 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL inte tillämpa kapitel 12 utan ska tillämpa IFRS på samtliga finansiella instrument.

Kapitel 11 får tillämpas i juridisk person även om kapitel 12 tillämpas på koncernredovisningen, se punkt 11.1.

Eftersom den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent ska ett företag som valt en värdering till verkligt värde tillämpa kapitel 12 även om företaget inte har några finansiella instrument som enligt 4 kap. 14 a § ÅRL får värderas till verkligt värde. Vissa skillnader finns mellan kapitel 11 och kapitel 12 vad gäller redovisning av finansiella instrument som värderas utifrån anskaffningsvärde. Exempelvis kräver kapitel 12 en indelning av finansiella tillgångar och skulder i de värderingskategorier som beskrivs i punkterna 12.4–12.10. Motsvarande indelning finns inte i kapitel 11. Även säkringsredovisning skiljer sig åt mellan kapitlen. Förutom definitioner som finns i kapitel 11 innehåller detta kapitel hänvisningar till kapitel 11 bland annat när det gäller bedömning av nedskrivningsbehov av finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL ska, enligt 7 kap. 11 § samma lag, även tillämpas på koncernredovisningen.

Allmänt råd

12.2 Detta kapitel får inte tillämpas på följande slag av **finansiella instrument:**

a) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 9, 14, 15 och 27).
b) Finansiella instrument som har getts ut av **företaget** och som helt eller delvis klassificeras som **eget kapital** (se kapitel 22 och 26).
c) **Leasingavtal** (se kapitel 20).
d) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).

e) Finansiella instrument avseende **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26).
f) Terminsavtal om köp eller försäljning av aktier eller andelar som kommer att leda till ett **rörelseförvärv** vid en framtida **förvärvstidpunkt**.
g) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se kapitel 19).
h) Rättigheter att erhålla ersättning för utgifter för en förpliktelse som företaget redovisar som en **avsättning** i enlighet med kapitel 21.
i) Avtal som
   a. ingåtts för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
   b. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
   c. utformats för detta ändamål när det ingicks, och
   d. förväntas regleras genom leverans av varan.
j) **Finansiella garantiavtal** som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.
k) Försäkringsavtal.
l) Lånelöften. (BFNAR 2012:5)

Lagtext

4 kap. 14 b § ÅRL

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag,
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får trots första stycket värdera där angivna finansiella instrument enligt 14 a §, om

1. det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, och
2. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 4 kap. 14 b § ÅRL får vissa finansiella instrument inte värderas till verkligt värde. Av punkt 12.2 framgår att kapitlet inte får tillämpas på de finansiella instrument som anges i 4 kap. 14 b § första stycket 3–5 ÅRL. Övriga i paragrafen angivna instrument behandlas i detta kapitel.

Byte av redovisningsprincip

Allmänt råd

12.3 Ett **företag** som tillämpar kapitel 12 får byta till kapitel 11 om värdering av **finansiella instrument** utifrån anskaffningsvärdet endast om punkt 10.2 c eller 10.2 d är tillämplig. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10. Att ett företag inte längre har finansiella instrument som ska värderas till verkligt värde är inte skäl för byte till redovisning enligt kapitel 11 utan företaget ska fortsätta att tillämpa kapitel 12.

Värderingskategorier

Allmänt råd

12.4 Ett **företag** ska klassificera **finansiella instrument** i någon av följande värderingskategorier:

a) **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel**.
b) **Investeringar som hålls till förfall**.
c) **Lånefordringar och kundfordringar**.
d) **Finansiella tillgångar som kan säljas**.
e) **Övriga finansiella skulder**.

Första stycket gäller inte **derivatinstrument** som identifierats som säkringsinstrument och ingår i säkringsredovisning enligt punkterna 12.47–12.72. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Klassificeringen av finansiella instrument i värderingskategorier enligt punkt 12.4 ligger till grund för hur de finansiella instrumenten ska värderas och hur värdeförändringar ska redovisas.

I de **finansiella rapporterna** får andra benämningar och indelningar användas. Vad som är omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar framgår av ÅRL och kapitel 4. Vad som är kortfristiga skulder respektive långfristiga skulder framgår av punkt 4.7.

Allmänt råd

12.5 **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** är **finansiella tillgångar** eller **finansiella skulder** som

a) förvärvades eller uppkom med syfte att säljas eller återköpas på kort sikt,
b) vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med **finansiella instrument** som förvaltades tillsammans och för vilka det fanns ett nyligen uppvisat mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller
c) är **derivatinstrument** och som inte har identifierats som ett säkringsinstrument enligt punkterna 12.51–12.56 och ingår i en säkringsredovisning. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.6 **Investeringar som hålls till förfall** är **finansiella tillgångar** som inte är **derivatinstrument**, som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som **företaget** har både avsikt och förmåga att hålla till förfall, om inte något annat framgår av punkt 12.7. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.7 **Finansiella tillgångar** får inte klassificeras i värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall**, om **företaget** under innevarande räkenskapsår eller de två föregående räkenskapsåren har sålt eller omklassificerat tillgångar i denna värderingskategori för mer än ett obetydligt belopp före förfallotidpunkten.

Första stycket gäller inte försäljningar eller omklassificeringar som
a) är så nära förfall att förändringar i marknadsräntan inte skulle ha en betydande inverkan på **verkligt värde**,
b) sker efter det att företaget har erhållit i stort sett hela tillgångens ursprungliga nominella belopp, eller
c) är hänförliga till en isolerad händelse av engångskaraktär som företaget inte har kontroll över och som inte rimligen kunde förutses av företaget. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.8 **Lånefordringar och kundfordringar** är **finansiella tillgångar** som har fastställda eller fastställbara betalningar men inte är **derivatinstrument**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.9 **Finansiella tillgångar som kan säljas** är sådana **finansiella tillgångar** som **företaget** antingen klassificerat i denna värderingskategori eller som inte kan hänföras till någon av de övriga värderingskategorierna i punkt 12.4 a–c.

Derivatinstrument får inte hänföras till denna värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.10 **Övriga finansiella skulder** är **finansiella skulder** som **företaget** inte har klassificerat i värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel**.

Derivatinstrument får inte hänföras till denna värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Omklassificering

Kommentar Derivatinstrument som inte ingår i en säkringsredovisning får endast klassificeras i värderingskategorin Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel varför dessa inte omklassificeras.

Allmänt råd 12.11 **Finansiella instrument** får inte omklassificeras från värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som**

innehas för handel till någon annan värderingskategori under den tid de innehas eller är utestående.

Trots det som sägs i första stycket får **finansiella tillgångar** som inte längre innehas i syfte att säljas eller återköpas på kort sikt i exceptionella fall omklassificeras. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.12 **Finansiella instrument** får inte omklassificeras till värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** från någon annan värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Det är inte omklassificering om ett derivatinstrument inte längre kan klassificeras i värderingskategorin Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel när det har identifierats som säkringsinstrument i en säkringsredovisning. Detsamma gäller för ett derivatinstrument som fortfarande innehas när säkringsredovisning upphör.

Allmänt råd

12.13 **Finansiella tillgångar** får inte omklassificeras från värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, om **företaget** med stöd av 4 kap. 14 d § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** direkt i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.14 Har ett **företag** sålt eller omklassificerat **finansiella tillgångar** som klassificerats i värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** för mer än ett obetydligt belopp, ska samtliga tillgångar som finns kvar i denna värderingskategori omklassificeras till värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**.

Första stycket gäller inte i de fall som anges i punkt 12.7 andra stycket. (BFNAR 2012:5)

När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?

Allmänt råd

12.15 Ett **företag** ska redovisa en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** i balansräkningen när företaget blir part i det **finansiella instrumentets** avtalsmässiga villkor.

Vid **avistaköp eller avistaförsäljning** av en **finansiell tillgång** får tillgången redovisas i balansräkningen på **affärsdagen** eller **likviddagen**. Den valda principen ska tillämpas konsekvent för samtliga köp och försäljningar av tillgångar som klassificerats i samma värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 12.15 förutsätter att motprestationen för rätten att erhålla betalning har fullgjorts. Har endast avtal tecknats om köp eller försäljning med framtida

leverans, och avtalet inte är ett derivatinstrument, ska någon tillgång eller skuld inte redovisas.

Allmänt råd

12.16 Med **avistaköp eller avistaförsäljning** avses köp eller försäljning av en **finansiell tillgång** som görs enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den generella tidsram som fastställts av regelverk eller praxis på den berörda marknaden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.17 **Affärsdagen** är den dag då **företaget** ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en **tillgång**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.18 **Likviddagen** är den dag då en **tillgång** levereras. (BFNAR 2012:5)

Värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd

12.19 En **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** ska vid det första redovisningstillfället värderas till **verkligt värde** med tillägg av transaktionsutgifter som är direkt hänförliga till förvärvet, om inte annat framgår av andra stycket.

Transaktionsutgifter får inte ingå i värderingen av finansiella tillgångar och finansiella skulder som efter det första redovisningstillfället värderas till verkligt värde och där värdeförändringen redovisas direkt i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Vid anskaffningstidpunkten är transaktionspriset normalt detsamma som verkligt värde. Värderingen enligt punkt 12.19 gäller oavsett om tillgången eller skulden efter det första redovisningstillfället värderas till verkligt värde eller till upplupet anskaffningsvärde.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Lagtext

4 kap. 14 a § första och tredje styckena ÅRL

Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §.

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga företagets finansiella instrument, utom sådana som enligt 14 b § inte får tas upp till verkligt värde, värderas på samma sätt. Lag (2003:774)

Lagtext

4 kap. 14 b § första och andra styckena ÅRL

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag,
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,

6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

--- Lag (2015:813)

Finansiella tillgångar

Allmänt råd

12.20 **Finansiella tillgångar** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** eller värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** ska värderas till **verkligt värde**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Reglerna för hur verkligt värde fastställs finns i punkterna 12.24–12.31.

I undantagsfall kan verkligt värde inte fastställas. Om så är fallet värderas tillgångarna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Allmänt råd

12.21 **Finansiella tillgångar** som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar** ska värderas **till upplupet anskaffningsvärde**. (BFNAR 2012:5)

Finansiella skulder

Allmänt råd

12.22 **Finansiella skulder** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** ska värderas till **verkligt värde**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Reglerna för hur verkligt värde fastställs finns i punkterna 12.24–12.31.

I undantagsfall kan verkligt värde inte fastställas. Om så är fallet värderas skulderna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Allmänt råd

12.23 **Finansiella skulder** som tillhör värderingskategorin **Övriga finansiella skulder** ska värderas till **upplupet anskaffningsvärde**.

Första stycket gäller inte **finansiella garantiavtal**. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

a) **avsättningen** beräknad enligt kapitel 21, och
b) den premie som ursprungligen erhölls för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Enligt punkt 12.2 ska kapitlet inte tillämpas på finansiella garantiavtal som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.

Verkligt värde

Kommentar 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, se punkt 2.20.

Beräkning av verkligt värde

Lagtext

4 kap. 14 a § andra stycket ÅRL

Det verkliga värdet skall bestämmas på grundval av instrumentets marknadsvärde. Om något marknadsvärde inte kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett likartat instrument, skall det verkliga värdet bestämmas på grundval av beståndsdelarnas eller det likartade instrumentets marknadsvärde. Om inte heller en sådan värdering är möjlig, skall det verkliga värdet bestämmas med hjälp av sådana allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.
--- Lag (2003:774)

Allmänt råd 12.24 Det bästa uttrycket för **verkligt värde** är marknadsvärdet i form av noterade priser på en **aktiv marknad**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar För finansiella tillgångar som företaget innehar och för finansiella skulder som företaget avser att emittera är noterat pris normalt den senaste köpkursen. För tillgångar som ska förvärvas och för skulder som innehas är noterat pris normalt den senaste säljkursen.

Allmänt råd 12.25 En **aktiv marknad** existerar när följande villkor är uppfyllda:
a) Handeln avser likartade produkter.
b) Intresserade köpare och säljare finns normalt.
c) Information om priserna är allmänt tillgänglig. (BFNAR 2012:5)

Värderingsmodeller och värderingsmetoder (värderingstekniker)

Allmänt råd 12.26 Finns inte noterade priser på en **aktiv marknad** för det **finansiella instrumentet**, likartade instrument eller instrumentets beståndsdelar, ska **företaget** bestämma det **verkliga värdet** genom att använda en värderingsteknik. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Syftet med att använda en värderingsteknik är att fastställa vad transaktionspriset skulle ha varit vid värderingstidpunkten för en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs under sedvanliga affärsvillkor. En värderingsteknik omfattar alla faktorer som marknadsaktörer skulle beakta när ett pris fastställs och överensstämmer även med allmänt accepterade metoder för prissättning av finansiella instrument. Värderingstekniker innefattar

- användning av information om nyligen genomförda transaktioner i instrumentet mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs,
- hänvisning till aktuellt verkligt värde för ett annat finansiellt instrument som i allt väsentligt är likadant,
- diskontering av framtida kassaflöden, och
- användning av optionsvärderingsmodeller.

Allmänt råd

12.27 En värderingsteknik för att bestämma **verkligt värde** på **finansiella instrument** ska baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt och företagsspecifik information i så låg grad som möjligt.

Finns en värderingsteknik som är vanligt förekommande bland marknadsaktörer för att prissätta instrumentet, och denna teknik har visat sig ge tillförlitliga uppskattningar av priser som kan erhållas i faktiska marknadstransaktioner, ska denna teknik användas. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.28 En värderingsteknik förutsätts ge en tillförlitlig uppskattning av det **verkliga värdet** om

a) tekniken på ett rimligt sätt återspeglar hur marknaden förväntas prissätta instrumentet, och
b) de indata som används på ett rimligt sätt motsvarar marknadsförväntningar och mått på de faktorer avseende risk och avkastning som är inneboende i instrumentet. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.29 Om det senaste transaktionspriset avspeglar det belopp **företaget** skulle erhålla eller betala vid en påtvingad transaktion, ofrivillig likvidation eller utmätning, ska priset justeras när det **verkliga värdet** bestäms. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.30 Använder **företaget** en värderingsteknik som baseras på nyligen genomförda transaktioner, ska företaget justera de indata som används, om betydande förändringar i de ekonomiska omständigheterna har inträffat avseende emittenten. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.31 Det **verkliga värdet** på ett **finansiellt instrument** som inte har ett noterat pris på en **aktiv marknad** kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt endast om

a) variationen inom intervallet med rimliga uppskattningar av verkliga värden inte är betydande för instrumentet, och
b) sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet kan bedömas på ett rimligt sätt. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

I normalfallet är det möjligt att uppskatta det verkliga värdet på en finansiell tillgång som ett företag har förvärvat från en utomstående part.

Om intervallet med rimliga uppskattningar av det verkliga värdet på ett finansiellt instrument är betydande eller sannolikheterna för de olika uppskattningarna inte kan bedömas på ett rimligt sätt, får företaget inte värdera instrumentet till verkligt värde. Om så är fallet, värderas tillgångarna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Redovisning av förändringar i verkligt värde

Lagtext

4 kap. 14 d § ÅRL

Om värdering sker enligt 14 a §, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen skall redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller
2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, skall fonden justeras. Lag (2004:1173)

Kommentar

Av 4 kap. 14 d § ÅRL följer att en värdeförändring vid värdering till verkligt värde ska redovisas i resultaträkningen. I vissa fall ska eller får en värdeförändring i stället redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Allmänt råd

12.32 De **finansiella tillgångar** som omfattas av 4 kap. 14 d § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) är de som enligt detta allmänna råd ingår i värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**.

Ett **företag** som enligt samma paragraf har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde ska tillämpa den valda principen konsekvent för samtliga tillgångar i denna värderingskategori.

Har företaget redovisat en nedskrivning, ska företaget därefter redovisa framtida förändringar i verkligt värde i resultaträkningen på den tillgång som skrivits ned. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Den princip för redovisning av förändringar i verkligt värde som företaget har valt ska tillämpas konsekvent för samtliga tillgångar i värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas. Ett undantag är om företaget har redovisat en nedskrivning på en tillgång i denna värderingskategori. I det fallet ska framtida värdeförändringar på den nedskrivna tillgången enligt punkt 12.32 tredje stycket redovisas i resultaträkningen medan värdeförändringar på övriga tillgångar i värderingskategorin ska fortsätta att redovisas i posten Fond för

verkligt värde.

Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10.

Allmänt råd

12.33 Även om ett **företag** har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, ska följande värdeförändringar redovisas i resultaträkningen:

a) Valutakursvinster och valutakursförluster på **monetära poster**.
b) Ränta på fordringsrätter.
c) Utdelning på **egetkapitalinstrument**.
d) Nedskrivningar. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.34 Har ett **företag** valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** i posten Fond för verkligt värde, ska företaget tillämpa punkt 12.36 om det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Alla värdeförändringar med undantag av sådana värdeförändringar som anges i punkt 12.33 ska redovisas i posten Fond för verkligt värde om företaget har valt denna redovisningsprincip och detta även om fonden blir negativ. Punkt 12.34 innebär emellertid att företaget ska pröva om det finns ett nedskrivningsbehov enligt punkt 12.36.

Allmänt råd

12.35 Har **företaget** valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, ska de värdeförändringar som redovisats i posten överföras till resultaträkningen när tillgången enligt punkt 12.39 eller 12.40 tas bort från balansräkningen. (BFNAR 2012:5)

Nedskrivningar

Allmänt råd

12.36 Ett **företag** ska för en **finansiell tillgång** eller en grupp av finansiella tillgångar som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar** per varje **balansdag** bedöma om det finns objektiva omständigheter som tyder på att tillgången eller tillgångarna behöver skrivas ned.

Första stycket gäller också för tillgångar som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, om företaget har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Se kommentaren till punkt 11.25 vad gäller faktorer som tyder på att ett nedskrivningsbehov föreligger.

För en investering i ett egetkapitalinstrument som tillhör värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas är en betydande eller utdragen minskning av det verkliga värdet under anskaffningsvärdet en objektiv omständighet som tyder på ett nedskrivningsbehov.

Beräkning av nedskrivning

Allmänt råd

12.37 Finns objektiva omständigheter som visar ett nedskrivningsbehov av en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar**, ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens **redovisade värde** och **nuvärdet** av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida **kassaflödena** diskonterade med tillgångens ursprungliga **effektivränta**.

Ett **företag** som har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** på en finansiell tillgång som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** i posten Fond för verkligt värde ska beräkna nedskrivningen som skillnaden mellan tillgångens värde vid det första redovisningstillfället och aktuellt verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt punkt 12.21 ska finansiella tillgångar som tillhör värderingskategorin Investeringar som hålls till förfall eller värderingskategorin Lånefordringar och kundfordringar värderas till upplupet anskaffningsvärde. En sådan tillgång ska skrivas ned om tillgångens redovisade värde överstiger nuvärdet av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida kassaflödena. Eftersom nuvärdet återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av kassaflödena under den återstående innehavstiden finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Har ett företag valt att redovisa förändringar i verkligt värde i posten Fond för verkligt värde på en finansiell tillgång som tillhör värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas, ska en nedskrivning enligt punkt 12.33 redovisas i resultaträkningen och de värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde överföras till resultaträkningen. Efterföljande värdeförändringar redovisas enligt punkt 12.32 i resultaträkningen.

Återföring av nedskrivning

Allmänt råd

12.38 Ett **företag** ska tillämpa punkt 11.29 när det gäller återföring av nedskrivning av **finansiella tillgångar**. (BFNAR 2012:5)

Borttagande från balansräkningen

Finansiella tillgångar

Allmänt råd

12.39 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell tillgång** i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till **kassaflödet** från tillgången har upphört eller reglerats. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.40 Har ett **företag** i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en **finansiell tillgång** till en annan part, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.

Är det svårt att bedöma om väsentliga risker och fördelar har överförts, ska företaget bestämma om det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Har företaget behållit kontrollen, ska det fortsätta att redovisa tillgången. Har företaget inte behållit kontrollen, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.41 Ett **företag** anses inte längre ha kontroll över en **finansiell tillgång** om tillgången har överförts till en annan part som i sin tur har praktisk möjlighet att överföra tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen. I annat fall anses företaget ha behållit kontrollen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.42 Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en **finansiell tillgång** tas bort från balansräkningen ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Exempel på risker som kan kvarstå hos den som överlåtit finansiella tillgångar är ansvar att ersätta köparen för förluster på tillgångarna eller ränteförlust vid sena betalningar. Följden av sådana arrangemang kan bli att den finansiella tillgången inte ska tas bort från balansräkningen eller att en upplysning om en **eventualförpliktelse** ska lämnas i not.

Allmänt råd

12.43 Är villkoren i punkterna 12.39 och 12.40 inte uppfyllda, ska **företaget** fortsätta att redovisa den **finansiella tillgången** i balansräkningen och samtidigt redovisa en **finansiell skuld** för erhållen ersättning.

Företaget ska också redovisa varje **intäkt** från den finansiella tillgången och varje **kostnad** för den finansiella skulden under de räkenskapsår de avser. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och kapitel 2 får inte tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

Finansiella skulder

Allmänt råd

12.44 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelsen fullgjorts eller upphört. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.45 Ersätts en **finansiell skuld** med en annan finansiell skuld till samma långivare och med i huvudsak samma villkor som för den ursprungliga skulden, anses inte den ursprungliga avtalade förpliktelsen ha fullgjorts eller upphört och en ny skuld får inte redovisas.

Eventuella resultateffekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.46 Skillnaden mellan det **redovisade värdet** för en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda tillgångar som inte är kontanter och påtagna skulder räknas in. (BFNAR 2012:5)

Säkringsredovisning

Allmänt råd

12.47 Ett **företag** får tillämpa säkringsredovisning om säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 12.48–12.59.

Tillämpas säkringsredovisning ska vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten redovisas enligt punkterna 12.60–12.74. (BFNAR 2012:5)

Tre slag av säkringsförhållanden

Kommentar

Vid säkringsredovisning finns tre slags säkringsförhållanden:

- *Säkring av verkligt värde*: En säkring av exponering för förändringar i verkligt värde på en eller en grupp av redovisade tillgångar eller skulder eller oredovisade bindande åtaganden, eller en identifierbar del av sådan tillgång eller skuld eller sådant bindande åtagande, som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka resultatet.
- *Kassaflödessäkring*: En säkring av exponeringen för förändringar i kassaflöden som är hänförliga till en viss risk som är kopplad till en eller en grupp av redovisade tillgångar eller skulder eller mycket sannolika prognostiserade transaktioner och som skulle kunna påverka resultatet.
- *Säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet*.

Villkor för säkringsredovisning

Allmänt råd

12.48 Säkringsredovisning får endast tillämpas om följande villkor är uppfyllda:

a) Säkringsförhållandet samt **företagets** mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
   a. identifiering av säkringsinstrumentet och den säkrade posten,
   b. beskrivning av karaktären på den risk eller de risker som säkras, samt
   c. beskrivning av hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet
b) Det ska finnas en ekonomisk relation mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten som överensstämmer med företagets mål för riskhantering.
c) Säkringsförhållandet ska förväntas vara mycket effektivt under den period för vilken säkringen har identifierats.

Företaget ska per varje **balansdag** bedöma om villkoren i första stycket är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Hur ett säkringsförhållandes effektivitet mäts anges i punkterna 12.49 och 12.50.

Av dokumentation enligt punkt 12.48 a ska bland annat framgå hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet. Varje balansdag ska företaget bedöma om säkringsförhållandet kvarstår och om säkringen fortfarande är mycket effektiv.

Allmänt råd

12.49 Med **säkringsförhållandets effektivitet** avses i vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts värde eller förändringar i **kassaflöden**, som är hänförliga till en säkrad risk, uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets värde eller kassaflöden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.50 Ett säkringsförhållande anses vara mycket effektivt om

a) säkringsinstrumentet effektivt motverkar förändringar i **verkligt värde** hänförliga till den säkrade risken eller förändringar i **kassaflöden** hänförliga till den säkrade risken när säkringsförhållandet ingås och därefter, och
b) säkringsförhållandets faktiska effektivitet ligger inom intervallet 80–125 procent. (BFNAR 2012:5)

Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande

Allmänt råd

12.51 Endast **finansiella instrument** som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Att instrumentet ska ha en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett derivatinstrument som ingåtts

mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkringsinstrument i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant derivatinstrument kan dock inte identifieras som säkringsinstrument i koncernredovisningen eftersom derivatinstrumentet inte har en motpart utanför koncernen.

Allmänt råd

12.52 Ett **finansiellt instrument** som är ett **derivatinstrument** får, med undantag av optioner utställda av **företaget**, identifieras som säkringsinstrument.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.53 Ett **finansiellt instrument** som *inte* är ett **derivatinstrument** får endast identifieras som säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.54 Trots det som sägs i punkterna 12.52 och 12.53 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.55 Ett säkringsförhållande får inte identifieras för endast en del av säkringsinstrumentets återstående löptid. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.56 Två eller flera **finansiella instrument** får tillsammans identifieras som ett säkringsinstrument. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Flera instrument som tillsammans identifieras som säkringsinstrument får netto inte utgöra en av företaget utställd option, se punkt 12.52.

Identifiering av säkrade poster

Allmänt råd

12.57 En redovisad **tillgång**, en redovisad **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion får endast identifieras som säkrad post om det finns en extern motpart.

En nettoinvestering i en **utlandsverksamhet** får identifieras som säkrad post.

Första stycket gäller inte till den del koncernens finansiella ställning och **resultat** påverkas. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Att det ska finnas en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett avtal som ingåtts mellan två företag

inom samma koncern identifieras som säkrad post i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant avtal kan dock normalt inte identifieras som säkrad post i koncernredovisningen eftersom fordran eller skulden inte har en motpart utanför koncernen.

Exempel på ett ej redovisat bindande åtagande är en order på varor med framtida leverans.

Ett exempel på undantag enligt tredje stycket är förändringar i valutakursen för en mycket sannolik prognostiserad transaktion i en annan valuta än **redovisningsvalutan** för det företag som är part i transaktionen och valutakursförändringen påverkar koncernens resultat. Ett annat exempel är valutakursförändringar på en koncernintern **monetär post** som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till vinster eller förluster som inte elimineras i sin helhet i koncernredovisningen.

Av punkt 12.54 framgår att endast den del av den säkrade posten som motsvaras av säkringsinstrumentet får identifieras i säkringsförhållandet.

Allmänt råd

12.58 En grupp av redovisade **tillgångar**, redovisade **skulder**, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i **utlandsverksamheter** får identifieras som en säkrad post om posterna i gruppen har likartade riskegenskaper. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

En säkrad post kan vara en eller en grupp av redovisade tillgångar, redovisade skulder, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i utlandsverksamheter.

Allmänt råd

12.59 För kassaflödessäkringar ska en prognostiserad transaktion som säkras vara mycket sannolik och innebära en exponering för förändringar i **kassaflöden** som ytterst kan påverka resultatet. (BFNAR 2012:5)

Redovisning av säkring av verkligt värde

Lagtext

4 kap. 14 e § ÅRL

Om en tillgång, avsättning eller skuld eller en del därav har säkrats mot ett finansiellt instrument som värderas enligt 14 a §, skall också den säkrade posten värderas enligt den paragrafen, om de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter det. Därvid skall 14 d § tillämpas. Lag (2003:774).

Lagtext

4 kap. 14 d § ÅRL

Om värdering sker enligt 14 a §, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen skall redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller
2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, skall fonden justeras. Lag (2004:1173)

Allmänt råd

12.60 Är säkringsinstrumentet ett **derivatinstrument**, ska värdeförändringen vid en omvärdering av säkringsinstrumentet till **verkligt värde** redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.61 Är säkringsinstrumentet *inte* ett **derivatinstrument**, ska värdeförändringen från en valutakomponent i säkringsinstrumentets **redovisade värde** redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt punkt 12.53 får ett finansiellt instrument som inte är ett derivatinstrument endast identifieras som ett säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

Allmänt råd

12.62 Den värdeförändring som är hänförlig till den säkrade risken i en säkrad post ska redovisas i resultaträkningen och det **redovisade värdet** på den säkrade posten ska justeras med motsvarande belopp.

Första stycket gäller även den värdeförändring som är hänförlig till den säkrade risken i en säkrad post som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** om **företaget** har valt att redovisa värdeförändringar i posten Fond för verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 12.62 gäller även för de värderingskategorier som ska värderas till upplupet anskaffningsvärde om säkringsredovisning inte tillämpas.

Punkt 12.62 innebär för ett ej redovisat bindande åtagande som har säkrats att den ackumulerade värdeförändringen hänförlig till den säkrade risken kommer, efter det att säkringsförhållandet identifierades, att redovisas i balansräkningen.

Allmänt råd

12.63 Leder en säkring av ett ej redovisat bindande åtagande till att en **tillgång** eller **skuld** redovisas, ska de ackumulerade värdeförändringar som redovisats i balansräkningen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgången eller skulden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.64 **Företaget** ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.60–12.63 om

a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,

b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48, eller
c) företaget häver identifieringen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.65 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling enligt punkt 12.64, om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 12.48 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.66 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.64, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Redovisning av kassaflödessäkring

Allmänt råd

12.67 Den del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet som bestämts vara en mycket effektiv säkring av ett **kassaflöde** ska redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Resterande del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.68 Leder en säkring av en prognostiserad transaktion till att en icke-finansiell **tillgång** eller icke-finansiell **skuld** redovisas, får de värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgången eller skulden. Den valda principen ska tillämpas konsekvent. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.69 **Företaget** ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.67 och 12.68 om
a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48,
c) den prognostiserade transaktionen inte längre förväntas inträffa, eller
d) företaget häver identifieringen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.70 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling enligt punkt 12.69, om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 12.48 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.71 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.69, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.72 De värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde ska kvarstå fram till dess den prognostiserade transaktionen påverkar resultaträkningen eller inte längre förväntas inträffa och därefter överföras till resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Redovisning av säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet

Allmänt råd

12.73 Den del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet som bestämts vara en mycket effektiv säkring av en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet**, inklusive säkring av en **monetär post** som redovisas som en del av en nettoinvestering, ska redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Resterande del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.74 De värdeförändringar som motsvarar den avyttrade delen av en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet** och som redovisats i posten Fond för verkligt värde, ska överföras till resultaträkningen vid avyttring av hela eller delar av utlandsverksamheten. (BFNAR 2012:5)

Inbäddade derivat

Allmänt råd

12.75 Ett **inbäddat derivat** är en del av ett avtal som också omfattar ett värdkontrakt som inte är ett **derivatinstrument**, vilket innebär att vissa av avtalets **kassaflöden** varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivatinstrument. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Ett värdkontrakt kan vara både avtal som utgör finansiella instrument och sådana avtal som inte utgör finansiella instrument.

Allmänt råd

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 resultat räkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 12.76 c innebär att ett derivatinstrument som är inbäddat i en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderas till verkligt värde och där värdeförändringen redovisas i resultaträkningen inte ska avskiljas.

Allmänt råd

12.77 Avskiljs ett **inbäddat derivat** från ett värdkontrakt som är ett **finansiellt instrument** ska värdkontraktet värderas till skillnaden mellan det **verkliga värdet** för det inbäddade derivatet och det värde som enligt punkt 12.19 skulle ha redovisats för hela det sammansatta finansiella instrumentet, om separation inte hade skett. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Inbäddade derivat som avskiljs från ett värdkontrakt ska värderas till verkligt värde, både vid det första redovisningstillfället och därefter i enlighet med punkterna 12.19, 12.20 och 12.22.

När ett inbäddat derivat avskiljs ska värdkontraktet, om det är ett finansiellt instrument, redovisas enligt detta kapitel. Är det inte ett finansiellt instrument, ska värdkontraktet redovisas i enlighet med andra tillämpliga kapitel i det allmänna rådet.

Noter

Lagtext

5 kap. 10 § ÅRL

Om ett företag har finansiella instrument som värderas enligt 4 kap. 14 a §, ska det för varje kategori lämna upplysningar om

1. bokfört värde, och
2. de värdeförändringar som har redovisats i resultaträkningen respektive fonden för verkligt värde.

För varje kategori av derivatinstrumentet som värderas enligt 4 kap. 14 a § ska upplysningar även lämnas om

1. omfattningen och typen av instrument, och
2. viktiga villkor som kan påverka storleken av, tidpunkten för eller säkerheten i framtida kassaflöden.

Om värderingen har gjorts enligt 4 kap. 14 a § andra stycket tredje meningen, ska väsentliga antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de använda värderingsmodellerna och värderingsmetoderna anges.

Paragrafen tillämpas även på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 5 kap. 4 § ÅRL och kapitel 8 ska ett företag även upplysa om vilka värderings- och redovisningsprinciper som tillämpats.

Upplysningar om värdering till verkligt värde

Allmänt råd

12.78 Ett **företag** ska lämna upplysning om grunden för att bestämma det **verkliga värdet**.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Exempel på upplysning enligt punkt 12.78 är i vilken utsträckning noterade priser på en aktiv marknad har använts, vilken värderingsteknik som använts i avsaknad av priser på en aktiv marknad samt de antaganden som ligger till grund för uppskattningen av verkligt värde om en värderingsteknik har använts.

Allmänt råd

12.79 Finns inte längre ett tillförlitligt **verkligt värde** på ett **finansiellt instrument** som tidigare värderats till verkligt värde, ska **företaget** upplysa om detta. Upplysning ska även lämnas när det finansiella instrumentet åter värderas till verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Upplysningar om tillgångar som inte tagits bort från balansräkningen

Allmänt råd

12.80 Har ett större **företag** överfört en **finansiell tillgång** till en annan part men inte tagit bort tillgången från balansräkningen, ska följande upplysningar lämnas för varje slag av sådana tillgångar:

a) Tillgångens karaktär.
b) Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
c) **Redovisat värde** på tillgången och den **skuld** som är knuten till tillgången. (BFNAR 2016:9)

Upplysningar om säkringsredovisning

Allmänt råd

12.81 Ett större **företag** som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:

a) En beskrivning av säkringen.
b) En beskrivning av de **finansiella instrument** som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens **verkliga värden** på **balansdagen**.
c) Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå. (BFNAR 2016:9)

Upplysningar om ägarintressen

Kommentar

Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska vissa upplysningar lämnas om företagets ägarintressen, bl.a. namn, organisationsnummer och säte (se lagtext i kapitel 9).

Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

12.82 I juridisk person behöver inte punkterna 12.63 och 12.68 tillämpas vid anskaffning av en icke-finansiell **tillgång**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte de ackumulerade värdeförändringarna enligt punkterna 12.63 och 12.68 ingå i anskaffningsvärdet för en icke-finansiell tillgång i juridisk person.

Noter

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kapitel 13 – Varulager

Tillämpningsområde och definition

Allmänt råd

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

a) pågående arbete för annans räkning (se kapitel 23), och
b) lager av **finansiella instrument** (se kapitel 11 och 12).

I punkt 13.14 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

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.

Kommentar

Enligt 7 kap. 7, 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 2, 4 och 5 kap. även på **koncernredovisningen**.

Värdering

Lägsta värdets princip

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL[7]
Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.
--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Ett företag ska varje balansdag värdera varje vara i lagret (eller grupp av liknande varor, se nedan om kollektiv värdering) till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I vissa fall får återanskaffningsvärde eller något annat värde användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL
Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. Lag (1999:1112)

Post för post eller kollektiv värdering

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL
Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iakttas:

5.De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.--- Lag (2015:813)

[7] Bestämmelserna i 4 kap. 10, 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning samt finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Kommentar Huvudregeln vid värdering av varulager är att värdet ska bestämmas för varje vara för sig.

Lagtext

2 kap. 4 § andra stycket ÅRL

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket. Lag (2015:813)

Allmänt råd

13.3 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 varan i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämställas med andra varor i gruppen.

Kommentar Varor kan anses ingå i en homogen varugrupp t.ex. om de hör till samma produktlinje och används för samma ändamål eller har samma slutanvändning, om de tillverkas och säljs i samma geografiska område och om det är **praktiskt ogenomförbart** att värdera en varutyp åtskild från en annan inom samma produktlinje.

Allmänt råd

13.4 En schablonmässig metod får användas vid **värdering** av **varor i lager** 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.

Kommentar Schablonmässig värdering kan komma i fråga vid beräkning av varulagrets anskaffningsvärde och vid fastställande av inkurans vid varulagervärdering, se nedan under rubrikerna Schablonmässiga metoder.

Anskaffningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena. --- Lag (2011:1554)

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

Varulager av likartade tillgångar

Lagtext

4 kap. 11 § ÅRL

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas. Lag (2015:813)

Allmänt råd

13.5 Med varulager av likartade **tillgångar** avses varor som är utbytbara. Vilka varor som är utbytbara bestäms utifrån varornas beskaffenhet och användning för företaget. Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska beräknas med en enhetlig metod.

Kommentar Först-in-först-ut-principen (FIFU) innebär att om varor av samma slag köps in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist.

Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska fastställas genom tillämpning av FIFU-principen 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.

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

Utgifter för inköp

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Kommentar Inköpspris, tullavgifter och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå) samt utgifter för transport, hantering och annat 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 utgifterna för inköp beräknas.

Allmänt råd

13.6 Ett **företag** som förvärvar **varor i lager** med kreditvillkor som avviker från det normala ska minska anskaffningsvärdet med finansieringskomponenten.

Kommentar

Förvärvas varor i lager med kreditvillkor som avviker från det normala, dvs. 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. Det innebär att anskaffningsvärdet minskas med finansieringskomponenten.

Utgifter för tillverkning

Lagtext

4 kap. 3 § tredje och fjärde styckena ÅRL

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.
--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

13.7 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för **företaget** ska räknas in i anskaffningsvärdet för **varor i lager**.

Kommentar

Ett företag ska räkna in utgifter i anskaffningsvärdet för en vara endast i den mån de är nödvändiga för att bringa varan till dess aktuella plats och skick. Utgifter som är direkt hänförliga till tillverkade enheter, t.ex. direkt lön, ska räknas in i företagets utgifter för tillverkning av varor i lager.

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

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 hänför 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.

I kapitel 25 behandlas hur **låneutgifter** räknas in i anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

13.8 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.

Kommentar

En tillverkningsprocess kan innebära att flera varor tillverkas samtidigt, t.ex. vid förenad produktion eller när en biprodukt tillverkas samtidigt med huvudprodukten. Fördelningen av tillverkningskostnaderna 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. Att värdera en oväsentlig biprodukt till nettoförsäljningsvärde och dra av detta belopp från huvudproduktens anskaffningsvärde innebär att huvudproduktens **redovisade värde** inte avviker väsentligt från dess anskaffningsvärde.

Allmänt råd

13.9 Ett **företag** som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för **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.

Rörliga tillverkningsomkostnader ska fördelas på varje tillverkad enhet på basis av faktisk produktion.

Kommentar

I det fall företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader, ska de fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen fördelas systematiskt. Fasta tillverkningsomkostnader är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, t.ex. **avskrivningar** och underhåll av fabriksbyggnader och -utrustning samt kostnader för fabriksledning och -administration. Rörliga tillverkningsomkostnader varierar direkt, eller i det närmaste direkt, med tillverkningsvolymen, t.ex. indirekt material och indirekt lön.

Fördelningen av fasta omkostnader ska baseras på normal tillverkningskapacitet, dvs. den tillverkningsvolym som i genomsnitt förväntas bli uppnådd under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden. 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.

Ej fördelade omkostnader ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänför sig.

Schablonmässiga metoder

Kommentar

Ett företag kan under vissa förutsättningar använda sig av schablonmässiga metoder, se punkt 13.4. Det innebär att anskaffningsvärdet för varor i lager får fastställas med hjälp av t.ex. standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriset, om metoden resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet. En standardkostnadsmetod 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 handelsföretag kan anskaffningsvärdet fastställas genom avdrag från försäljningspriset motsvarande en beräknad bruttomarginal.

Nettoförsäljningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § tredje och fjärde styckena ÅRL

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.
--- Lag (2011:1554)

Allmänt råd

13.10 Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på **balansdagen**. Hänsyn ska tas till inkurans.

Med försäljningskostnad avses de **kostnader** som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

Varor avsedda att säljas i den löpande verksamheten

Allmänt råd

13.11 Vid **värdering** av varor som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten ska anskaffningsvärdet jämföras med **nettoförsäljningsvärdet**.

Varor under tillverkning för att säljas

Allmänt råd

13.12 Kan ett **nettoförsäljningsvärde** inte fastställas för varor som är under tillverkning för att säljas, ska anskaffningsvärdet jämföras med det

uppskattade försäljningspriset för den färdiga varan med avdrag för uppskattade **kostnader** för färdigställande och kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.

Varor i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster

Allmänt råd

13.13 Vid **värdering** av varor som är i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster får anskaffningsvärdet jämföras med återanskaffningsvärdet.

Återanskaffningsvärdet ska beräknas enligt samma metod som anskaffningsvärdet men baseras på **balansdagens** priser.

Inkurans

Kommentar

Vid fastställande av det värde som ska jämföras med anskaffningsvärdet 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 ska beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för.

Schablonmässiga metoder

Kommentar

Är varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Punkt 13.4 behandlar förutsättningarna för att använda en schablonmässig metod. T.ex. kan en så kallad inkuranstrappa 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. Även andra schablonmetoder kan användas om underlaget är tillförlitligt, t.ex. om det är grundat på försäljnings- och lagerstatistik eller försäljningsplaner.

Redovisning som kostnad

Kommentar

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.

Noter

Lagtext

5 kap. 4 § ÅRL
Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 5 § första stycket ÅRL
Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.
--- Lag (2015:813)

Kommentar

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

Notupplysning ska även lämnas om **redovisat värde** för varor i lager som ställts som säkerhet för lån eller andra **skulder**, se kapitel 8.

Lagtext

5 kap. 26 § ÅRL
Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång med stöd av 4 kap. 9 § andra stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.
Om en omsättningstillgång varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskäl, ska ett större företag lämna en upplysning om detta med angivande av justeringens storlek.
Om det värde som framkommer när ett större företag beräknar varulagrets anskaffningsvärde enligt 4 kap. 11 § avviker väsentligt från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska företaget lämna en upplysning om skillnadsbeloppet. Nettoförsäljningsvärdet ska då beräknas enligt 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen. Skillnadsbeloppet ska fördelas på de poster som är upptagna i balansräkningen. Lag (2015:813)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

13.14 I juridisk person får **varor i lager** värderas enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Noter

Kommentar

Ett större företag kan uppfylla upplysningskravet i 5 kap. 26 § andra stycket ÅRL avseende skattemässiga värdejusteringar genom att redovisa de ackumulerade skattemässiga värdejusteringarna som en obeskattad reserv och förändringen som en bokslutsdisposition.

Kapitel 14 – Intresseföretag

Tillämpningsområde

Allmänt råd

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

Punkterna 14.4–14.11 ska tillämpas i **koncernredovisningen**.

Punkterna 14.12–14.14 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Lagtext

1 kap. 5 § ÅRL

Om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger.

Innehar företaget minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna. Lag (2015:813)

Lagtext

1 kap. 4 a § ÅRL

Med ägarintresse avses i denna lag ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna. Lag (2015:813)

Kommentar

Ägarföretag är det företag som äger andelar i ett intresseföretag. Det förhållandet att ett annat företag innehar majoriteten eller en betydande andel i intresseföretaget utesluter inte att ägarföretaget kan utöva betydande inflytande.

Ett ägarintresse i andra företag än intresseföretag, dotterföretag och gemensamt styrda företag ska redovisas i enlighet med kapitel 11 eller 12.

Koncernredovisning

Lagtext

7 kap. 25 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL[8]

Andelar i intresseföretag ska redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26–29 §§, om inte något annat följer av tredje stycket.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. informationen om ägarintresset i företaget inte är väsentlig, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § andra stycket.

Om tredje stycket tillämpas, ska skälen för det anges i en not. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 25 § ÅRL ska som huvudregel andelar i intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen. Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket samma lag behöver ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, inte

[8] 7 kap. 5 § ÅRL behandlas i kapitel 9 och 7 kap. 6 § behandlas i kapitel 3.

redovisa andelar i ett intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden. Kapitalandelsmetoden får inte tillämpas efter den tidpunkt då ägarföretaget inte längre har ett betydande inflytande över företaget. Om kapitalandelsmetoden inte tillämpas, redovisas andelarna enligt allmänna principer, dvs. enligt anskaffningsvärdemetoden.

Förändringar i innehavet och omklassificering

Ägarföretaget ökar sitt inflytande

Allmänt råd

14.2 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som såväl före som efter förvärvet är intresseföretag, ska de andelar som ägdes före förvärvet inte värderas om.

Kommentar

Enligt punkt 14.4 ska en förvärvsanalys upprättas vid förvärv av andelar i ett intresseföretag. Det innebär att vid varje förvärv av andelar i ett intresseföretag ska separata förvärvsanalyser upprättas.

En ökning av innehavet så att ett intresseföretag blir ett dotterföretag ska redovisas enligt punkt 19.23.

Ägarföretaget minskar sitt inflytande

Allmänt råd

14.3 Avyttras andelar i ett intresseföretag så att betydande inflytande inte längre föreligger, ska samtliga andelar anses som avyttrade i **koncernredovisningen** och vinst eller förlust vid avyttringen redovisas i koncernresultaträkningen.

Första stycket ska tillämpas även om betydande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring.

Finns andelar kvar efter avyttringen ska de redovisas enligt kapitel 11 eller 12 med det **verkliga värdet** vid försäljningstidpunkten som anskaffningsvärde. Försäljningspriset vid den senaste transaktionen får användas som verkligt värde.

Kommentar

Se exempel 5.

Kapitalandelsmetoden

Lagtext

7 kap. 25 § andra stycket ÅRL[9]

Vid tillämpning av första stycket ska bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst ska avses den andel i vinsten som är att hänföra till moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.
--- Lag (2015:813)

[9] 7 kap. 12 § ÅRL om värdering och 7 kap. 13 § ÅRL om eliminering behandlas i kapitel 9.

Lagtext

7 kap. 26 § ÅRL

Första gången andelarna i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen skall moderföretaget först göra en beräkning av deras värde enligt 4 kap. 3 § första och andra styckena, 5 § första–tredje styckena och 6 § första stycket.

Skillnaden mellan det värde som följer av första stycket och den andel av intresseföretagets eget kapital som belöper på andelarna skall anges särskilt i balansräkningen eller i en not. Skillnadsbeloppet skall beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid förvärvstidpunkten. Om det finns särskilda skäl, får skillnadsbeloppet beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då kapitalandelsmetoden tillämpas första gången.

Om det vid en beräkning enligt andra stycket finns ett positivt skillnadsbelopp, skall det belopp som har räknats fram enligt första stycket minskas med avskrivningar eller nedskrivningar enligt 4 kap. 4 och 5 §§, beräknade på grundval av det angivna skillnadsbeloppet. Den del av skillnadsbeloppet som inte kan hänföras till något särskilt slag av tillgång, avsättning eller skuld skall därvid anses som goodwill.

Det belopp som har räknats fram enligt första stycket skall vidare justeras med tillägg eller avdrag för den andel av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsåret som belöper på andelarna. Vidare skall avdrag göras för mottagen utdelning från intresseföretaget. Hänsyn skall också tas till andra förändringar i intresseföretagets eget kapital. Andelarna skall i koncernbalansräkningen tas upp till det värde som motsvarar återstående belopp. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

14.4 Vid samtliga förvärv av andelar i ett intresseföretag ska en förvärvsanalys upprättas på sätt som anges i kapitel 19.

Kommentar

Punkt 14.4 innebär att en förvärvsanalys ska upprättas dels första gången andelar i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen, dels vid förvärv av ytterligare andelar.

Lagtext

7 kap. 28 § ÅRL

I efterföljande koncernbalansräkningar skall de andelar som avses i 25 § tas upp till det värde som de är upptagna till i närmast föregående koncernbalansräkning. Detta värde skall justeras med tillämpning av 26 §.

Om andelarna vid en tillämpning av 26 § första, tredje och fjärde styckena tas upp till ett högre värde än i närmast föregående koncernbalansräkning, skall skillnadsbeloppet sättas av till en kapitalandelsfond. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 29 § ÅRL

Vid redovisning enligt 26–28 §§ skall den andel av intresseföretagets vinst eller förlust som belöper på andelarna redovisas som intäkt eller kostnad i koncernresultaträkningen. Mottagen utdelning från intresseföretaget får inte redovisas som intäkt. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

14.5 Andel i intresseföretagets **resultat** efter skatt ska redovisas på egen rad inom rörelseresultatet i koncernresultaträkningen.

Kommentar Ägarföretagets andel av intresseföretagets vinst eller förlust justeras med bl.a. **avskrivningar** på **goodwill** och koncernmässiga övervärden.

Nedskrivning

Kommentar Kapitel 27 ska tillämpas vid nedskrivningsprövning av andelarna i ett intresseföretag. 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

Allmänt råd 14.6 Ett ägarföretag 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.

Redovisningsprinciper

Allmänt råd 14.7 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

Allmänt råd 14.8 Ett ägarföretag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska, om dess andel av en förlust i ett intresseföretag motsvarar eller överstiger det **redovisade värdet** på andelarna i intresseföretaget, minska det redovisade värdet tills det redovisade värdet är noll.

Är det redovisade värdet på andelarna noll ska ytterligare förluster redovisas som **avsättning** (se kapitel 21) endast till den del ägarföretaget har en **legal förpliktelse** 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.

Kommentar Ägarföretagets andel av förluster justeras med bl.a. avskrivningar på goodwill och koncernmässiga övervärden.

Anskaffningsvärdemetoden

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL[10]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

14.9 Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett intresseföretag som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd

14.10 Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemission som **intäkt** och

[10] Bestämmelsen i 4 kap. 4 § ÅRL behandlar avskrivningar. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL rör inte andelar i intresseföretag. Enligt 4 kap. 14 b § 3 ÅRL får andelar i intresseföretag inte redovisas till verkligt värde. 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL är därmed inte tillämpliga.

ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Noter

Kommentar Upplysning enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. Ett större företag ska även lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § (se lagtext i kapitel 17). Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 8 och 25 §§ även på koncernredovisningen.

Upplysning ska även lämnas om vilken redovisningsprincip som tillämpats vid redovisning av andelar i intresseföretag.

Enligt 7 kap. 25 § fjärde stycket ÅRL ska upplysning lämnas om skälen till varför anskaffningsvärdemetoden har tillämpats.

Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska upplysning lämnas om bl.a. namn, organisationsnummer och säte för varje intresseföretag (se lagtext i kapitel 9).

Allmänt råd 14.11 Ett större **företag** som tillämpar kapitalandelsmetoden ska lämna upplysning om företagets andel i intresseföretagets **resultat**.

Ett större företag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska lämna upplysning om utdelningar från intresseföretaget som har redovisats som **intäkt**. (BFNAR 2016:9)

Redovisning av andelar i intresseföretag i juridisk person

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 13 a § ÅRL

Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får redovisa andelar i intresseföretag i balansräkningen och resultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 25–29 §§, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2004:1173)

Kommentar Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i intresseföretag till verkligt värde (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

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

Om det **skattepliktiga resultatet** inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas.

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

Allmänt råd

14.13 Utdelning från andelar i ett intresseföretag ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd

14.14 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i ett intresseföretag ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Kommentar

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Noter

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Större **företag** ska även lämna upplysning enligt 25 § samma lag.

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kapitel 15 – Joint venture

Tillämpningsområde

Allmänt råd

15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid **samägarens** redovisning av **joint venture**.

Punkterna 15.9–15.15 ska tillämpas vid redovisning av andelar i **gemensamt styrda företag** i **koncernredovisningen**.

Punkterna 15.16–15.18 ska tillämpas vid redovisningen av andelar i gemensamt styrda företag i årsredovisningen för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

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**.

Allmänt råd

15.3 **Gemensamt bestämmande inflytande** föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det **bestämmande inflytandet** över en ekonomisk verksamhet.

Kommentar

Två eller flera parter utövar ett bestämmande inflytande när det krävs enligt avtalet att parterna (samägare) måste ge sitt samtycke i fråga om finansiella och operativa beslut i verksamheten.

Allmänt råd

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

Gemensamt styrda verksamheter

Allmänt råd

15.5 **Gemensamt styrd verksamhet** är ett **joint venture** där **samägarens** egna **tillgångar** och resurser används utan att en separat juridisk person bildas. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

I vissa joint venture används samägarnas egna tillgångar och resurser i stället för att det bildas en separat juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller handelsbolag. 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.

Allmänt råd

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

Kommentar

Utöver det som anges i punkt 15.6 ska samägaren även redovisa egna tillgångar och skulder.

Gemensamma tillgångar

Kommentar

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.

Allmänt råd

15.7 En **samägare** i en gemensamt ägd tillgång ska redovisa sin andel av

a) tillgången, klassificerad i enlighet med tillgångens karaktär,
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.

Kommentar

Utöver det som anges i punkt 15.7 ska samägaren även redovisa de skulder och de kostnader som samägaren själv har ådragit sig.

Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redovisas i samägarens egen resultat- och balansräkning, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs inte några justeringar eller andra åtgärder när samägaren upprättar en koncernredovisning.

Gemensamt styrda företag i koncernredovisningen

Lagtext

7 kap. 30 § första stycket ÅRL[11]

Ett företag som omfattas av en koncernredovisning, och som tillsammans med ett eller flera företag som inte omfattas av koncernredovisningen leder ett gemensamt styrt företag, ska redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket eller på det sätt som anges i 25-29 §§.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

1 kap. 5 a § ÅRL

Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över. Lag (2015:813)

Allmänt råd

15.8 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

[11] Lagtextrutan för 7 kap. 30 § andra stycket ÅRL finns under rubriken Klyvningsmetoden.

Kommentar Det enda som skiljer gemensamt styrda företag från andra företag är ett avtal mellan samägarna som fastställer gemensamt bestämmande inflytande över företagets ekonomiska verksamhet.

Andelarna i ett gemensamt styrt företag enligt ÅRL ska, enligt 7 kap. 30 § första stycket ÅRL, redovisas antingen enligt kapitalandelsmetoden eller enligt klyvningsmetoden.

Förändringar i innehavet och omklassificering

Allmänt råd 15.9 Punkterna 14.2 och 14.3 ska tillämpas vid förändringar i innehavet och omklassificering av andelar i ett **gemensamt styrt företag**.

Klyvningsmetoden

Lagtext

7 kap. 30 § andra stycket ÅRL

I koncernbalansräkningen får det tas upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagets tillgångar, avsättningar och skulder som avser ägarandelen. I koncernresultaträkningen får det tas upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagets intäkter och kostnader som avser ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke ska 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. Uppgift enligt 5 kap. 20 och 37 §§ ska anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf. Lag (2015:813)

Kapitalandelsmetoden

Allmänt råd 15.10 En **samägare** som tillämpar kapitalandelsmetoden ska värdera sin andel i ett **gemensamt styrt företag** enligt kapitel 14.

Kommentar Vad som sägs om betydande inflytande i kapitel 14 gäller i stället gemensamt bestämmande inflytande.

Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket ÅRL behöver ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, inte redovisa andelar i ett gemensamt styrt företag enligt kapitalandelsmetoden. Om kapitalandelsmetoden inte tillämpas, redovisas andelarna enligt allmänna principer, dvs. enligt anskaffningsvärdemetoden.

Anskaffningsvärdemetoden

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL[12]
Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.
I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.
--- Lag (2015:813)

[12] Bestämmelsen i 4 kap. 4 § ÅRL behandlar avskrivningar. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL rör inte andelar i intresseföretag. Enligt 4 kap. 14 b § 3 ÅRL får andelar i gemensamt styrda företag inte redovisas till verkligt värde. 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL är därmed inte tillämpliga.

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

15.11 En **samägare** som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett **gemensamt styrt företag** som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd

15.12 En **samägare** som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemission som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Transaktioner mellan en samägare och ett gemensamt styrt företag

Allmänt råd

15.13 Avyttrar en **samägare** en **tillgång** till ett **gemensamt styrt företag**, ska samägaren, så länge tillgången innehas av det gemensamt styrda företaget, endast redovisa den del av vinsten eller förlusten från överlåtelsen som motsvarar de andra samägarnas andelar. Om avyttringen ger belägg för att tillgången varit redovisad till för högt värde, ska samägaren redovisa hela förlusten.

Allmänt råd

15.14 Förvärvar en **samägare** 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. Om förvärvet ger belägg för att tillgången varit redovisad till för högt värde, ska samägaren redovisa hela förlusten.

Noter

Allmänt råd

15.15 Redovisas andelar i **gemensamt styrda företag** enligt kapitalandelsmetoden, ska ett större **företag** lämna upplysning enligt punkt 14.11. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Större företag ska även lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § samma lag. Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 8 och 25 §§ även på koncernredovisningen.

Upplysning ska även lämnas om vilken **redovisningsprincip** som tillämpats vid redovisning av andelar i gemensamt styrda företag.

Enligt 7 kap. 25 § fjärde stycket ÅRL ska upplysning lämnas om skälen till varför anskaffningsvärdemetoden har tillämpats.

Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska upplysning lämnas om bl.a. namn, organisationsnummer och säte för varje gemensamt styrt företag (se lagtext i kapitel 9).

Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i juridisk person

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Kommentar

Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i gemensamt styrda företag till **verkligt värde** (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

Allmänt råd

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

Om det **skattepliktiga resultatet** inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas.

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

Allmänt råd

15.17 Utdelning från andelar i ett **gemensamt styrt företag** ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd

15.18 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i ett **gemensamt styrt företag** ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Kommentar

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Noter

Kommentar

Upplysningar enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Större **företag** ska även lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § samma lag.

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kapitel 16 – Noter om förvaltningsfastigheter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

16.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om **förvaltningsfastigheter**.

Kommentar Kapitlet innehåller regler om *upplysningar* om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Vid *redovisning* av **materiella anläggningstillgångar**, inklusive förvaltningsfastigheter, tillämpas kapitel 17.

Mindre **företag** behöver inte tillämpa kapitlet.

Definition och klassificering

Allmänt råd 16.2 En **förvaltningsfastighet** är en fastighet som innehas av en ägare eller en leasetagare enligt ett **leasingavtal** i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.

Kommentar En förvaltningsfastighet kan vara mark, byggnad, del av byggnad eller mark med byggnad. Punkt 16.2 innebär att en fastighet som används i företagets löpande verksamhet för produktion och tillhandahållande av tjänster, för administrativa ändamål eller innehas för försäljning i den löpande verksamheten inte är en förvaltningsfastighet.

Exempel på förvaltningsfastigheter är

- mark som innehas för att ge långsiktig värdestegring,
- byggnad som ägs av företaget och som hyrs ut enligt ett eller flera **operationella leasingavtal**,
- byggnad som företaget innehar i egenskap av leasetagare 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 för närvarande att varken nyttja mark för den egna verksamheten eller sälja den, anses syftet med innehavet vara att ge 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, inklusive 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).

Allmänt råd 16.3 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 inte utan oskälig kostnad mätas på ett tillförlitligt sätt, behöver inte någon del av fastigheten klassificeras som förvaltningsfastighet.

Noter

Allmänt råd

16.4 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **förvaltningsfastigheter**, åtminstone på aggregerad nivå:

a) **Redovisat värde**.
b) **Verkligt värde**.
c) Metoder och betydande antaganden som använts för att fastställa verkligt värde.
d) I vilken utsträckning verkligt värde baserats på värdering utförd av en oberoende värderingsman.
e) Om det finns begränsningar i rätten att avyttra förvaltningsfastigheterna eller att disponera hyresinkomst eller försäljningslikvid.
f) Väsentliga åtaganden att köpa, uppföra, reparera, underhålla eller förbättra förvaltningsfastigheterna.

Upplysningar enligt första stycket b–d behöver endast lämnas om värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt och uppgifterna kan tas fram utan oskälig kostnad. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

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

Tillämpningsområde

Kommentar

17.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **materiella anläggningstillgångar**.

I punkterna 17.24–17.26 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar

Hur ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en tillgång ska redovisas framgår av kapitel 24.

Är en anläggningstillgång en **förvaltningsfastighet**, ska ytterligare upplysningar lämnas av större företag, se punkt 16.4.

Enligt 7 kap. 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 4 och 5 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Allmänt råd

17.2 En **materiell anläggningstillgång** är en fysisk tillgång som **företaget** innehar för

a) produktion eller distribution av varor eller tjänster,
b) uthyrning till andra,
c) administrativa ändamål, eller
d) långsiktigt investeringsändamål.

Kommentar

Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4.

Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?

Kommentar

Enligt punkt 2.18 ska ett företag redovisa en tillgång 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.

Allmänt råd

17.3 Ett **företag** ska redovisa en 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.

Allmänt råd

17.4 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en **materiell anläggningstillgångs** betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa.

Kommentar

Ett exempel på en materiell anläggningstillgång som har betydande komponenter som förbrukas väsentligt olika är en fastighet. I en fastighet med tillhörande byggnad, är mark en sådan komponent som ska särskiljas. Även byggnaden har ett flertal betydande komponenter såsom stomme, stammar, fasad, tak och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning.

Tillkommande utgifter

Allmänt råd

17.5 Har en **tillgång** delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens **redovisade**

värde. Detta gäller även för tillkommande nya komponenter. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

17.5A Har en **tillgång** inte delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i tillgångens **redovisade värde**, om kriterierna för att redovisa en tillgång enligt punkt 2.18 är uppfyllda. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Punkterna 17.5 och 17.5A gäller även vid partiella utbyten. Det redovisade värdet av delar som byts ut ska tas bort från balansräkningen i enlighet med punkterna 17.21–17.22, oavsett om den del som byts ut har skrivits av separat eller inte.

Utgifter för löpande underhåll och reparationer redovisas som kostnader när de uppkommer.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. Lag (1999:1112)

Värdering vid det första redovisningstillfället

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

Lagtext

4 kap. 3 § ÅRL[13]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. Lag (2015:813)

Allmänt råd

17.6 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett

[13] Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

obetydligt belopp för **företaget** ska räknas in i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång**.

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång består av följande:

- Inköpspris ökat med tullavgifter, arvoden till t.ex. advokater och mäklare samt punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och liknande.
- Eventuella utgifter som är direkt hänförbara 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.

Utgifter för pantbrev uppfyller normalt kriterierna för aktivering och ska i så fall räknas in i anskaffningsvärdet för fastigheten. En bedömning måste dock alltid göras utifrån kriterierna för att redovisa en tillgång i punkt 2.18.

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

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

Följande utgifter ingår inte i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång och redovisas därför 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 marknadsföring.
- 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 redovisas i

resultaträkningen, om dessa aktiviteter inte är nödvändiga för att bringa tillgången på plats och i skick att användas.

Allmänt råd

17.8 Senareläggs en betalning, och är den ekonomiska innebörden av överenskommelsen att köparen erhåller en finansiering, är anskaffningsvärdet **nuvärdet** av alla framtida betalningar.

Vid beräkningen av nuvärdet ska diskonteringsräntan enligt punkt 23.4 användas.

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

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

Byten

Allmänt råd

17.10 Anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** som förvärvats genom byte ska, om transaktionen har kommersiell innebörd, bestämmas till **verkligt värde** på den tillgång som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska anskaffningsvärdet bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt, eller om transaktionen saknar kommersiell innebörd, ska anskaffningsvärdet bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Fördelning av anskaffningsvärdet på komponenter

Allmänt råd

17.11 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en **materiell anläggningstillgångs** betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en anläggningstillgång efter det första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar, eventuell ackumulerad nedskrivning och eventuell ackumulerad uppskrivning.

Avskrivning

Lagtext

4 kap. 4 § första stycket ÅRL

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

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

Allmänt råd

17.13 Har en **tillgång** delats upp på olika komponenter enligt punkt 17.4 ska respektive komponent skrivas av separat över dess **nyttjandeperiod**. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden.

Kommentar

Mark har, med några undantag, en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av. Exempel på undantag är stenbrott och grustäkt.

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

Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod

Allmänt råd

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

Allmänt råd

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

Restvärdet ska uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå.

Kommentar

Restvärdet är ofta obetydligt och behöver då inte beaktas när det avskrivningsbara beloppet fastställs. Eftersom restvärdet är det belopp företaget förväntas erhålla vid nyttjandeperiodens slut förutsätts att företaget har för avsikt att avyttra tillgången vid nyttjandeperiodens slut.

Allmänt råd

17.16 **Nyttjandeperiod** är

a) den period under vilken en **tillgång** förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller
b) det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.

Kommentar

När nyttjandeperioden för en tillgång bestäms beaktas samtliga nedanstående faktorer:

- 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 beaktas också om tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern på grund av produktionsändringar eller teknikförändringar eller på grund av ändrad efterfrågan på produkten eller tjänsten som framställs på anläggningen.

Allmänt råd

17.17 **Nyttjandeperioden** för en **materiell anläggningstillgång** ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.

Kommentar

Faktorer som kan indikera att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med föregående balansdag är t.ex. förändrad användning, oväntat slitage som är betydande, tekniska förbättringar och att företaget gjort en nedskrivningsprövning. En förändring av nyttjandeperioden kan medföra att restvärdet enligt punkt 17.15 behöver omprövas. Även det omprövade restvärdet ska uppskattas till prisnivån vid anskaffningstillfället. En ändring av nyttjandeperioden är en **ändrad uppskattning och bedömning**, se kapitel 10.

Allmänt råd

17.18 **Avskrivning** av en **materiell anläggningstillgång** ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk.

Kommentar

En tillgång kan tas i bruk 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.

Allmänt råd

17.19 **Avskrivningen** av en **materiell anläggningstillgång** ska upphöra när tillgången tas bort från balansräkningen.

Avskrivningen får inte upphöra för en tillgång som tillfälligt inte används eller har tagits ur bruk, om inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll under den period det inte sker någon produktion.

Avskrivningsmetod

Allmänt råd

17.20 **Företaget** ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den **materiella anläggningstillgångens** framtida ekonomiska fördelar.

Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.

Kommentar Exempel på avskrivningsmetoder är linjär, degressiv eller produktionsberoende avskrivningsmetod.

En ändring av avskrivningsmetoden är en ändrad uppskattning och bedömning, se kapitel 10.

Nedskrivningar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Kommentar Nedskrivning behandlas i kapitel 27.

Ersättning vid värdenedgång

Kommentar De händelser som uppkommer i samband med förluster av eller skador på tillgångar och som föranleder ersättning från försäkringsbolag och eventuella investeringar ska ses som separata händelser. Detta innebär

- att en skada på t.ex. en materiell anläggningstillgång medför att en nedskrivningsprövning ska göras (se kapitel 27), och
- att försäkringsersättningen (såväl likvida medel som ersättningstillgång) ska redovisas som intäkt när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Uppskrivningar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 8 § första stycket första meningen och andra stycket ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. ---

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Kommentar Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

Materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning

Kommentar 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

Allmänt råd 17.21 Ett **företag** ska inte längre redovisa en **materiell anläggningstillgång** eller en komponent av 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 eller komponenten.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång eller komponent ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas.

Allmänt råd 17.21A Om tillkommande utgifter räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkterna 17.5 och 17.5A ska det **redovisade värdet** för de delar som byts ut tas bort från balansräkningen.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa det redovisade värdet på den del som byts ut får det redovisade värdet uppskattas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet för den del som ersätter den utbytta delen. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 17.22 Den vinst eller förlust som uppkommer när en **materiell anläggningstillgång** eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens **redovisade värde**.

Kommentar Den **realisationsvinst** eller **realisationsförlust** som uppkommer när en materiell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen redovisas i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt eller övrig rörelsekostnad. Resultatet ska redovisas när tillgången tas bort från balansräkningen, om inte annat sägs i kapitel 20 om så kallade sale-and-lease-back-transaktioner.

Noter

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och hur mycket av det som kvarstår oavskrivet.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 25 § ÅRL

Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Större företag ska för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna upplysningar om:

1. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §;
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
3. ackumulerade uppskrivningar, och
4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Om ett större företag har skrivit av, skrivit ned eller skrivit upp en anläggningstillgång uteslutande av skatteskäl, ska företaget lämna en upplysning om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek. Lag (2015:813)

Allmänt råd

17.23 De upplysningar som ett **företag** ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad **nyttjandeperiod** eller avskrivningsprocent. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 5 kap. 14 och 46 §§ ÅRL och punkt 8.6A ska upplysning lämnas om det redovisade värdet på tillgångar som lämnats som säkerhet (t.ex. äganderättsförbehåll).

I förvaltningsberättelsen ska upplysning lämnas om viktiga förändringar av verksamheten (se punkt 3.7). Det innebär att upplysning kan behöva lämnas om avtalsenliga åtaganden att förvärva en materiell anläggningstillgång.

Är en anläggningstillgång en förvaltningsfastighet ska ytterligare upplysningar lämnas av större företag, se punkt 16.4.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

17.24 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 gör motsvarande avdrag enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och det kan antas att avdraget kommer att medges.

Allmänt råd

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

Allmänt råd

17.26 I juridisk person behöver inte beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats räknas in i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång**.

Kommentar

Anledningen till att beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats inte behöver räknas in i anskaffningsvärdet i juridisk person är att 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).

Noter

Kommentar

Upplysningskravet för större företag avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL kan uppfyllas genom att ackumulerade överavskrivningar redovisas som en obeskattad reserv och förändringen som en bokslutsdisposition.

Kapitel 18 – Immateriella tillgångar utom goodwill

Tillämpningsområde

Allmänt råd

18.1 Detta kapitel ska tillämpas på identifierbara **immateriella tillgångar** med undantag av

a) immateriella tillgångar som innehas för försäljning i **företagets** normala verksamhet (se kapitel 13 och 23), och
b) mineralrättigheter och mineralreserver som olja, naturgas och liknande ej förnyelsebara naturtillgångar.

I punkterna 18.29 och 18.30 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

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

Finansiella tillgångar är inte immateriella tillgångar.

Allmänt råd

18.3 En **tillgång** är identifierbar om den

a) är avskiljbar, dvs. 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
b) uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

Kommentar

Immateriella tillgångar kan vara anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4.

Goodwill är en immateriell tillgång som inte är identifierbar, varför goodwill inte omfattas av kapitlets tillämpningsområde. Goodwill hanteras i kapitel 19.

Hur ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en tillgång ska redovisas framgår av kapitel 24.

Enligt 7 kap. 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 4 och 5 kap. även i koncernredovisningen. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?

Lagtext

4 kap. 2 § ÅRL

Utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgångar. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.3A Överföring till en fond för utvecklingsutgifter enligt 4 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras även om aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har en ansamlad förlust. (BFNAR 2016:9)

Gemensamma bestämmelser

Kommentar

Enligt punkt 2.12 är en tillgång 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.

Ett företag har bestämmande inflytande över en resurs, om det kan säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del och samtidigt begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Företagets förmåga att utöva bestämmande inflytande över de framtida ekonomiska fördelarna har normalt sin grund i legala rättigheter, som kan göras gällande i domstol.

Vad gäller ekonomiska fördelar till följd av kunskap om marknader och teknik kan företaget ha bestämmande inflytande genom att kunskaperna skyddas av legala rättigheter såsom copyrights, överenskommelser om uppdelning av marknaden (där detta är tillåtet) eller av en lagstadgad tystnadsplikt för de anställda.

Enligt punkt 2.18 ska ett företag redovisa en tillgång 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.

Allmänt råd

18.4 Bedömningen av förväntade framtida ekonomiska fördelar ska göras med utgångspunkt i den information som är tillgänglig vid det första redovisningstillfället och utifrån rimliga och verifierbara antaganden.

Bedömningen ska vara företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under **tillgångens** återstående **nyttjandeperiod**, varvid stor vikt ska ges externa faktorer.

Anskaffning genom separata förvärv

Kommentar

Villkoren i punkt 2.18 för att redovisa en tillgång är normalt uppfyllda för immateriella tillgångar som förvärvas separat.

Är syftet med förvärvet att tillgången ska ingå som en del, i en genom eget utvecklingsarbete ny unik tillgång, ska den förvärvade tillgången redovisas i enlighet med bestämmelserna om anskaffning genom intern upparbetning i detta kapitel.

Ett förvärvat affärssystem som genom eget arbete anpassas till företagets verksamhet innebär inte att en ny unik tillgång uppstår.

Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv

Kommentar

Av kapitel 19 framgår att en förvärvsanalys ska upprättas vid ett **rörelseförvärv**. Av punkt 19.10 framgår hur anskaffningsvärdet för identifierbara tillgångar i den förvärvade enheten som ska redovisas separat ska fastställas. Av punkt 18.3 framgår i vilka fall en tillgång är identifierbar. Är tillgången inte identifierbar kan den inte särskiljas från goodwill.

För att tillgången ska kunna redovisas separat ska dess verkliga värde kunna

beräknas på ett tillförlitligt sätt. Kan inte värdet beräknas på ett tillförlitligt sätt kan inte tillgången särskiljas från goodwill.

Det bästa uttrycket för verkligt värde är priser på en **aktiv marknad**. En aktiv marknad finns för t.ex. överlåtbara licenser och produktionskvoter. Finns inte priser på en aktiv marknad bestäms det verkliga värdet genom att använda en värderingsteknik. Det innefattar att dels använda information om nyligen genomförda transaktioner mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, dels beräkna värdet med hjälp av en värderingsmetod.

Vissa företag som regelbundet förvärvar och säljer specifika immateriella tillgångar har utvecklat metoder för att indirekt beräkna verkliga värden. Sådana metoder kan vara användbara för beräkning av värdet på immateriella tillgångar vid rörelseförvärv. Det förutsätts att metoderna återspeglar aktuella transaktioner och beräkningssätt i den bransch där tillgången utnyttjas. Bland metoderna finns sådana som baseras på nyckeltal som härleds från specifika uppgifter hämtade från aktuell marknadsstatistik (t.ex. uppgifter om omsättning, marknadsandel eller lönsamhet). Andra förekommande metoder baseras på diskontering av beräknade framtida nettokassaflöden.

Om det verkliga värdet för en immateriell tillgång inte kan fastställas med hänvisning till en aktiv marknad, ska det värde som fastställs för tillgången, enligt punkt 19.10 tredje stycket begränsas till ett belopp som innebär att **negativ goodwill** inte uppkommer eller ökar.

Anskaffning genom intern upparbetning

Allmänt råd

18.5 Utgifter som inte får tas upp som **tillgång** och som alltid ska redovisas som **kostnader** är utgifter för

a) internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster,
b) 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,
c) utbildning,
d) reklam och säljfrämjande åtgärder,
e) omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget, eller
f) internt upparbetad **goodwill**.

Allmänt råd

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

Kommentar Exempel på när en interimspost normalt ska redovisas som tillgång är om det kan bli aktuellt med en återbetalning eller om tillgången går att sälja.

Allmänt råd 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.

Kommentar 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.

Kostnadsföringsmodellen

Allmänt råd 18.8 Enligt kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som **kostnader** när de uppkommer. (BFNAR 2021:2)

Aktiveringsmodellen

Kommentar Aktiveringsmodellen innebär att samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen ska kostnadsföras 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.

Allmänt råd 18.9 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.

Allmänt råd 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.

Kommentar 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.

Exempel på utvecklingsverksamhet är

- utformning, konstruktion samt provning av prototyper och modeller,
- formgivning av verktyg, jiggar, 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.

Forskningsfasen

Allmänt råd

18.11 Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen redovisas som **kostnader** när de uppkommer.

Utvecklingsfasen

Allmänt råd

18.12 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.
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.

För att påvisa att tillgången sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar ska företaget uppskatta tillgångens framtida ekonomiska fördelar i enlighet med hur **nyttjandevärdet** beräknas i kapitel 27. Genereras fördelarna endast i kombination med andra

tillgångar ska företaget i stället tillämpa reglerna för **kassagenererande enheter** i kapitel 27.

Kommentar

Att en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar 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.

Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att färdigställa, använda och dra nytta av den internt upparbetade immateriella anläggningstillgången (se punkt 18.12 e) 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 internt upparbetade immateriella anläggningstillgången (se punkt 18.12 f) kan ofta hämtas ur företagets ekonomisystem. Dessa utgifter kan vara löner och andra utgifter för upphovsrätter eller licenser eller för utveckling av programvara.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

Lagtext

4 kap. 3 § ÅRL[14]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.13 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för

[14] Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL behandlar att materiella anläggningstillgångar i vissa fall får tas upp till bestämd mängd och fast värde (se kapitel 13 och 17). Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

företaget ska räknas in i anskaffningsvärdet för den immateriella anläggningstillgången.

Kommentar Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för upparbetning eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Anskaffning genom separata förvärv

Kommentar Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat utgörs av

- dess inköpspris ökat med tullavgifter och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och liknande, och
- eventuella direkt hänförbara utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv

Kommentar Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats i samband med ett rörelseförvärv fastställs enligt punkt 19.10.

Anskaffning genom intern upparbetning

Allmänt råd 18.13A I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång ska utgifter för en förvärvad **immateriell tillgång** ingå om syftet vid förvärvet är att den förvärvade delen genom eget utvecklingsarbete ska utgöra en del av en ny unik tillgång. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 18.14 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.

Kommentar Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång utgörs av samtliga direkt hänförbara 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.

Vad gäller indirekta utgifter se punkt 18.13 med kommentar.

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

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgång i balansräkningen

Allmänt råd

18.15 Utgifter för en **immateriell tillgång** som har kostnadsförts tidigare räkenskapsår får inte därefter ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång.

Första stycket ska tillämpas även vid byte av redovisningsprincip från kostnadsföringsmodellen till aktiveringsmodellen. (BFNAR 2016:9)

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

18.16 Anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens **verkliga värde**.

Byten

Allmänt råd

18.17 Anskaffningsvärdet för en **immateriell tillgång** som förvärvats genom byte ska, om transaktionen har kommersiell innebörd, bestämmas till **verkligt värde** på den tillgång som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska anskaffningsvärdet bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt, eller om transaktionen saknar kommersiell innebörd, ska anskaffningsvärdet bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en anläggningstillgång efter det första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar, eventuell ackumulerad nedskrivning och eventuell ackumulerad uppskrivning.

Avskrivning

Lagtext

4 kap. 4 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om goodwill.
---Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Kommentar

Avskrivning, avskrivningsbart belopp, nyttjandeperiod och **restvärde** definieras och kommenteras i kapitel 17.

Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

Allmänt råd

18.18 **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. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Nyttjandeperioden kan vara kortare än den period som avtalet eller rättigheterna omfattar om företaget inte avser att använda tillgången under hela avtalsperioden.

Vid bedömningen av nyttjandeperioden ska företaget i enlighet med 2 kap. 4 § ÅRL och punkt 2.4 i detta allmänna råd fastställa nyttjandeperioden med rimlig försiktighet. Värdet av en immateriell rättighet är i många fall osäker och kan förändras snabbt. För tillgångar som inte följer av avtal eller andra juridiska rättigheter kan nyttjandeperioden därför endast i sällsynta fall fastställas till längre tid än fem år. En längre nyttjandeperiod förutsätter att företaget kan presentera material som ger stöd för att tillgången kommer att vara av värde för företaget under hela perioden.

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).

Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod

Allmänt råd

18.19 Det **avskrivningsbara beloppet** för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över **nyttjandeperioden**.

Allmänt råd

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.

Allmänt råd

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**.

Kommentar

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 prisnivån vid anskaffningstillfället. En ändring av nyttjandeperioden är en **ändrad uppskattning och bedömning**, se kapitel 10.

Allmänt råd

18.22 **Avskrivning** av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas.

Avskrivningsmetod

Allmänt råd

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 2021:2)

Kommentar En ändring av avskrivningsmetoden är en ändrad uppskattning och bedömning, se kapitel 10.

Nedskrivningar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Kommentar Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

Allmänt råd

18.24 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.

Kommentar 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.

Att återvinningsvärdet ska beräknas för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas på balansdagen beror på att det fram till dess att tillgången är färdig att användas

eller säljas ofta är osäkert om den kommer att kunna generera framtida ekonomiska fördelar som minst motsvarar anskaffningsvärdet.

Uppskrivningar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 8 §första stycket första meningen och andra stycket ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. ---

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Kommentar

De immateriella anläggningstillgångarnas karaktär gör att det endast i undantagsfall är möjligt att skriva upp en sådan tillgång. Normalt är uppskrivning möjlig bara om den immateriella tillgången har uppkommit ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

Allmänt råd

18.25 Tillämpas kostnadsföringsmodellen enligt punkt 18.8 får en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång inte skrivas upp.

Borttagande från balansräkningen

Allmänt råd

18.26 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.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8tillämpas.

Allmänt råd

18.27 Den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan

vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens **redovisade värde**.

Kommentar

Den **realisationsvinst** eller **realisationsförlust** som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen redovisas i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt eller övrig rörelsekostnad.

Noter

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild upplysning om uppskrivningsbeloppets användning och hur mycket av det som kvarstår oavskrivet.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 25 § ÅRL

Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Större företag ska för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna upplysningar om:

1. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §;
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
3. ackumulerade uppskrivningar, och
4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Om ett större företag har skrivit av, skrivit ned eller skrivit upp en anläggningstillgång uteslutande av skatteskäl, ska företaget lämna en upplysning om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.28 De upplysningar som ett **företag** ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad **nyttjandeperiod** eller avskrivningsprocent. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

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

Enligt 5 kap. 14 och 46 §§ ÅRL och punkt 8.6A ska upplysning lämnas om det redovisade värdet på tillgångar som lämnats som säkerhet (t.ex. äganderättsförbehåll).

I förvaltningsberättelsen ska upplysning lämnas om viktiga förändringar av verksamheten (se punkt 3.7). Det innebär att upplysning kan behöva lämnas om avtalsenliga åtaganden att förvärva en immateriell anläggningstillgång.

Ett större företag ska lämna vissa upplysningar om forskning och utveckling i förvaltningsberättelsen, se punkt 3.9.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

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

Allmänt råd

18.30 I juridisk person får företaget välja att tillämpa kostnadsföringsmodellen trots att aktiveringsmodellen valts i **koncernredovisningen**.

Noter

Kommentar

Upplysningskravet för större företag avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL uppfylls genom att redovisa överavskrivningar som en bokslutsdisposition och ackumulerade överavskrivningar som en obeskattad reserv.

Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill

Tillämpningsområde

Allmänt råd

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.

Kommentar

Kapitlet innehåller regler om identifiering av förvärvare samt hur anskaffningsvärdet beräknas och fördelas på förvärvade tillgångar och övertagna skulder. Se även exempel 3–5.

Med samma bestämmande inflytande menas att samma part eller parter har ett

bestämmande inflytande över företagen eller verksamheterna/rörelserna både före och efter rörelseförvärvet och inflytandet inte är tillfälligt. Parter kan vara både fysiska och juridiska personer. Storleken på innehaven före och efter rörelseförvärvet har inte någon betydelse vid fastställandet av om rörelseförvärvet inbegriper företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande.

Kapitlet ska tillämpas även om någon koncernredovisning inte upprättas, t.ex. för att koncernen är en mindre koncern (se 7 kap. 3 § ÅRL).

Enligt punkt 19.14 ska avskrivningar på goodwill göras enligt punkterna 18.18–18.23. Nedskrivning på goodwill görs enligt kapitel 27.

Allmänt råd

19.2 **Rörelseförvärv** är en transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare får det **bestämmande inflytandet** över en eller flera **verksamheter/rörelser** (de förvärvade enheterna).

Allmänt råd

19.3 **Verksamhet/rörelse** består av 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 till deltagare.

Kommentar

Förvärv av en tillgång eller en grupp tillgångar som inte utgör en verksamhet är inte rörelseförvärv.

Rörelseförvärv kan göras på olika sätt, t.ex. genom att förvärva andelar av ett annat företags **eget 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.

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

Rörelseförvärv kan ske mellan **ägare** i företag, mellan företag 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 eller en omstrukturering av ett eller flera av de berörda företagen.

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 eller uppstår i en överförd mängd av aktiviteter och tillgångar, ska det överförda antas vara en verksamhet.

Enligt punkt 29.26 andra stycket avses med rena substansförvärv förvärv av andelar i företag vars huvudsakliga identifierbara tillgångar är byggnader eller

mark och där köpeskillingen så gott som uteslutande avser byggnader eller mark med avdrag för fastighetslån och **uppskjuten skatt**. Vid ett rent substansförvärv kan det verkliga värdet av identifierbara nettotillgångar antas motsvara köpeskillingen varför någon goodwill inte uppstår.

Redovisning av rörelseförvärv

Lagtext

7 kap. 18 § ÅRL
En sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag ska göras enligt 19–23 §§. Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.4 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Förvärvsmetoden

Lagtext

7 kap. 19 § ÅRL
I koncernbalansräkningen skall det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom att avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 20 § ÅRL
Vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir dotterföretag skall moderföretaget upprätta en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 21 § ÅRL
Om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalysen avviker från deras bokförda värden i dotterföretagets balansräkning, skall värdena i koncernbalansräkningen justeras med hänsyn till detta. Summan av dessa justeringar skall avräknas från det skillnadsbelopp som uppkommit vid avräkningen enligt 19 §. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 22 § ÅRL
Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.
Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett negativt skillnadsbelopp, ska detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med 2 kap. 2–4 §§.
Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, ska upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not. Lag (2015:813)

Kommentar

Tillämpningen av förvärvsmetoden innebär att

- en förvärvare ska identifieras,
- anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas, och

- anskaffningsvärdet ska fördelas på förvärvade tillgångar och övertagna skulder.

En förvärvsanalys ska upprättas även om någon koncernredovisning inte upprättas, t.ex. för att koncernen är en mindre koncern (se 7 kap. 3 § ÅRL).

Allmänt råd

19.5 Ett **rörelseförvärv** ska redovisas från **förvärvstidpunkten**.

Den förvärvsanalys som ska upprättas enligt 7 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas per förvärvstidpunkten.

Förvärvstidpunkten är den tidpunkt då förvärvaren får **bestämmande inflytande** över den förvärvade enheten.

Kommentar

Redovisningen av rörelseförvärv bygger på enhetssynen. Det innebär att förvärvsanalysen upprättas per den tidpunkt då förvärvaren får bestämmande inflytande. Från och med denna tidpunkt ses förvärvaren och den förvärvade enheten som en redovisningsenhet. Tillämpningen av enhetssynen innebär vidare att alla tillgångar (inklusive goodwill) och skulder samt intäkter och kostnader medräknas i sin helhet även för delägda dotterföretag.

Vid förvärv av ytterligare andelar som får till följd att företaget får bestämmande inflytande, se punkt 19.23.

Identifiering av förvärvare

Allmänt råd

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

Kommentar

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, eller
- 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.

Lagtext

7 kap. 23 § ÅRL

Om ett företag har förvärvat ett annat företag genom att betala med andelar som det självt har gett ut och kontrollen över det förvärvande företaget som en följd av det har övergått till nya ägare (omvänt förvärv), ska vid tillämpningen av 19–22 §§ det förvärvade företaget anses som moderföretag och det förvärvande företaget anses som dotterföretag. Lag (2015:813)

Kommentar I enstaka fall får ett företag äganderätten till aktierna i ett annat företag men emitterar som vederlag i samband med förvärvet så många aktier med rösträtt att det bestämmande inflytandet över den nybildade koncernen går över till ägarna av det företag vars aktier förvärvats. En sådan situation kallas ett omvänt förvärv. Trots att det företag som emitterar aktierna ur legal synpunkt kan betraktas som moderföretag eller som det företag som fortsätter verksamheten, är det företaget vars aktieägare får det bestämmande inflytandet över den nybildade koncernen som är förvärvare. Det företag som emitterar aktierna anses ha blivit förvärvat av det andra företaget. Det senare företaget anses vara förvärvare och tillämpar förvärvsmetoden på tillgångarna och skulderna i det företag som emitterar aktierna.

Beräkning av anskaffningsvärdet

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.
--- Lag (2015:813)

Kommentar Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

19.7 Anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas till summan av

a) köpeskillingen, det vill säga **verkligt värde** vid **förvärvstidpunkten** för erlagda **tillgångar** med tillägg av uppkomna och övertagna **skulder** samt emitterade **egetkapitalinstrument**,
b) utgifter som är direkt hänförliga till **rörelseförvärvet**, och
c) belopp enligt punkt 19.8.

Innehar företaget vid förvärvstidpunkten tidigare anskaffade egetkapitalandelar, är anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten

a) det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten på de tidigare anskaffade andelarna, samt
b) utgifter för de tillkommande andelarna enligt första stycket.

Värdet enligt andra stycket a får baseras på anskaffningsvärdet för de tillkommande andelarna.

Allmänt råd

19.8 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 för den förvärvade enheten.

Anskaffningsvärdet ska justeras på **balansdagen** och när den slutliga köpeskillingen har fastställts. Justering får inte göras senare än ett år efter förvärvstidpunkten. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Ett exempel på när justering av köpeskillingen kan bli aktuell är när det i avtalet om rörelseförvärvet finns villkor om att köpeskillingen ska justeras till följd av framtida **resultat** i den förvärvade enheten.

Justeringen av anskaffningsvärdet påverkar enbart goodwill eller negativ goodwill.

Fastställs den slutliga köpeskillingen senare än ett år efter förvärvstidpunkten ska effekterna redovisas i koncernresultaträkningen, se punkt 19.20.

Allmänt råd

19.9 Vid förvärv av färre än samtliga andelar av den förvärvade enheten ska värdet av minoritetens andel enligt punkt 19.19 läggas till anskaffningsvärdet.

Fördelning av anskaffningsvärde

Allmänt råd

19.10 I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder**, som enligt punkt 19.11 ska redovisas separat, fastställas till tillgångarnas och skuldernas **verkliga värden** vid **förvärvstidpunkten**, om inte något annat framgår av andra eller tredje styckena.

I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens
a) pensionsförpliktelser fastställas enligt kapitel 28,
b) **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** fastställas enligt kapitel 29, och
c) skulder för **aktierelaterade ersättningar** fastställas enligt kapitel 26.

Om det verkliga värdet för en **immateriell tillgång** inte kan fastställas med hänvisning till en **aktiv marknad**, ska det värde som fastställs för tillgången begränsas till ett belopp som innebär att **negativ goodwill** inte uppkommer eller ökar.

Allmänt råd

19.11 Identifierbara **tillgångar** och **skulder** ska redovisas separat endast om de uppfyller villkoren enligt punkt 2.18.

Identifierbara tillgångar och skulder ska redovisas separat till värdena enligt förvärvsanalysen.

Allmänt råd

19.12 En **avsättning** som avser utgifter för omstrukturering av den förvärvade enhetens verksamhet får ingå i förvärvsanalysen endast i den utsträckning som den förvärvade enheten redan före **förvärvs-tidpunkten** uppfyller villkoren enligt punkt 21.7 för att redovisa en

avsättning.

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

Kommentar

Enligt punkt 18.3 är en tillgång identifierbar om den

- är avskiljbar, dvs. 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
- uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

Av punkt 29.21 framgår att ett företag inte får redovisa en **uppskjuten skatteskuld** för en **temporär skillnad** som härrör från den första redovisningen av goodwill. För rena substansförvärv, se punkt 29.26.

Förvärvade identifierbara tillgångar och skulder ska enligt punkt 19.10 värderas till verkligt värde. I kapitel 2 beskrivs olika värderingsgrunder. Tillgångar och skulder kan värderas enligt följande:

- **Materiella anläggningstillgångar** värderas till verkligt värde eller, om detta inte kan fastställas, till avskrivet återanskaffningsvärde.
- Immateriella tillgångar som handlas på en aktiv marknad, t.ex. överlåtbara licenser och produktionskvoter, värderas utifrån priserna på den aktiva marknaden.
- 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**.

En **eventualförpliktelse** i den förvärvade enheten uppfyller normalt inte kriterierna för att redovisas som skuld. Uppfylls inte villkoren enligt punkt 2.18 påverkas det belopp som redovisas som goodwill eller negativ goodwill. Ett exempel på när en eventualförpliktelse 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 eventualförpliktelse.

Goodwill och negativ goodwill

Allmänt råd

19.13 **Goodwill** är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är högre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

Kommentar

Den förvärvade enhetens nettotillgångar är skillnaden mellan dess identifierbara tillgångar och skulder.

Vid förvärvstidpunkten ska förvärvaren redovisa den goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv som en tillgång i balansräkningen. Anskaffningsvärdet för goodwill är värdet enligt punkt 19.13.

Allmänt råd

19.14 **Avskrivningar** på **goodwill** ska göras på det sätt som anges i punkterna 18.18–18.23.

Kommentar

Efter det första redovisningstillfället, ska förvärvaren värdera goodwill till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar (se kapitel 27). Avskrivningarna ska göras på det sätt som anges i punkterna 18.18–18.23. Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska **nyttjandeperioden** för goodwill anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Det innebär att goodwill endast i sällsynta fall får skrivas av under längre tid än fem år.

Allmänt råd

19.15 **Negativ goodwill** är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är lägre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

Kommentar

Den förvärvade enhetens nettotillgångar är skillnaden mellan dess identifierbara tillgångar och skulder.

Vid förvärvstidpunkten ska förvärvaren redovisa den negativa goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv som en skuld i balansräkningen. Anskaffningsvärdet för negativ goodwill är värdet enligt punkt 19.15.

Allmänt råd

19.16 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.

Negativ goodwill som återstår efter en ny identifiering och värdering enligt första stycket ska redovisas som **intäkt** för förvärvsåret. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Negativ goodwill i förvärvsanalysen kan tyda på att identifierbara tillgångar har övervärderats eller att skulder inte har tagits med eller underskattats.

Allmänt råd

19.17 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 19.18 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Värdering av minoritetens andel av tillgångar och skulder vid förvärvstidpunkten

Allmänt råd 19.19 Per **förvärvstidpunkten** ska förvärvaren värdera minoritetens andel av den förvärvade enhetens **tillgångar** och **skulder**, inklusive **goodwill** eller **negativ goodwill**, till **verkligt värde**.

Vid värderingen av minoritetens andel får förvärvaren utgå från sitt anskaffningsvärde för andelarna vid den senaste transaktionen.

Kommentar Det verkliga värdet på minoritetens andel i punkt 19.19 första stycket kan t.ex. bestämmas utifrån det förvärvade företagets aktiekurs på en marknadsplats.

Tillämpas förenklingsregeln i punkt 19.19 andra stycket kan värdet på minoritetens andel bestämmas genom proportionering. Om t.ex. 80 % av andelarna i ett företag förvärvas för 80, får värdet på minoritetens andel således bestämmas till 20.

Justering av förvärvsanalysen

Allmänt råd 19.20 I det fall förutsättningarna för förvärvsanalysen är ofullständiga, ska förvärvsanalysen justeras för att bättre återspegla faktiska förhållanden vid **förvärvstidpunkten**. Justeringarna ska göras retroaktivt inom tolv månader efter förvärvstidpunkten. Justeringar senare än tolv månader efter förvärvstidpunkten ska redovisas som en **ändrad uppskattning och bedömning** (se kapitel 10). (BFNAR 2012:5)

Kommentar Justeringar senare än tolv månader efter förvärvstidpunkten redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning och påverkar koncernresultaträkningen.

I juridisk person påverkas anskaffningsvärdet oavsett när tilläggsköpeskillingen betalas.

Koncernresultaträkning

Allmänt råd 19.21 Den förvärvade enhetens **intäkter** och **kostnader** efter **förvärvstidpunkten** ska ingå i koncernresultaträkningen baserade på förvärvarens anskaffningsvärde för den förvärvade enhetens identifierade **tillgångar** och **skulder**.

Kommentar Punkt 19.21 innebär t.ex. att avskrivningar på förvärvade avskrivningsbara tillgångar baseras på tillgångarnas värde i förvärvsanalysen.

Förändringar i innehavet

Allmänt råd 19.22 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som redan är dotterföretag får anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder** som har fastställts enligt punkt 19.10 inte ändras.

Förvärv eller avyttring av andelar i företag som är dotterföretag såväl före som efter förändringen ska anses vara en transaktion mellan **ägarna**.

Kommentar Vid förvärv av ytterligare andelar i företag som redan är dotterföretag upprättas inte någon ny förvärvsanalys eftersom moderföretaget redan har bestämmande inflytande. Eftersom förändringar i innehavet i företag som är dotterföretag enbart är en transaktion mellan ägarna redovisas inte någon vinst eller förlust i resultaträkningen utan effekten av transaktionen redovisas enbart i eget kapital.

Allmänt råd 19.23 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som inte är dotterföretag så att **bestämmande inflytande** uppkommer, ska de ursprungliga andelarna i **koncernredovisningen** anses avyttrade. Vinst eller förlust, beräknad som skillnaden mellan **verkligt värde** och koncernmässigt **redovisat värde**, ska redovisas i koncernresultaträkningen.

Kommentar Vid förvärv av ytterligare andelar i ett företag så att företaget blir dotterföretag ska en förvärvsanalys upprättas (se punkt 19.5).

Punkt 19.23 innebär att de ursprungliga andelarna anses avyttrade och att andelar i ett dotterföretag har förvärvats.

Koncernmässigt redovisat värde är det värde som andelen har i koncernredovisningen. Dotterföretagets resultat, ägartransaktioner samt avskrivning på goodwill och koncernmässiga övervärden är exempel på sådant som får till följd att det koncernmässiga värdet förändras.

Allmänt råd 19.24 Avyttras andelar i ett dotterföretag så att **bestämmande inflytande** inte längre föreligger, ska samtliga andelar anses som avyttrade i **koncernredovisningen** och vinst eller förlust vid avyttringen redovisas i koncernresultaträkningen.

Första stycket ska tillämpas även om bestämmande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring.

Finns andelar kvar efter avyttringen, ska de redovisas enligt kapitel 11, 12, 14 eller 15 med det **verkliga värdet** vid försäljningstidpunkten som anskaffningsvärde. Försäljningspriset vid den senaste transaktionen får användas som verkligt värde.

Kommentar Efter avyttring av andelar så att det avyttrade företaget inte längre är ett dotterföretag klassificeras eventuellt återstående innehav utifrån bestämmelserna i kapitel 11, 12, 14 och 15.

Ett exempel på när bestämmande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring kan vara en riktad emission till annan än moderföretaget.

Noter

Lagtext

7 kap. 15 § ÅRL

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. Detta ska ske i noter eller i en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning. Lag (2015:813)

Rörelseförvärv under räkenskapsåret

Allmänt råd

19.25 För varje väsentligt **rörelseförvärv** under räkenskapsåret ska ett större **företag** lämna upplysning om **förvärvstidpunkten** samt namn på och beskrivning av de förvärvade enheter som ingår i rörelseförvärvet. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

19.26 Ett större **företag** ska lämna upplysning om hur minoritetens andel av det förvärvade företagets **tillgångar** och **skulder**, inklusive **goodwill** eller **negativ goodwill**, har värderats i förvärvsanalysen. (BFNAR 2016:9)

Goodwill

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL

Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.27 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Företaget ska även lämna en specifikation enligt 5 kap. 8 § första stycket ÅRL.

Ett större företag ska dessutom lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § första och andra stycket samma lag.

Negativ goodwill

Allmänt råd

19.28 Ett större **företag** som redovisar **negativ goodwill** enligt punkt 19.16 andra stycket ska lämna upplysning om beloppet. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Kommentar

Redovisningen av förändringar i innehavet enligt punkterna 19.22–19.24 påverkar inte det redovisade värdet på andelarna i juridisk person utan enbart värdet i koncernen (se under rubriken Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person i kapitel 9).

Kapitel 20 – Leasingavtal

Tillämpningsområde

Allmänt råd

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).

I punkt 20.29 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

20.2 Ett **leasingavtal** är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en **tillgång** i utbyte mot betalning.

Kommentar

Kapitlet ska tillämpas på leasingavtal enligt vilka rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan även om leasegivaren 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 är inte utformade som ett hyresavtal men överlåter i praktiken rätten att använda en tillgång mot betalning. Sådana avtal ska därmed redovisas enligt detta kapitel. Det gäller t.ex. outsourcing-avtal, 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).

Exempel på licensavtal (se punkt 20.1 a) är avtal för film, videoinspelning, manuskript, patent och upphovsrätt (copyright).

Klassificering av leasingavtal

Allmänt råd

20.3 Ett **leasingavtal** ska, redan när avtalet ingås, klassificeras som antingen ett **finansiellt leasingavtal** eller ett **operationellt leasingavtal**.

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 leasegivaren till leasetagaren.

Ett **operationellt leasingavtal** är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal.

Kommentar

Det beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets juridiska form om ett leasingavtal ska klassificeras som finansiellt eller operationellt. 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 leasetagaren vid leasingperiodens slut,
- leasetagaren 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 leasetagaren,
- nuvärdet av minimileaseavgifterna vid leasingperiodens början uppgår till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde, och
- den leasade tillgången är av så speciell karaktär att endast leasetagaren 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

- leasetagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid men får bära de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen,
- vinster och förluster som hänför sig till förändringar av tillgångens restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften som motsvarar större delen av försäljningspriset vid leasingperiodens slut), och
- leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

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 som är förknippade med att äga tillgången till leasetagaren, ska avtalet klassificeras som operationellt.

Allmänt råd

20.4 Klassificeringen av ett **leasingavtal** får inte ändras under leasingperioden, om inte en överenskommelse har träffats om att ändra villkoren i leasingavtalet på annat sätt än genom förnyelse av avtalet. Ändras villkoren ska klassificeringen omprövas.

Leasetagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd

20.5 En leasetagare 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 **minimileaseavgifterna**, 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 minimileaseavgifterna ska **leasingavtalets implicita ränta** användas. Kan leasingavtalets implicita ränta inte bestämmas, ska leasetagarens **marginella låneränta** användas.

Allmänt råd

20.6 **Minimileaseavgifter** är för leasetagaren de betalningar, exklusive **variabla avgifter**, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av denne närstående företag.

Allmänt råd

20.7 **Leasingavtalets implicita ränta** är den diskonteringssats som för leasegivaren vid **leasingavtalets** ingående resulterar i att summan av **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna** och ej garanterat restvärde överensstämmer med summan av det **verkliga värdet** för det leasade objektet och leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.

Allmänt råd

20.8 **Marginell låneränta** är den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande **leasingavtal**.

Kan räntesatsen enligt första stycket inte fastställas, är den marginella låneräntan den räntesats som, vid leasingavtalets ingående, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

Allmänt råd

20.9 En leasetagare ska fördela **minimileaseavgifterna** 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.

Kommentar

Effektivräntemetoden beskrivs i kapitel 11.

Allmänt råd

20.10 **Variabel avgift** är den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit.

Kommentar Exempel på andra faktorer är viss procent av försäljning, nyttjandenivå, prisindex eller marknadsränta.

Allmänt råd 20.11 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 leasetagaren vid slutet av leasingperioden, ska tillgången skrivas av helt under leasingperioden eller **nyttjandeperioden** om den är kortare.

Kommentar En leasetagare ska också tillämpa kapitel 27 om nedskrivning.

Noter

Lagtext

3 kap. 4 b § andra– fjärde styckena ÅRL

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

Första och andra styckena gäller även fordringsposter och skuldposter som har tagits in i sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2.

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2015:813)

Allmänt råd 20.12 En leasetagare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **finansiella leasingavtal**:

a) **Redovisat värde** per **balansdagen** för varje tillgångspost i balansräkningen.
b) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Upplysningskraven enligt kapitel 17, 18 och 27 gäller också för tillgångar leasade enligt finansiella leasingavtal.

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas 3 kap. 4 b § även på **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Leasetagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

Allmänt råd

20.13 En leasetagare 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 leasetagarens ekonomiska nytta under perioden och detta oavsett om avgifterna fördelas på annat sätt, eller
b) avgifterna är upplagda på ett sådant sätt att de endast ökar i takt med förväntad inflation i syfte att kompensera leasegivarens förväntade kostnadsökningar.

Noter

Allmänt råd

20.14 En leasetagare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **operationella leasingavtal**:

a) Summan av framtida **minimileaseavgifter** per **balansdagen** avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
   a. inom ett år,
   b. senare än ett år men inom fem år, och
   c. senare än fem år.
b) Summan av räkenskapsårets kostnadsförda leasingavgifter.
c) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Leasegivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd

20.15 En leasegivare ska, vid det första redovisningstillfället, 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 ska periodiseras över leasingperioden.

Kommentar Exempel på direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås är provisioner och arvoden för juridiska tjänster.

Vad som gäller för en leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare framgår under egen rubrik.

Allmänt råd 20.16 **Bruttoinvestering i ett leasingavtal** är summan av

a) de **minimileaseavgifter** som leasegivaren erhåller enligt ett **finansiellt leasingavtal**, och
b) eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.

Nettoinvestering i ett leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till **leasingavtalets implicita ränta**.

Allmänt råd 20.17 **Minimileaseavgifter** är för leasegivaren de betalningar, exklusive **variabla avgifter**, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuella restvärden som garanterats av leasetagaren eller av denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.

Kommentar Leasingavtalets implicita ränta respektive marginell låneränta definieras i punkterna 20.7 och 20.8

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

Allmänt råd 20.18 En leasegivare 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 leasegivarens **bruttoinvestering i ett leasingavtal** har minskat väsentligt, ska de finansiella intäkterna under den återstående leasingperioden ändras och effekten redovisas i resultaträkningen.

Tillverkare och återförsäljare

Kommentar 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.

Allmänt råd

20.19 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 **minimileaseavgifterna** 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.

Kommentar

Vinsten eller förlusten är skillnaden mellan försäljningsintäkten och kostnaden för sålda varor.

Allmänt råd

20.20 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.

Noter

Allmänt råd

20.21 En leasegivare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **finansiella leasingavtal**:

a) Ej intjänade finansiella intäkter.
b) Ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.
c) Reservering för osäkra fordringar som avser **minimileaseavgifter**.
d) **Variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets **resultat**.
e) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifterna ska klassificeras som omsättningstillgång eller anläggningstillgång enligt kapitel 4.

Leasegivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

Allmänt råd

20.22 En leasegivare ska redovisa leasingavgifter, inklusive första förhöjd hyra men exklusive inkomster för tjänster som försäkring och underhåll,

från **operationella leasingavtal** som **intäkt** linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om det bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

Allmänt råd

20.23 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.

Kommentar

Avskrivningsbara leasade tillgångar ska skrivas av enligt samma principer som leasegivaren tillämpar för liknande tillgångar.

En leasegivare ska också tillämpa kapitel 27 om nedskrivningar.

Tillverkare och återförsäljare

Allmänt råd

20.24 En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska inte redovisa en försäljning när ett **operationellt leasingavtal** ingås.

Kommentar

Eftersom de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång inte överförs i ett operationellt leasingavtal är det inte att jämställa med försäljning. Tillgången ska då klassificeras om från omsättningstillgång till anläggningstillgång, se punkt 4.4.

Noter

Allmänt råd

20.25 En leasegivare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **operationella leasingavtal**:

a) Summan av framtida **minimileaseavgifter** per **balansdagen** avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
   a. inom ett år,
   b. senare än ett år men inom fem år, och
   c. senare än fem år.
b) Summan av **variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets **resultat**.
c) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Dessutom gäller upplysningskraven enligt kapitel 17, 18 och 27 för tillgångar utleasade enligt operationella leasingavtal.

Sale-and-lease-back-transaktioner

Kommentar En sale-and-lease-back-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-lease-back-transaktion ska redovisas är om leasingtransaktionen ger upphov till ett finansiellt eller operationellt leasingavtal.

Sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett finansiellt leasingavtal

Allmänt råd

20.26 Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett **finansiellt leasingavtal** ska leasetagaren periodisera det belopp med vilket försäljningspriset överstiger **tillgångens redovisade värde** som **intäkt** över leasingperioden.

Sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett operationellt leasingavtal

Allmänt råd

20.27 Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett **operationellt leasingavtal** och som baseras på **verkligt värde**, ska leasetagaren 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**

Noter

Allmänt råd

20.28 Upplysningskraven i detta kapitel gäller även för sale-and-lease-back-transaktioner.

Kommentar Den allmänna beskrivningen kan vid sale-and-lease-back-transaktioner också innehålla information om unika eller ovanliga avtalsvillkor.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

20.29 I juridisk person får alla **finansiella leasingavtal** redovisas som **operationella leasingavtal**.

Kommentar

En juridisk person som är ett större företag och som väljer att redovisa finansiella leasingavtal som operationella ska lämna de upplysningar som krävs för operationella leasingavtal, se punkterna 20.14 och 20.25.

Kapitel 21 – Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

Tillämpningsområde

Allmänt råd

21.1 Detta kapitel ska tillämpas på **avsättningar**, **eventualförpliktelser** 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 **operationella leasingavtal** som har blivit **förlustkontrakt**.

I punkt 21.21 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.2 Med **kontrakt som verkställs längre fram** avses kontrakt där inte någon av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.

Allmänt råd

21.3 Ett **förlustkontrakt** är ett kontrakt där **företagets** oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet. Med oundvikliga utgifter avses det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

Kommentar

Avsättning, eventualförpliktelse och eventualtillgång definieras under respektive rubrik nedan.

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.

Ett exempel på när ett operationellt leasingavtal blivit ett förlustkontrakt är när ett företag som har ett operationellt leasingavtal är förpliktat att betala leasingavgifter till leasegivaren för en tillgång som det inte längre har behov av.

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. på **koncern-redovisningen** och det som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Avsättningar

Vilka förpliktelser ska redovisas som avsättning?

Lagtext

3 kap. 9 § ÅRL

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

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar. Lag (1999:1112)

Kommentar

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

Allmänt råd

21.4 Ett **företag** ska endast redovisa en **avsättning** om

a) företaget på **balansdagen** har en befintlig **legal förpliktelse** eller **informell 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.

Allmänt råd

21.5 En **legal förpliktelse** är en förpliktelse till följd av

a) ett kontrakt,
b) lagstiftning, eller
c) annan laglig grund.

Allmänt råd

21.6 En **informell förpliktelse** är en förpliktelse till följd av att **företaget**

a) på grund av 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.

Kommentar

Avsättningen ska redovisas i balansräkningen. Avsättningsbeloppet redovisas som en kostnad i resultaträkningen om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång, t.ex. 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 externa 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 tvunget 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.

Allmänt råd

21.7 Vid omstrukturering av en verksamhet får en **avsättning** endast redovisas om **företaget** måste fullfölja omstruktureringen till följd av en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse**. En informell förpliktelse innebär att företaget har en fastställd och utförlig omstruktureringsplan och att de som berörs har en välgrundad uppfattning att omstruktureringen kommer att genomföras.

Av omstruktureringsplanen ska minst framgå

a) vilken verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
b) vilka 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 uppfattning enligt första stycket innebär att företaget har påbörjat genomförandet av omstruktureringsplanen eller har tillkännagett huvuddragen till dem som berörs.

Kommentar

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.

Allmänt råd

21.8 Vid omstrukturering av en verksamhet får **avsättning** inte göras för utgifter som hör samman med den framtida verksamheten.

Kommentar

Exempel på utgifter som hör samman med den framtida verksamheten är

- omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,
- marknadsföring, eller
- investeringar i nya system och distributionsnät.

Dessa utgifter får inte redovisas som avsättning utan de redovisas i resultaträkningen oberoende av omstruktureringen.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Lagtext

4 kap. 15 a § ÅRL

En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

21.9 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. Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet är den räntesats före skatt som avspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker som är förknippade med framtida betalningar till den del riskerna inte beaktats genom att justeringar gjorts vid bedömningen av de framtida betalningarna.

Vinster vid förväntade avyttringar av **tillgångar** ska inte beaktas vid **värderingen** av en avsättning. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse är det som företaget rationellt sett skulle betala för att reglera den på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part.

Uppskattningarna av ett utfall bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, av yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av **händelser efter balansdagen** beaktas.

Osäkerhet kring det belopp som ska avsättas hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. När avsättningen avser en stor mängd poster kan alla tänkbara utfall vägas samman med deras respektive sannolikheter. Följande exempel visar hur avsättningen kan beräknas.

Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköpet. Om mindre defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 1 miljon kronor. Om större defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 4 miljoner kronor. Företagets erfarenhet och förväntningar utvisar att under det kommande året beräknas 75 procent av de sålda varorna vara felfria, 20 procent kommer att ha mindre defekter och 5 procent kommer att ha större defekter. Avsättningen beräknas som sannolikheten för ett utflöde för garantiåtagandena som en helhet.

Väntevärdet för reparationsutgiften blir (75 % av noll) + (20 % av 1 miljon) + (5 % av 4 miljoner) = 400 000 kronor.

Allmänt råd

21.10 Om det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse förväntas helt eller delvis bli ersatt av tredje part, t.ex. genom försäkringsersättning, ska gottgörelsen redovisas som en **tillgång**, om det är så gott som säkert att **företaget** kommer att erhålla gottgörelsen när förpliktelsen regleras. Det belopp som redovisas som tillgång får inte överstiga avsättningsbeloppet.

Tillgången enligt första stycket får inte kvittas mot **avsättningen** i balansräkningen. I resultaträkningen får däremot gottgörelsen kvittas mot den **kostnad** som motsvarar avsättningen

Kommentar

Enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÅRL ska en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra lämnas i not.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Allmänt råd

21.11 En **avsättning** får tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.

Allmänt råd

21.12 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**.

Allmänt råd

21.13 En förändring av **det redovisade värdet** på en **avsättning** till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig ska redovisas som räntekostnad.

Kommentar

En redovisning enligt punkt 21.13 blir aktuell när en avsättning är värderad till nuvärde.

Eventualförpliktelser

Allmänt råd

21.14 En **eventualförpliktelse** är

a) en möjlig förpliktelse 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, 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. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Ett företag ska inte redovisa en eventualförpliktelse som skuld eller avsättning i balansräkningen. I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Noter om eventualförpliktelser).

Eventualförpliktelser är en sammanfattande beteckning för sådana garantier, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen.

Eventualtillgångar

Allmänt råd 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.

Kommentar Ett företag ska inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen. I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Noter om eventualtillgångar).

Noter

Noter om avsättningar

Lagtext

3 kap. 10 § ÅRL

Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen. Lag (2006:871)

Allmänt råd 21.16 Ett större **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.

Företaget ska även lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär. (BFNAR 2016:9)

Noter om eventualförpliktelser

Lagtext

5 kap. 15 § ÅRL

Om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Allmänt råd 21.16A Upplysningarna enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse en uppskattning av förpliktelsernas finansiella effekt värderade enligt principerna i punkterna 21.9–21.13.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att lämna upplysningar enligt första stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.17 Ett större **företag** som på **balansdagen** har förpliktelser enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554), ska för varje slag av **eventualförpliktelse**, lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär, om inte sannolikheten för en reglering är ytterst liten.

Följande upplysningar ska lämnas för varje slag av eventualförpliktelse om det inte är **praktiskt ogenomförbart**:

a) Beloppet enligt punkten 21.16A.
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 upplysningar enligt andra stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.17A Upplysningarna enligt punkterna 21.16A och 21.17 ska alltid lämnas om **företaget** har tecknat ett borgensåtagande eller liknande eller är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag även om sannolikheten för en reglering är ytterst liten. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Med eventuella förpliktelser i 5 kap. 15 § ÅRL avses till skillnad från garantier och ekonomiska åtaganden förpliktelser som företaget inte självmant har åtagit sig, t.ex. verksamhetsansvar enligt lag eller ett utomobligatoriskt skadeståndsansvar.

Upplysning enligt punkten 21.16A ska avse eventualförpliktelsernas totalbelopp. Förpliktelsernas art och form behöver inte anges.

Noter om eventualtillgångar

Allmänt råd

21.18 Ett större **företag** ska lämna en beskrivning av karaktären på **eventualtillgångar** om ett inflöde av resurser är **sannolikt**. Dessutom ska upplysning lämnas om företagets uppskattning av eventualtillgångarnas finansiella effekt, 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. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.19 Ett krav är **praktiskt ogenomförbart** om **företaget** inte kan uppfylla det trots varje rimlig ansträngning att göra det.

Noter som har skadlig inverkan

Allmänt råd

21.20 I ytterst sällsynta fall behöver upplysningar enligt punkterna 21.16–21.18 inte lämnas, om det har en skadlig inverkan på **företagets** förhandlingsläge i en tvist med andra parter.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

21.21 I juridisk person får en **avsättning** till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats redovisas successivt över **tillgångens nyttjandeperiod**.

Kapitel 22 – Skulder och eget kapital

Tillämpningsområde

Allmänt råd

22.1 Detta kapitel ska tillämpas vid *klassificering* av ett företags utfärdade **finansiella instrument** som antingen **skuld** eller **eget kapital** med undantag av följande finansiella instrument:

a) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).
b) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid **rörelseförvärv** (se kapitel 19).
c) 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.

Allmänt råd

22.2 Detta kapitel ska även tillämpas vid *redovisning* av **egetkapitalinstrument** som utfärdas till utomstående i deras egenskap av **ägare** med undantag av redovisning av **aktierelaterade ersättningar** eller liknande i form av egetkapitalinstrument (t.ex. aktier och aktieoptioner) som lämnas som ersättning för varor eller tjänster från leverantörer och anställda, i deras roll som leverantör eller anställd (se kapitel 26).

Kommentar

I bilaga 1 till ÅRL och kapitel 4 anges i vilka poster skulder och eget kapital ska redovisas i balansräkningen.

I kapitel 6 anges hur räkenskapsårets förändringar i eget kapital ska specificeras i den finansiella rapporten. I kapitlet anges också hur tillskott som ett företag får utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte, inklusive koncernbidrag, ska redovisas i juridisk person. Återbetalning av sådana tillskott behandlas också i kapitel 6.

Hur minoritetens andel av tillgångar och skulder värderas vid

förvärvstidpunkten framgår av kapitel 19. Hur **minoritetsintresset** redovisas i **koncernredovisningen** efter förvärvet framgår av kapitel 9.

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 5 kap. även i koncernredovisningen.

Allmänt råd

22.3 **Egetkapitalinstrument** är varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags **tillgångar** efter avdrag för alla dess **skulder**.

Kommentar

Av kapitel 2 framgår att eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och 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.

Allmänt råd

22.4 **Ägare** är innehavare av **finansiella instrument** som klassificerats som **eget kapital** i det ägda företagets redovisning.

Klassificering

Allmänt råd

22.5 Klassificeringen av ett **företags** utfärdade **finansiella instrument** som antingen **skuld** eller **eget kapital** ska baseras på instrumentets ekonomiska innebörd om inte annat följer av punkterna 22.6 och 22.9.

Kommentar

Klassificeringen baseras på instrumentets ekonomiska innebörd, vilken kan skilja sig från den juridiska formen. Ett instrument klassificeras som skuld utifrån ekonomisk innebörd, t.ex. om

- instrumentets andel av företagets nettotillgångar vid en likvidation är begränsat till ett maximalt belopp (dvs. ett tak),
- innehavaren av 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),
- instrumentet förpliktar företaget att betala innehavaren före en likvidation, t.ex. som en obligatorisk utdelning, eller
- instrumentet innehåller villkor som antingen förpliktigar emittenten att lösa in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en fastställd eller fastställbar tidpunkt eller ger innehavaren rätt att kräva att emittenten löser in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en viss tidpunkt eller därefter.

Vissa finansiella instrument klassificeras som eget kapital, trots att de motsvarar definitionen av en skuld, eftersom instrumenten representerar en residual rätt i företagets nettotillgångar. Dessa instrument är 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 klassificeras som eget kapital om instrumentet har samtliga följande egenskaper och villkor:
  - Innehavaren har rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar om företaget träder i likvidation.
  - Instrumentet tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.
  - Alla instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser har identiska egenskaper.
  - Instrumentet medför inte några avtalsenliga förpliktelser, utöver återköp eller inlösen, att erlägga 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 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 företagets nettotillgångar till någon annan endast om företaget träder i likvidation.

Allmänt råd

22.6 Poster som är **eget kapital** enligt bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) får inte redovisas som **skuld**. Sådana poster ska definieras utifrån sin juridiska innebörd.

Kommentar

Den juridiska innebörden regleras i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Redovisning

Emission av aktier eller andra egetkapitalinstrument

Allmänt råd

22.7 Ett **företag** ska redovisa en ökning av **eget kapital** när en utomstående part är skyldig att överföra kontanter eller andra resurser till företaget i utbyte mot emitterade aktier eller andra **egetkapitalinstrument**.

En ökning av eget kapital ska också redovisas om företaget erhållit kontanter eller andra resurser innan egetkapitalinstrumentet är emitterat, och företaget inte kan krävas på återbetalning.

Allmänt råd

22.8 Aktier eller andra **egetkapitalinstrument** ska värderas till **verkligt värde** av de kontanter eller andra resurser som **företaget** mottagit eller

har att fordra.

Direkta utgifter i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas som avdragspost från **eget kapital**.

Kommentar

Punkterna 22.7 och 22.8 gäller även vid emission av teckningsoptioner och liknande egetkapitalinstrument.

Fordringsbeloppet för ej inbetalt kapital avseende aktier eller andra egetkapitalinstrument som tecknats innan företaget erhåller kontanter eller andra resurser ska enligt bilaga 1 till ÅRL redovisas som tillgång. I en ekonomisk förening redovisas de insatser som inte fullgjorts som en avdragspost inom eget kapital (se 3 kap. 6 § ÅRL).

Konvertibla skuldinstrument eller liknande sammansatta finansiella instrument

Allmänt råd

22.9 Vid emission 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. Fördelningen får inte ändras senare räkenskapsår.

Direkta utgifter i samband med emissionen ska fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten utifrån de relativa verkliga värdena på respektive komponent.

Allmänt råd

22.10 I de **finansiella rapporter** som upprättas efter det år då ett konvertibelt skuldinstrument eller ett liknande **sammansatt finansiellt instrument** emitterades ska varje skillnad mellan skuldkomponenten och det belopp som ska betalas på förfallodagen redovisas systematiskt som en tillkommande räntekostnad genom tillämpning av **effektivräntemetoden** (se kapitel 11).

Noter

Lagtext

5 kap. 33 § ÅRL

Om ett större företag har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning eller har gett ut liknande värdepapper, ska företaget för varje lån eller liknande rättighet lämna en upplysning om utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska det utestående lånebeloppet och räntebestämmelserna anges. Lag (2015:813)

Förvärv av egna aktier

Lagtext

4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL

Vid förvärv av egna aktier ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen. Lag (2015:813)

Kommentar

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.

Eftersom köp, försäljning, emission eller inlösen av egna aktier enligt 4 kap. 14 § ÅRL ska redovisas mot eget kapital redovisas inte någon vinst eller förlust i resultaträkningen.

Ett dotterföretags innehav av andelar i moderföretaget ska minska eget kapital i koncernbalansräkningen.

Värdeöverföring till ägare

Allmänt råd

22.11 En utdelning på eller återbetalning av ett **egetkapitalinstrument** ska redovisas som **skuld** när behörigt organ har fattat beslut om utdelningen eller återbetalningen.

Skulden ska värderas till det **redovisade värdet** på den **tillgång** som ska överföras.

Kommentar

Ett företag ska minska eget kapital med de belopp som överförs till ägarna. 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.

Hur återbetalning av tillskott som ett företag fått utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte ska redovisas framgår av kapitel 6.

Kapitel 23 – Intäkter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

23.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **intäkter** från följande typer av transaktioner och händelser:

a) Försäljning av varor.
b) Tjänsteuppdrag och **entreprenadavtal**.
c) Annans användning av ett **företags tillgångar**, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

Kapitlet behandlar inte intäkter från följande transaktioner och händelser:
a) Leasing (se kapitel 20).
b) Utdelning på innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (se kapitel 14 och 15).
c) Förändringar i det **verkliga värdet** av **finansiella tillgångar** och **finansiella skulder** eller effekter av att de avyttras (se kapitel 11 och 12).
d) **Offentliga bidrag** (se kapitel 24, 36 och 37).
e) Erhållna gåvor (se kapitel 36 och 37).

I punkterna 23.31–23.37 finns särskilda regler för juridisk person.

Värdering av intäkter

Allmänt råd

23.2 Det inflöde av ekonomiska fördelar som **företaget** erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning ska redovisas som **intäkt**.

Kommentar

Belopp som erhålls för annans räkning, såsom omsättningsskatt, varu- och tjänsteskatt och mervärdesskatt, medför inte ekonomiska fördelar för företaget och ökar inte **eget kapital** och är därför inte en intäkt. På motsvarande sätt medför inte heller inflöden av ekonomiska fördelar som erhålls för en huvudmans räkning att företagets eget kapital ökar. Företagets intäkt är erhållen provision. Belopp som erhålls för en huvudmans räkning är däremot inte en intäkt.

Allmänt råd

23.3 Ett **företag** ska värdera en **intäkt** till det **verkliga värdet** av det som erhållits eller kommer att erhållas, om inte annat följer av punkt 23.6. Avdrag ska göras för handelsrabatter, mängdrabatter och liknande prisavdrag.

Uppskjuten betalning

Allmänt råd

23.4 Senareläggs en betalning, och är den ekonomiska innebörden av överenskommelsen att köparen erhåller en finansiering, är det **verkliga värdet** av en **intäkt nuvärdet** av alla framtida betalningar.

Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet 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 det nominella beloppet till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.

Kommentar Ett exempel på när köparen erhåller en finansiering är 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 23.28 samt kapitel 11.

Byte av varor eller tjänster

Allmänt råd 23.5 En **intäkt** får inte redovisas vid byte av varor eller tjänster mot
a) likartade varor eller tjänster, eller
b) olikartade varor eller tjänster om transaktionen saknar kommersiell innebörd.

Allmänt råd 23.6 Vid byte av varor och tjänster mot olikartade varor eller tjänster i en transaktion som har kommersiell innebörd ska **intäkten** bestämmas till **verkligt värde** på det som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Identifiering av en transaktion

Allmänt råd 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 om 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.

Kommentar Ett exempel på när delar kan identifieras separat är när försäljningspriset på en produkt inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll. I sådana fall periodiseras detta belopp och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs. Motsvarande gäller om försäljningspriset på en produkt eller tjänst inkluderar ett identifierbart belopp avseende ett kundlojalitetsprogram.

Ett exempel på när två eller fler transaktioner ska redovisas tillsammans är när ett företag säljer varor och samtidigt ingår en överenskommelse om att köpa tillbaka varorna vid ett senare datum, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen.

Försäljning av varor

Allmänt råd

23.8 Ett **företag** ska redovisa en **intäkt** från försäljning av varor när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda, och

a) företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
b) 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, samt
c) de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

En intäkt får, enligt punkt 2.18, redovisas endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Bedömningen av när ett företag har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet kräver en granskning av de omständigheter enligt vilka transaktionen genomförts. I de flesta fall sammanfaller överföringen av risker och fördelar med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. Detta gäller t.ex. vid försäljning inom detaljhandeln.

Exempel på när ett företag behåller väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet av varan är 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 endast behåller 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

Lagtext

4 kap. 10 § ÅRL

Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§.

Kommentar

4 kap. 10 § ÅRL innebär att pågående arbeten för någon annans räkning under vissa förhållanden får värderas över anskaffningsvärdet (successiv vinstavräkning).

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på **koncernredovisningen**.

Allmänt råd

23.9 **Uppdrag** är ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt **entreprenadavtal**.

Allmänt råd

23.10 **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.

Allmänt råd

23.11 **Uppdrag på löpande räkning** är ett **uppdrag** där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.

Allmänt råd

23.12 **Uppdrag till fast pris** är ett **uppdrag** som inte är ett **uppdrag på löpande räkning**.

23.13 Reglerna i detta kapitel ska tillämpas på varje enskilt **uppdrag** om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.

Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.14–23.16.

Allmänt råd

23.14 Omfattar ett avtal flera **uppdrag** ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om

a) separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,

b) varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag.

Allmänt råd

23.15 Flera avtal ska, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som *ett* **uppdrag** om
a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
c) uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Allmänt råd

23.16 Innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett **uppdrag** ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om
a) uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
b) överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.

Uppdrag på löpande räkning

Allmänt råd

23.17 Inkomst från **uppdrag på löpande räkning** ska redovisas som **intäkt** i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas.

Kommentar

Punkt 23.17 innebär att faktureringstidpunkten inte styr tidpunkten för intäktsredovisning.

Uppdrag till fast pris – successiv vinstavräkning

Allmänt råd

23.18 Kan det ekonomiska utfallet av ett **uppdrag till fast pris** beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som **intäkt** respektive **kostnad** med utgångspunkt från färdigställandegraden på **balansdagen**.

Det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om
a) uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt,
b) det är **sannolikt** att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla **företaget**,
c) färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt, och
d) de uppdragsutgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

23.19 Uppdragsinkomsten ska omfatta
a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och

b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av **uppdraget**, anspråk och incitamentsersättningar i den utsträckning det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster som kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

23.20 Uppdragsutgifter ska omfatta

a) utgifter som har direkt samband med det enskilda **uppdraget**,
b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
c) sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Allmänt råd

23.21 Ett **företag** ska följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna varje **balansdag**.

Allmänt råd

23.22 Ett **företag** ska fastställa färdigställandegraden för ett **uppdrag** genom att tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet.

Kommentar

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 kan därför normalt inte ligga till grund för att fastställa färdigställandegraden.

Allmänt råd

23.23 Kan det ekonomiska utfallet av ett **uppdrag** inte beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska en **intäkt** endast redovisas med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som **sannolikt** kommer att ersättas av beställaren.

Kommentar

Uppdragsutgifterna 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 23.18.

Allmänt råd

23.24 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.

Allmänt råd

23.25 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**.

Allmänt råd

23.26 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.

Kvittning

Allmänt råd

23.27 Upparbetade intäkter för vart och ett av **uppdragen** ska minskas med de belopp som fakturerats. En nettopost som är en **tillgång** får inte kvittas mot en nettopost som är en **skuld** om de inte avser samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperiod.

Kommentar

Enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÅRL ska en upplysning lämnas i not om de bruttobelopp som kvittas mot varandra (se lagtext i kapitel 8).

Ränta, royalty och utdelning

Allmänt råd

23.28 Ett **företag** ska redovisa ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning till följd av någon annans användning av företagets **tillgångar** som **intäkt** när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Ränta enligt första stycket ska redovisas som intäkt enligt **effektivräntemetoden**.

Royalty enligt första stycket ska periodiseras i enlighet med överenskommelsens ekonomiska innebörd.

Utdelning enligt första stycket ska redovisas när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts.

Kommentar

En intäkt får, enligt punkt 2.18, redovisas endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Noter

Allmänt råd

23.29 Ett **företag** ska lämna följande upplysningar:

a) De **redovisningsprinciper** som tillämpats för intäktsredovisningen.
b) De metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden.

Allmänt råd

23.30 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om pågående **uppdrag** per **balansdagen**:

a) Upparbetade **intäkter**.
b) Fakturerade belopp.

c) Av beställaren innehållna belopp. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Av beställaren innehållna belopp är 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

Uppdrag till fast pris – färdigställandemetoden

Allmänt råd 23.31 För pågående arbeten i 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 (färdigställandemetoden). Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som **tillgång** och fakturerade belopp som **skuld** om inte annat framgår av punkt 23.32.

Första stycket gäller endast om **företaget** redovisar samtliga uppdrag som omfattas av 17 kap. 27 § inkomstskattelagen på samma sätt. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Enligt bilaga 1 till ÅRL är det tillåtet att nettoredovisa utgifterna och de fakturerade beloppen.

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. när beställaren och uppdragstagaren är överens om 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 göras även om mindre justeringar kvarstår. Kostnader för de tillkommande arbetena ska redovisas som skuld.

Har företaget även uppdrag till fast pris som inte omfattas av ILs möjligheter att redovisas enligt färdigställandemetoden ska dessa uppdrag redovisas enligt punkterna 23.18–23.26.

Allmänt råd 23.32 Tillämpas färdigställandemetoden och 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.

Uppdragsutgifter ska omfatta
a) utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
c) sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Uppdragsinkomsten ska omfatta
a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och
b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar.

Kommentar Även ett företag som tillämpar färdigställandemetoden behöver följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna under den tid uppdraget fullgörs.

Allmänt råd 23.33 Tillämpas färdigställandemetoden ska punkterna 23.31 och 23.32 tillämpas på varje enskilt **uppdrag** om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.

Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.34–23.36.

Allmänt råd 23.34 Tillämpas färdigställandemetoden och omfattar ett avtal flera **uppdrag** ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om
a) separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,
b) varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag.

Allmänt råd 23.35 Tillämpas färdigställandemetoden ska flera avtal, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som *ett* **uppdrag** om
a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
c) uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Allmänt råd 23.36 Tillämpas färdigställandemetoden och innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett **uppdrag**, ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om
a) uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
b) överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.

Allmänt råd

23.37 En juridisk person som tillämpar färdigställandemetoden (punkterna 23.31–23.36) får byta till successiv vinstavräkning (punkterna 23.18–23.26).

Byte från successiv vinstavräkning till färdigställandemetoden får endast göras, om det finns särskilda skäl. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Ett exempel på särskilda skäl är att en ny ägare tillämpar färdigställandemetoden. Ett annat exempel är att verksamheten minskat i betydande omfattning och de administrativa resurserna till följd av detta har minskat i sådan omfattning att kraven enligt punkt 23.18 inte längre kan uppfyllas.

Kapitel 24 – Offentliga bidrag

Tillämpningsområde

Allmänt råd

24.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av och upplysningar om erhållna **offentliga bidrag**.

I punkt 24.9 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

24.2 **Offentliga bidrag** är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.

Kommentar

Ett exempel på formellt fristående organ som bildats av EU, staten och kommuner är regionala utvecklingsfonder.

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.

Redovisning av offentliga bidrag

Allmänt råd

24.3 Ett **offentligt bidrag** som inte är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som **intäkt** när villkoren för att få bidraget uppfyllts.

Allmänt råd

24.4 Ett **offentligt bidrag** som är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som **intäkt** när prestationen utförs.

Har bidraget tagits emot innan villkoren för att redovisa det som intäkt har uppfyllts, ska bidraget redovisas som **skuld**.

Kommentar Av punkt 2.18 framgår att en intäkt endast får redovisas om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen **sannolikt** kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd 24.5 Ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång ska minska **tillgångens** anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetald **intäkt**.

Kommentar Ett bidrag som minskar tillgångens anskaffningsvärde kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens **nyttjandeperiod** i form av lägre **avskrivningar**. Ett bidrag som redovisas som en förutbetald intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Allmänt råd 24.6 Ett **offentligt bidrag** ska värderas till det **verkliga värdet** av den **tillgång** som **företaget** fått eller kommer att få.

Noter

Allmänt råd 24.7 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om

a) karaktären på och omfattningen av **offentliga bidrag** som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
b) villkor som inte uppfyllts avseende offentliga bidrag som har redovisats som **skuld**, samt
c) **eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** som är förknippade med offentliga bidrag. (BFNAR 2016:9)

Lagtext

5 kap. 8 § första stycket 1 ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd 24.8 Har anläggningstillgångar anskaffats med **offentligt bidrag**, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse **tillgångarnas** redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 24.8A Har anläggstillgångar i ett större **företag** anskaffats med **offentligt bidrag**, ska upplysning lämnas om bidragets storlek samtliga år som företaget nyttjar **tillgången**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Enligt 7 kap. 14 § första stycket ÅRL tillämpas 5 kap. 8 § även på **koncernredovisningen** och det som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Upplysningen ska ange anskaffningsvärdet efter avdrag för bidraget om bidraget har minskat anskaffningsvärdet.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

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

Kapitel 25 – Låneutgifter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

25.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **låneutgifter**.

I punkt 25.7 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

25.2 **Låneutgifter** är ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital.

Med ränta på kapital enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554) avses låneutgifter enligt första stycket.

Kommentar

Låneutgifter kan t.ex. innefatta

- räntekostnader beräknade enligt **effektivräntemetoden**,
- räntedelen i finansiella leasingavtal, och
- valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i **utländsk valuta** till den del valutakursdifferensen kan anses utgöra en justering av räntekostnad.

Utgifter för pantbrev är inte låneutgifter enligt definitionen i punkt 25.2.

Redovisning

Allmänt råd

25.3 **Låneutgifter** ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till, om inte företaget väljer att räkna in låneutgifterna i anskaffningsvärdet enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554).

Lagtext

4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.
--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Låneutgifter som får räknas in i anskaffningsvärdet

Allmänt råd

25.4 Har ett **företag** valt att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet, ska endast sådana låneutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av en **tillgång** som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas.

Kommentar

Lånas kapital upp specifikt i syfte att tillverka en tillgång, får företaget endast räkna in låneutgifter för kapital som använts för investeringen. Lånas däremot kapital upp generellt, bestäms de låneutgifter 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 tillverkningsperioden, exklusive låneutgifter relaterade till lån som tagits upp specifikt för tillgången. Summan av de låneutgifter som räknas in i anskaffningsvärdet under en period får inte överstiga summan av de verkliga låneutgifter som uppkommit under samma period.

Tidpunkt från vilken låneutgifter ska räknas in i anskaffningsvärdet

Allmänt råd

25.5 Har ett **företag** valt att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet, ska låneutgifterna räknas in från den tidpunkt då

a) utgifter som ingår i **tillgångens** anskaffningsvärde har uppkommit,
b) låneutgifter har uppkommit, och
c) aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången så att den kan användas eller säljas, har påbörjats.

Låneutgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet

Allmänt råd

25.6 Följande **låneutgifter** får inte räknas in i **tillgångens** anskaffningsvärde:

a) Låneutgifter som uppkommer då tillverkningen av tillgången är avbruten under en längre period.
b) Låneutgifter 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.

Kommentar

Låneutgifter 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.

Noter

Lagtext

5 kap. 25 § första stycket ÅRL

Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

25.7 I juridisk person får **låneutgifter** redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till även om företaget i **koncernredovisningen** väljer att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet.

Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar

Tillämpningsområde och definitioner

Allmänt råd

26.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **aktierelaterade ersättningar** med undantag av ersättning för nettotillgångar som förvärvats i samband med ett **rörelseförvärv**.

Kapitlet ska även tillämpas på sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till aktierelaterade ersättningar.

Allmänt råd

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

Allmänt råd

26.3 **Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** är ersättningar genom vilka **företaget** förvärvar varor eller tjänster som ersättning för företagets **egetkapitalinstrument**.

Allmänt råd

26.4 **Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** är ersättningar genom vilka **företaget** förvärvar varor eller tjänster genom att ådra sig **skulder** till leverantören av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets **egetkapitalinstrument**.

Kommentar

Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter inkluderar så kallade syntetiska optioner. Ett företag kan t.ex. som en del av **ersättningar till anställda** tilldela syntetiska optioner som ger rätt till en framtida kontantersättning baserad på ökningen av företagets aktiekurs under en angiven tidsperiod.

Redovisning

Allmänt råd

26.5 Ett **företag** ska redovisa varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar** när varorna eller tjänsterna erhålls. Företaget ska redovisa en motsvarande ökning av

a) **eget kapital** om varorna eller tjänsterna förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**, eller
b) **skuld** om varorna eller tjänsterna förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter**.

Kommentar Om varorna eller tjänsterna inte uppfyller villkoren för att redovisas som **tillgångar** (se punkt 2.18), ska de redovisas som kostnad.

Ökningen av eget kapital redovisas i posten Övrigt tillskjutet kapital i **koncernredovisningen**. I juridisk person redovisas ökningen som balanserad vinst.

Allmänt råd 26.6 **Aktierelaterad ersättning** intjänas direkt om den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, inte behöver fullgöra en viss tjänstgöringsperiod innan denne har en ovillkorad rätt till ersättningen. Om det inte finns belägg för motsatsen, ska tjänsten anses ha utförts och redovisas i sin helhet vid **tilldelningstidpunkten**. Även motsvarande ökning av **eget kapital** eller **skuld** ska redovisas i dess helhet.

Allmänt råd 26.7 Intjänas **aktierelaterad ersättning** först när den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, fullgjort en viss tjänstgöringsperiod ska företaget anta att tjänsten kommer att utföras under intjänandeperioden. I det fallet ska tjänsten, samt motsvarande ökning av **eget kapital** eller **skuld**, redovisas när tjänsten utförs.

Värdering

Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument

Allmänt råd 26.8 Ett **företag** ska värdera varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** till varornas eller tjänsternas **verkliga värde**, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Kan det verkliga värdet inte uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska varornas eller tjänsternas värde beräknas till de tilldelade **egetkapitalinstrumentens** verkliga värde.

Har tjänster utförts av anställda, eller andra personer som utför liknande tjänster, ska tjänsternas värde beräknas till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde.

Allmänt råd 26.9 Det **verkliga värdet** på tilldelade **egetkapitalinstrument** ska bestämmas per **tilldelningstidpunkten** om tjänsten utförts av anställda eller andra personer som utför liknande tjänster. För övriga fall är värderingstidpunkten den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls.

Allmänt råd

26.10 **Tilldelningstidpunkt** är den tidpunkt då ett företag ingår ett avtal om **aktierelaterade ersättningar**.

Är ett avtal om aktierelaterade ersättningar beroende av ett godkännande, t.ex. av aktieägarna, är tilldelningstidpunkten den tidpunkt då avtalet godkänts.

Allmänt råd

26.11 Vid den initiala värderingen av de tilldelade **egetkapitalinstrumenten** ska hänsyn tas till marknadsvillkor (t.ex. en viss ökning av företagets aktiekurs) och villkor som inte är intjäningsvillkor (t.ex. ett aktiesparprogram där villkoret är att köpa och behålla aktier en viss tid). De tilldelade egetkapitalinstrumenten får inte omvärderas, oavsett utfallet av dessa villkor.

Vid uppskattningen av det antal egetkapitalinstrument som förväntas tjänas in ska hänsyn tas till tjänstevillkor (t.ex. anställning en viss tid) och prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor (t.ex. viss vinstökning). Antalet ska justeras varje **balansdag** och vid intjäningsperiodens slut.

Kommentar

Villkoren delas in enligt följande:

- Intjäningsvillkor.
  - Tjänstevillkor (t.ex. anställning en viss tid).
  - Prestationsvillkor.
    - Marknadsvillkor (t.ex en viss ökning av företagets aktiekurs).
    - Prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor (t.ex en viss vinstökning).
- Villkor som inte är intjäningsvillkor (t.ex. aktiesparprogram).

Marknadsvillkor och villkor som inte är intjäningsvillkor påverkar inte antalet egetkapitalinstrument som förväntas eller slutligt tjänas in.

Tjänstevillkor och prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor påverkar inte värderingen av ett egetkapitalinstrument.

Aktier

Allmänt råd

26.12 Det **verkliga värdet** för tilldelade aktier ska bestämmas enligt följande:

a) Finns ett observerbart marknadspris, ska det användas.
b) Finns inte något observerbart marknadspris, ska observerbar företagsspecifik marknadsinformation användas, t.ex.
   a. en nyligen genomförd transaktion med företagets aktier, eller
   b. en nyligen genomförd oberoende värdering av företaget eller dess huvudsakliga tillgångar.
c) Finns inte något observerbart marknadspris och är det **praktiskt ogenomförbart** att bestämma det verkliga värdet enligt b på ett tillförlitligt sätt, ska det verkliga värdet bestämmas med hjälp av en

värderingsteknik som baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt. En tillämpning av värderingstekniken ska ge en uppskattning av vad priset på aktierna skulle ha varit vid **tilldelningstidpunkten** vid en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att affären genomförs. Används en värderingsteknik för att bestämma verkligt värde ska den värderingsteknik användas som bäst lämpar sig för att bestämma det verkliga värdet och som är i överensstämmelse med generellt accepterade värderingstekniker.

Aktieoptioner och liknande egetkapitalreglerade instrument

Allmänt råd

26.13 Det **verkliga värdet** för tilldelade aktieoptioner och liknande egetkapitalreglerade instrument ska bestämmas enligt följande:

a) Finns ett observerbart marknadspris, ska det användas.
b) Finns inte något observerbart marknadspris, ska observerbar företagsspecifik marknadsinformation användas t.ex. en nyligen genomförd transaktion med optionen.
c) Finns inte något observerbart marknadspris och är det **praktiskt ogenomförbart** att med observerbar företagsspecifik marknadsinformation bestämma det verkliga värdet på ett tillförlitligt sätt, ska det verkliga värdet bestämmas med en optionsvärderingsmodell som baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt.

Kommentar

Tillämpas punkt 26.13 c ska de faktorer som används i modellen (t.ex. vägt genomsnittligt pris per aktie, lösenpris, förväntad volatilitet, optionens löptid, förväntad utdelning och den riskfria räntan) baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt. Av punkt 26.12 framgår hur det verkliga värdet ska bestämmas för aktier som används vid bestämmandet av det genomsnittliga priset per aktie. Uppskattningen av den förväntade volatiliteten ska vara konsekvent med den värderingsmetod och de antaganden som användes för att bestämma det verkliga värdet på aktierna.

Ändrade intjäningsvillkor

Allmänt råd

26.14 Ändras intjäningsvillkoren så att det gynnar den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, ska hänsyn till detta tas vid redovisningen av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**.

Om det **verkliga värdet** på tilldelade **egetkapitalinstrument** ökar (eller antalet tilldelade egetkapitalinstrument ökar) enligt en värdering före respektive efter ändringen, ska det tillkommande verkliga värdet innefattas i värderingen av de tjänster som erhålls som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Det tillkommande verkliga värdet utgörs av skillnaden mellan det verkliga värdet på instrumenten efter

ändringen och de ursprungliga instrumenten, båda värderade per ändringstidpunkten.

Kommentar Exempel på ändrade intjäningsvillkor är sänkt lösenpris på en option, förkortad intjänandeperiod eller ändrade eller borttagna prestationsvillkor.

Förkortad intjänandeperiod och förändringar av prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor påverkar inte värderingen av egetkapitalinstrumentet utan antalet instrument som förväntas tjänas in (se punkt 26.11) eller periodiseringen.

Allmänt råd 26.15 Ett **företag** som ändrar intjäningsvillkoren så att det sammanlagda **verkliga värdet** på de tilldelade **egetkapitalinstrumenten** minskar eller på annat sätt uppenbarligen inte gynnar den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, ska fortsätta att redovisa de erhållna tjänsterna som om ändringen inte hade inträffat.

Indragning eller reglering

Allmänt råd 26.16 Ett **företag** ska redovisa en indragning eller reglering av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** som en förkortning av intjänandeperioden genom att redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter

Allmänt råd 26.17 Ett **företag** ska värdera varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** till **skuldens verkliga värde**. Företaget ska fram till dess skulden är reglerad omvärdera skulden per varje **balansdag** och per likviddagen samt redovisa varje förändring i resultaträkningen.

Aktierelaterade ersättningar med kontantreglering som alternativ

Allmänt råd 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 **egetkapitalinstrument**, 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.

Koncernplaner

Allmänt råd

26.19 Ett dotterföretag, vars moderföretag tilldelar **aktierelaterade ersättningar** till anställda i dotterföretaget eller till andra personer som utför liknande tjänster, får redovisa och värdera ersättningarna och därtill relaterade kapitaltillskott från moderföretaget utifrån en rimlig fördelning av hela koncernens **kostnad**, om moderföretaget upprättar **koncernredovisning** enligt detta allmänna råd eller är ett **IFRS-företag**.

Sociala avgifter

Allmänt råd

26.20 Sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till **aktierelaterade ersättningar** ska periodiseras på samma sätt som **kostnaden** för de tjänster som erhålls (se punkterna 26.6 och 26.7).

Avsättningen för utgifterna enligt första stycket ska, till skillnad från tilldelade **egetkapitalinstrument**, omvärderas varje **balansdag**.

Samma värderingsmodell som har använts vid värdering enligt punkt 26.12 eller punkt 26.13 ska användas när kostnaden beräknas.

Noter

Allmänt råd

26.21 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av avtal om **aktierelaterade ersättningar** som företaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av avtal, inklusive allmänna villkor och bestämmelser. Ett företag med i allt väsentligt liknande slag av avtal om aktierelaterade ersättningar kan lämna informationen sammanslagen. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Exempel på allmänna villkor och bestämmelser är intjäningskrav, längsta löptid för tilldelade optioner samt regleringsmetod.

Allmänt råd

26.22 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om antalet samt vägda genomsnittliga lösenpriser för aktieoptioner som är

a) utestående vid periodens början,
b) tilldelade under perioden,
c) förverkade under perioden,
d) inlösta under perioden,
e) förfallna under perioden,
f) utestående vid periodens slut, och
g) inlösningsbara vid periodens slut. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

26.23 För **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** ska större **företag** lämna upplysning om hur företaget har fastställt det **verkliga värdet** av de varor och tjänster som

förvärvats eller värdet av de **egetkapitalinstrument** som tilldelats. Om en värderingsteknik har använts, ska företaget upplysa om vilken teknik som använts. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 26.24 För **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** ska större **företag** lämna upplysning om hur **skulden** har beräknats. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 26.25 Har ett avtal om **aktierelaterade ersättningar** ändrats under räkenskapsåret, ska större **företag** beskriva ändringarna. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 26.26 Tillämpar ett större **företag** punkt 26.19, ska upplysning lämnas om detta och om basen för fördelningen. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 26.27 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om effekten av **aktierelaterade ersättningar** på företagets **finansiella ställning** och **resultat**:

a) Den sammanlagda **kostnaden**, inklusive kostnaden enligt punkt 26.20, som redovisats i resultaträkningen.
b) Det sammanlagda **redovisade värdet** på **balansdagen** för **skulder** till följd av aktierelaterade ersättningar. (BFNAR 2016:9)

Kapitel 27 – Nedskrivningar

Tillämpningsområde

Allmänt råd 27.1 Detta kapitel ska tillämpas vid 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 som inte är andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 11 och 12).

Vid nedskrivning av anläggningstillgångar som används i verksamhet som omfattas av självkostnadsprincipen i 8 kap. 3 c § kommunallagen (1991:900) eller motsvarande bestämmelser i annan lag, får i stället för detta kapitel punkterna 37.23–37.27 tillämpas. För tillgångar som endast delvis används i sådan verksamhet gäller detta endast till den del de används i den verksamheten. (BFNAR 2017:2)

Kommentar Ett företag som använder en tillgång såväl i sådan verksamhet som omfattas av den kommunala självkostnadsprincipen som i sådan verksamhet som inte gör det, måste vid en tillämpning av andra stycket fastställa i vilken utsträckning

tillgången använts inom respektive verksamhetsområde. Endast till den del tillgången används i verksamhet som omfattas av självkostnadsprincipen får andra stycket tillämpas. Den fördelningsgrund som bäst speglar användningen i verksamheten ska tillämpas. Fördelningsgrunden kan vara t.ex. graden av nyttjande i respektive verksamhet såsom den använda ytan i en byggnad.

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på **koncernredovisningen**.

Nedskrivning

Generella principer

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

27.2 Ett **företag** ska skriva ned en **tillgång** endast om **återvinningsvärdet** är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet.

Kommentar

Enligt punkt 27.2 ska en tillgång skrivas ned om tillgångens redovisade värde överstiger återvinningsvärdet. Återvinningsvärdet återspeglar en bedömning av de kassaflöden som tillgången genererar under hela sin återstående nyttjandeperiod (se punkt 27.5). Det innebär att det finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Indikation på nedskrivningsbehov

Allmänt råd

27.3 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en **tillgångs** värde är lägre än dess **redovisade 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.

Allmänt råd

27.4 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.

Kommentar

Vid beräkning av återvinningsvärdet prognostiseras framtida kassaflöden. I många fall ger en enskild tillgång inte upphov till inbetalningar som är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar. I sådana fall beräknas återvinningsvärdet för hela den kassagenererande enheten.

Vid bedömningen av om det finns en indikation på ett nedskrivningsbehov beaktas såväl extern som intern information.

Åtminstone följande externa information 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 eller ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad för vilken tillgången är avsedd.
- Marknadsräntorna 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 **eget 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 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 vad som tidigare antagits. I detta sammanhang avses med tillgångens avkastning dess rörelseresultat eller kassaflöde.

En indikation på nedskrivningsbehov för aktier och andelar är information om att betydande förändringar har inträffat, eller väntas inträffa, som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar,

ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad emittenten verkar. Har företaget lämnat aktieägartillskott, är detta också en indikation på nedskrivningsbehov, särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

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), oberoende av om företaget har gjort en nedskrivning eller inte.

Återvinningsvärde

Allmänt råd

27.5 **Återvinningsvärdet** är för en **tillgång** eller en **kassagenererande enhet** det högsta av **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** och **nyttjandevärdet**.

Kommentar

Det som i fortsättningen anges om beräkning av en tillgångs verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärde tillämpas även på en kassagenererande enhet.

Det är inte alltid nödvändigt att beräkna både verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärde. Om något av värdena 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 anta att nyttjandevärdet väsentligt överstiger detta. Så är ofta fallet när en tillgång ska säljas.

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader

Allmänt råd

27.6 **Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** är det pris som ett **företag** beräknar kunna erhålla 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.

Kommentar

Det bästa uttrycket för verkligt värde är antingen det pris som finns i ett bindande avtal mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs 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 kunna erhålla 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

Allmänt råd 27.7 **Nyttjandevärdet** är **nuvärdet** av framtida **kassaflöden** som en **tillgång** eller en **kassagenererande enhet** väntas ge upphov till.

Allmänt råd 27.8 Vid fastställandet av **nyttjandevärdet** beräknas **nuvärdet** genom att

a) uppskatta de framtida **kassaflöden** som **tillgången** eller den **kassagenererande enheten** ger upphov till i den löpande verksamheten samt när den avyttras eller utrangeras, och
b) diskontera de framtida kassaflödena.

In- och utbetalningar av **inkomstskatter** får inte ingå i nyttjandevärdet.

Allmänt råd 27.9 Vid uppskattningen av framtida **kassaflöden** enligt punkt 27.8 a ska uppskattningen för de första fem åren, om en längre period inte kan motiveras, baseras på de senaste fastställda budgeterna eller prognoserna. Uppskattningen av kassaflödena bortom denna period ska baseras på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, om inte en ökande tillväxttakt kan motiveras. Tillväxttakten får inte överskrida den långsiktiga tillväxttakt som gäller för **företagets** produkter eller för den bransch eller det land eller de länder där företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken **tillgången** är avsedd. Kan en högre tillväxttakt motiveras får den dock användas.

Uppskattningen ska baseras på rimliga och verifierbara antaganden som utgör företagets bästa uppskattningar av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående **nyttjandeperiod**, varvid stor vikt ska ges externa faktorer.

Allmänt råd 27.10 Vid uppskattningen av framtida **kassaflöden** enligt punkt 27.8 a är utgångspunkten **tillgångens** eller tillgångarnas befintliga skick. Uppskattningen får inte omfatta betalningar hänförliga till

a) en framtida omstrukturering som **företaget** ännu inte är förpliktigat att genomföra, eller
b) framtida förbättringar av tillgångens eller tillgångarnas prestanda.

Allmänt råd 27.11 Vid beräkningen av **nuvärdet** enligt punkt 27.8 b ska den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används vara före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av

a) pengars tidsvärde, och
b) de risker som särskilt avser den **tillgång** eller den **kassagenererande enhet** för vilken uppskattningen av de framtida **kassaflödena** inte har justerats.

Kommentar Följande delar återspeglas i beräkningen av en tillgångs nyttjandevärde:

- Företagets uppskattning av de framtida kassaflöden som företaget 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 innefattar

- 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 utrangeras i slutet av nyttjandeperioden mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Företagets uppskattning av framtida kassaflöden får inte innefatta

- in- och utbetalningar från **finansieringsverksamhet**, eller
- in- och utbetalningar av inkomstskatter.

För att undvika dubbelräkning av risk 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

Kommentar Ett företag ska redovisa en nedskrivning i en kassagenererande enhet endast om återvinningsvärdet för enheten är lägre än det redovisade värdet för enheten.

Allmänt råd 27.12 Vid en nedskrivning i en **kassagenererande enhet** ska det **redovisade värdet** på **tillgångarna** i enheten minskas genom att nedskrivningsbeloppet fördelas i följande ordning:

a) Det redovisade värdet på **goodwill** som hänförts till den kassagenererande enheten.
b) Det redovisade värdet på övriga tillgångar i proportion till det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.

Allmänt råd 27.13 Det **redovisade värdet** på en **tillgång** i den **kassagenererande enheten** får inte skrivas ned till ett värde som understiger det högsta av

a) tillgångens **verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader**,
b) tillgångens **nyttjandevärde**, och
c) 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

Allmänt råd

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 **återvinningsvärdet** vid den senaste nedskrivningen, har förändrats

Kommentar

Hur återföringen ska göras beror på om den tidigare nedskrivningen 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

Allmänt råd

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.

Kommentar

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 § fjärde stycket ÅRL ska redovisas i resultaträkningen.

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

Allmänt råd

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**.

Allmänt råd

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.

Kommentar

Överstiger den kassagenererande enhetens återvinningsvärde det redovisade värdet, ska företaget återföra nedskrivningen med det överstigande beloppet. En återföring ska enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL redovisas i resultaträkningen.

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.

Särskilt om goodwill

Allmänt råd

27.18 Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska **goodwill** fördelas på var och en av de **kassagenererande enheter** som väntas bli gynnade av förvärvet.

Allmänt råd

27.19 I det fall **goodwill** inte kan fördelas på **kassagenererande enheter** ska **företaget** separera goodwill hänförlig till verksamheter som integrerats och till verksamheter som inte integrerats.

Är goodwillposten hänförlig till en verksamhet som integrerats ska **återvinningsvärdet** beräknas för hela gruppen av integrerade verksamheter. Är goodwillposten hänförlig till en förvärvad verksamhet som inte integrerats ska återvinningsvärdet i sin helhet beräknas för den förvärvade verksamheten.

Allmänt råd

27.20 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

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 fördelas på var och en av de kassagenererande enheter som väntas bli gynnade av förvärvet oavsett om andra tillgångar eller **skulder** i den förvärvade verksamheten tilldelats dessa enheter eller inte.

Vid bedömningen av om en verksamhet integrerats eller inte (se punkt 27.19) anses en förvärvad verksamhet som har blivit omstrukturerad eller inkorporerad i det rapporterande företaget eller andra dotterföretag vara integrerad.

Reglerna om kassagenererande enheter tillämpas vid beräkningen av återvinningsvärdet samt fördelningen av nedskrivningar och återföringar till tillgångar som hör till den förvärvade verksamheten eller hela gruppen av verksamheter.

Av 4 kap. 5 § tredje stycket följer att en nedskrivning av goodwill inte får återföras även om nedskrivningen inte längre är motiverad.

Noter

Kommentar

Ett företag ska enligt 5 kap. 8 § ÅRL lämna upplysningar om belopp avseende de 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.

Ett större företag ska enligt 5 kap. 25 § ÅRL även lämna upplysning om återförda nedskrivningar.

Kapitel 28 – Ersättningar till anställda

Tillämpningsområde och definition

Allmänt råd

28.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **ersättningar till anställda** med undantag av **aktierelaterade ersättningar**.

I punkterna 28.31 och 28.32 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

28.2 **Ersättningar till anställda** är alla former av ersättningar som ett **företag** lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.

Kommentar

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).

Ersättningar till anställda inkluderar ersättning till företagsledningen.

Kortfristiga ersättningar

Allmänt råd

28.3 **Kortfristiga ersättningar** är **ersättningar till anställda** som förfaller till betalning inom tolv månader efter **balansdagen** det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.

Kommentar

Kortfristiga ersättningar omfattar t.ex.

- löner, sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter,
- betald korttidsfrånvaro såsom betald semester och betald sjukfrånvaro,
- vinstandelar och bonus, och
- icke-monetära ersättningar såsom sjukvård, bostad och bil samt subventionerade varor eller tjänster till nuvarande 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.

Ersättningar till anställda som inte har betalats ska redovisas som en skuld.

Redovisning – betald korttidsfrånvaro

Allmänt råd

28.4 **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.

Kommentar

Ett exempel på betald frånvaro som kan sparas är intjänad semester. Ett exempel på betald frånvaro som inte kan sparas är sjukfrånvaro.

Redovisning – vinstandelsplaner och bonusplaner

Allmänt råd

28.5 Den förväntade kostnaden för vinstdelning och bonus ska redovisas endast om

a) **företaget** har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** på grund av tidigare händelser, och
b) förpliktelsens storlek kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Kommentar

Att företaget har en legal eller informell förpliktelse på grund av tidigare händelser innebär att företaget inte har något realistiskt alternativ till att betala.

Ersättningar efter avslutad anställning

Allmänt råd

28.6 **Ersättningar efter avslutad anställning** är **ersättningar till anställda** som utgår efter avslutad anställning med undantag av **ersättningar vid uppsägning.**

Kommentar

Ersättningar efter avslutad anställning baseras på antingen en avgiftsbestämd plan eller en förmånsbestämd plan. Planerna är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning till en eller flera anställda. Ersättningen omfattar t.ex. pensioner, livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning. En plan kan även omfatta förmåner under pågående anställning, t.ex. sjukförsäkring, försäkring vid arbetsskada och livförsäkring för dödsfall (TGL). Sådana förmåner är inte ersättningar efter avslutad anställning.

Kapitel 28 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

Allmänt råd

28.7 Ett **företag** ska med undantag för pensionsförpliktelser enligt andra stycket klassificera sina planer för **ersättningar efter avslutad anställning** som antingen **avgiftsbestämda planer** eller **förmånsbestämda planer**.

Pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd **tillgång** ska inte klassificeras utan redovisas enligt punkt 28.12A. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

28.8 **Avgiftsbestämda planer** är planer för **ersättningar efter avslutad anställning** enligt vilka ett **företag** betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.

Kommentar

Vid avgiftsbestämda planer betalar företaget fastställda avgifter till ett annat företag, normalt ett försäkringsföretag, och har inte längre någon förpliktelse till den anställde när avgiften är betald. Storleken på den anställdes ersättningar

efter avslutad anställning är beroende av de avgifter företaget har betalat och den kapitalavkastning som avgifterna ger.

Allmänt råd

28.9 **Förmånsbestämda planer** är andra planer för **ersättningar efter avslutad anställning** än **avgiftsbestämda planer**.

Kommentar

Vid 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 kosta mer 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.

Allmänt råd

28.10 **Förvaltningstillgångar** är **tillgångar** som innehas av en pensionsstiftelse eller liknande.

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 (inte ens vid konkurs) och kan återföras till företaget endast om ersättningen
   a. är större än vad som behövs för att täcka företagets samtliga relaterade förpliktelser, eller
   b. återförs till företaget för att ersätta detta för redan betalda **ersättningar efter avslutad anställning**.

Kommentar

Kännetecknande för en pensionsstiftelse är att den är rättsligt skild från det rapporterande företaget, att dess tillgångar inte är tillgängliga för det rapporterande företagets egna fordringsägare och att tillgångarna endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar till anställda. Även tillgångar som innehas av andra associationsformer med motsvarande kännetecken som en stiftelse kan vara förvaltningstillgångar, t.ex. tillgångar i utländska pensionsfonder och truster.

Planer som omfattar flera arbetsgivare

Allmänt råd

28.11 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.

Kommentar

I en plan som omfattar flera arbetsgivare sammanförs tillgångar från olika företag som inte står under **gemensamt bestämmande inflytande**. Tillgångarna används sedan för att lämna ersättningar till företagens anställda

utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna är anställda.

Försäkrade ersättningar

Allmänt råd

28.12 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 förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att antingen

a) betala **ersättningar till anställda** direkt när de förfaller till betalning, eller
b) betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande och tidigare räkenskapsår.

Redovisning av planer för pensionsförpliktelser

Redovisning av pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång

Allmänt råd

28.12A En pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd **tillgång** ska redovisas som **avsättning** till tillgångens **redovisade värde**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Av 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och punkt 2.5 följer att pensionsförpliktelsen och tillgången i punkt 28.12A inte får kvittas mot varandra.

Redovisning av avgiftsbestämda planer

Allmänt råd

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 detta allmänna råd 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

Allmänt råd

28.14 **Förmånsbestämda planer** ska redovisas enligt

a) punkterna 57–131 i den internationella redovisningsstandarden IAS 19 Ersättningar till anställda som antagits genom EU-kommissionens förordning (EU) nr 475/2012 av den 5 juni 2012, eller
b) förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

När det gäller redovisning av förmånsbestämda planer finns två redovisningsprinciper som kan tillämpas, antingen IAS 19 eller

förenklingsreglerna i det allmänna rådet. Den valda principen ska tillämpas konsekvent. I kapitel 10 behandlas byte av redovisningsprincip.

Förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22 avser redovisning av

- planer i de fall en pensionspremie betalas,
- pensionsförpliktelser som är tryggade genom överföring av medel till en pensionsstiftelse,
- pensionsförpliktelser som är tryggade genom avsättning i balansräkningen, och
- pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag.

Allmänt råd

28.15 Avkastningsskatt får inte ingå i pensionsskulden avseende **förmånsbestämda planer**.

Allmänt råd

28.16 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska redovisa sådana belopp som enligt IAS 19 ska redovisas i övrigt totalresultat mot eget kapital.

Allmänt råd

28.17 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Förenklingsregel för planer i de fall en pensionspremie betalas

Allmänt råd

28.18 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b ska redovisa en **förmånsbestämd plan** som en **avgiftsbestämd plan**, om en pensionspremie betalas.

Kommentar

Avtal mellan arbetsgivare och arbetstagare kan vara både individuella eller baseras på kollektivavtal. Avtalen kan omfatta en individ, ett kollektiv eller en grupp av anställda.

Säkerställer inte företaget pensionsförpliktelsen med pensionsförsäkringar finansieras förpliktelsen istället i egen regi. Ett exempel på en part som administrerar planer som finansieras i egen regi är Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt.

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser som är tryggade genom överföring av medel till en pensionsstiftelse

Allmänt råd

28.19 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som har tryggat pensionsförpliktelser genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska redovisa en **avsättning** endast om stiftelsens förmögenhet värderad till marknadsvärde understiger förpliktelsen.

Överstiger stiftelsens förmögenhet förpliktelsen får inte någon **tillgång** redovisas.

Allmänt råd

28.20 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser som är tryggade genom avsättning i balansräkningen

Allmänt råd

28.21 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som tryggar en **förmånsbestämd plan** genom avsättning i balansräkningen samt erhåller en beloppsuppgift om pensionsskuldens storlek från ett oberoende företag, ska redovisa pensionsförpliktelsen enligt den erhållna uppgiften. (BFNAR 2016:9)

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag

Lagtext

7 kap. 12 § ÅRL

Koncernredovisningen och årsredovisningen ska upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelsen.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än de principer som tillämpas i koncernbalansräkningen, ska dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från andra stycket. En upplysning om skälen för avvikelsen ska anges i en not. Lag (2015:813)

Allmänt råd

28.22 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b får i koncernredovisningen redovisa pensionsförpliktelser i ett utländskt dotterföretag på samma sätt som pensionsförpliktelserna redovisas i dotterföretaget. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 28.22 reglerar när 7 kap. 12 § tredje stycket får tillämpas av företaget.

Övriga långfristiga ersättningar

Allmänt råd

28.23 **Övriga långfristiga ersättningar** är **ersättningar till anställda** som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter **balansdagen** det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.

Kommentar

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.

Redovisning

Allmänt råd

28.24 Ett **företag** ska redovisa en **skuld** avseende **övriga långfristiga ersättningar** till **nuvärdet** av förpliktelsen på **balansdagen**.

Ersättningar vid uppsägning

Allmänt råd

28.25 **Ersättningar vid uppsägning** är **ersättningar till anställda** som lämnas på grund av

a) **företagets** beslut att avsluta en anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
b) en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.

Redovisning

Allmänt råd

28.26 **Ersättningar vid uppsägning** ska, i den omfattning ersättningen inte ger **företaget** några framtida ekonomiska fördelar, endast redovisas som en **skuld** och en **kostnad** när företaget har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att antingen

a) avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
b) lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång.

Kommentar

Ersättning vid uppsägning ska endast redovisas när företaget har en detaljerad plan (jämför punkt 21.7) 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

Allmänt råd

28.27 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

Allmänt råd

28.28 Ett dotterföretag, vars moderföretag tillhandahåller en plan i vilken ingår **ersättningar till anställda** i dotterföretag, får redovisa och värdera utgifter för ersättningen utifrån en rimlig fördelning av hela koncernens

kostnad, om moderföretaget upprättar en **koncernredovisning** enligt detta allmänna råd eller är ett **IFRS-företag**.

Noter

Kommentar Enligt ÅRL ska tilläggsupplysningar lämnas avseende löner, ersättningar, pensioner m.m. (se kapitel 8).

Ersättningar efter avslutad anställning

Kommentar Det allmänna rådet lämnar i vissa fall alternativa möjligheter att redovisa pensionsförpliktelser. Tillämpade principer ska beskrivas. Har företaget t.ex. valt att redovisa förmånsbestämda planer enligt IAS 19, ska företaget upplysa om detta. Företaget behöver däremot inte upplysa om effekterna av sina val.

Allmänt råd 28.29 Ett större **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska lämna följande upplysningar:

a) En allmän beskrivning av planen.
b) En beskrivning av de viktigaste aktuariella antagandena såsom diskonteringsränta och förväntad löneökningstakt.
c) Vad som har redovisats som pensionskostnad och räntekostnad.
d) Aktuariella **intäkter** och **kostnader** samt andra poster som har redovisats direkt mot **eget kapital**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Ett större företag som valt att tillämpa IAS 19, ska lämna upplysningar enligt punkt 28.29 i stället för upplysningar enligt IAS 19, utöver tilläggsupplysningarna enligt ÅRL (se kapitel 8).

Exempel på upplysningar enligt a är antalet anställda som omfattas av planen, intjäningskrav och om förpliktelserna är antastbara.

Allmänt råd 28.30 Ett större **företag** som tillämpar punkt 28.22 ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av de **förmånsbestämda planer** dotterföretaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av plan.

Upplysning ska även lämnas om

a) tillämpade **redovisningsprinciper**, och
b) hur aktuariella vinster och förluster har redovisats. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Exempel på upplysningar enligt första stycket är antalet anställda som omfattas av planen, intjäningskrav och om förpliktelserna är antastbara.

En upplysning enligt andra stycket är en upplysning om att en pensionsförpliktelse i ett utländskt dotterföretag inte har räknats om, utan redovisas till samma belopp som i dotterföretaget.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

28.31 I juridisk person ska en **avsättning** som avser pensionsförpliktelser enligt en **förmånsbestämd plan** endast återföras om återföringen inte står i strid med lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Kommentar

En avsättning omprövas varje år men får endast återföras om återföringen inte står i strid med tryggandelagen.

Allmänt råd

28.32 Vid redovisning i juridisk person får punkterna 28.18–28.21 tillämpas även om punkt 28.14 a tillämpas i **koncernredovisningen**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Tillämpning av tryggandelagens bestämmelser är en förutsättning för skattemässig avdragsrätt. I juridisk person får därför förmånsbestämda planer redovisas enligt förenklingsreglerna även om IAS 19 tillämpas i koncernredovisningen.

Kapitel 29 – Inkomstskatter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

29.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **inkomstskatter**.

I punkt 29.37 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar

Alla företag ska redovisa aktuella och uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser.

Allmänt råd

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 rapporterande företaget.

Kommentar

Avkastningsskatt och särskild löneskatt är exempel på skatter som inte är inkomstskatter.

Allmänt råd

29.3 **Skattekostnad** eller **skatteintäkt** är summan av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt**.

Aktuell skatt

Allmänt råd

29.4 **Aktuell skatt** är i**nkomstskatt** för innevarande räkenskapsår som avser årets **skattepliktiga resultat** och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.

Allmänt råd

29.5 **Skattepliktigt resultat** är det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av **aktuell skatt** enligt gällande skatteregler.

Redovisning

Allmänt råd

29.6 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** i egen post.

Kommentar

Skulden för aktuell skatt består av obetald skatt för både innevarande och tidigare räkenskapsår.

Allmänt råd

29.7 Medför ett skattemässigt underskottsavdrag rätt till återbetalning av **aktuell skatt** hänförlig till tidigare räkenskapsår ska en fordran avseende aktuell skatt redovisas.

Kommentar

Sådan rätt till återbetalning kan komma ifråga vid så kallade carry back-system som kan finnas i andra länder.

Allmänt råd

29.8 Ett **företag** ska redovisa **aktuell skatt** i resultaträkningen, om inte skatten är hänförlig till en transaktion eller händelse som redovisas direkt mot **eget kapital**.

Värdering

Allmänt råd

29.9 **Aktuell skatt** ska värderas till det **sannolika** beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per **balansdagen**. Beloppet får inte nuvärdeberäknas.

Allmänt råd

29.10 Är skattesatsen olika för kvarhållna och utdelade vinstmedel ska **aktuell skatt** värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som **skuld**.

Kommentar

I vissa jurisdiktioner ändras skattesatsen om företagets ägare erhåller utdelning. Vid den tidpunkt företaget redovisar utdelningen som skuld ska den aktuella skatteskulden (eller skattefordran) och den därtill hörande skattekostnaden (eller skatteintäkten) justeras.

Uppskjuten skatt

Allmänt råd

29.11 **Uppskjuten skatt** är **inkomstskatt** för **skattepliktigt resultat** avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.

Allmänt råd

29.12 **Uppskjuten skattefordran** representerar en reduktion av framtida **inkomstskatt** som hänför sig till

a) avdragsgilla **temporära skillnader**,
b) skattemässiga underskottsavdrag, och

c) andra outnyttjade skatteavdrag.

Allmänt råd

29.13 **Uppskjuten skatteskuld** är **inkomstskatt** som hänför sig till skattepliktiga **temporära skillnader** och som ska regleras i framtiden.

Kommentar

Uppskjuten skatt (uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld) uppkommer från temporära skillnader samt från skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Uppskjuten skatt är generellt ett resultat av att företaget kommer att återvinna tillgångar eller reglera skulder till nuvarande redovisade belopp vilka skiljer sig från deras skattemässiga värden. Förväntar sig företaget att återvinna en tillgång eller reglera en 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 av tillgången eller en reglering av skulden kommer att skilja sig från det redovisade resultatet.

Allmänt råd

29.14 **Temporär skillnad** är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en **tillgång** eller en **skuld**.

Kommentar

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

Allmänt råd

29.15 Det skattemässiga värdet för en **tillgång, skuld** eller annat bestäms enligt gällande skatteregler.

Kommentar 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.

Allmänt råd 29.16 Upprättar ett **företag** separata inkomstdeklarationer för olika verksamheter bestäms skattemässiga värden enligt de skatteregler som gäller för respektive inkomstdeklaration.

Allmänt råd 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**.

Allmänt råd 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 resultatet** per **balansdagen**, om skulden då hade reglerats till sitt redovisade värde.

Det skattemässiga värdet på en förutbetald intäkt är det redovisade värdet minskat med belopp som i framtiden inte kommer att bli skattepliktiga.

Redovisning

Allmänt råd 29.19 Ett **företag** ska, om inte annat anges 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.

Uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran ska redovisas i egna poster i balansräkningen.

Allmänt råd 29.20 Ett **företag** får inte redovisa en **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** för **temporära skillnader** som hänför sig till investeringar i dotterföretag, filialer, intresseföretag eller **gemensamt styrda företag** om

a) företaget kan styra tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna, och
b) det inte är uppenbart att den temporära skillnaden kommer att återföras inom en överskådlig framtid. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

29.21 Ett **företag** får inte redovisa en **uppskjuten skatteskuld** för en **temporär skillnad** som härrör från den första redovisningen av **goodwill**.

Allmänt råd

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**.

Allmänt råd

29.23 Är ett **företag** som lämnar utdelning till **ägare** skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot **eget kapital**.

Kommentar

Punkt 29.23 innebär att skatten redovisas på samma sätt som utdelningen.

Värdering

Allmänt råd

29.24 Värderingen av en **uppskjuten skatteskuld** och **uppskjuten skattefordran** ska baseras på hur **företaget**, per **balansdagen**, förväntar sig att återvinna det **redovisade värdet** för motsvarande **tillgång** eller reglera det redovisade värdet för motsvarande **skuld**.

Kommentar

Om t.ex. den temporära skillnaden härrör från en tillgångspost som förväntas bli beskattad som en kapitalvinst ska den uppskjutna skatten värderas enligt gällande skattesats för kapitalvinster.

Allmänt råd

29.25 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 om inte annat anges i punkt 29.26.

Kommentar

Anledningen till att uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran som huvudregel inte får nuvärdeberäknas är att beräkningen är så komplex. En tillförlitlig beräkning skulle kräva detaljerade uppgifter om när enskilda temporära skillnader påverkar beskattningen.

Allmänt råd

29.26 Vid rena substansförvärv får den **uppskjutna skatteskulden** som uppstår vid förvärvet nuvärdeberäknas. Detta gäller dock endast om värdet på den uppskjutna skatteskulden är en väsentlig del av affärsuppgörelsen och det finns ett dokumenterat samband mellan köpeskillingen och köparens värdering av den uppskjutna skatteskulden.

Med rena substansförvärv avses förvärv av andelar i företag vars huvudsakliga identifierbara **tillgångar** är byggnader eller mark och där köpeskillingen så gott som uteslutande avser byggnader eller mark med avdrag för fastighetslån och **uppskjuten skatt**.

Kommentar

Anledningen till att en uppskjuten skatteskuld får nuvärdeberäknas vid rena substansförvärv är att det i annat fall skulle uppkomma en goodwillpost som skulle behöva nedskrivningsprövas i nära anslutning till **förvärvstidpunkten**.

Vid ett rent substansförvärv kan det verkliga värdet av identifierbara nettotillgångar antas motsvara köpeskillingen varför någon goodwill inte uppstår.

I takt med att tidpunkten för betalning av den uppskjutna skatteskulden närmar sig ökar värdet på den redovisade uppskjutna skatten med ränteeffekten.

Allmänt råd

29.27 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**.

Allmänt råd

29.28 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**.

Kommentar

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.

Allmänt råd

29.29 En **uppskjuten skattefordran** får värderas till högst det belopp som **sannolikt** kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida **skattepliktiga resultat**.

Kommentar

Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag är desamma som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som avser avdragsgilla temporära skillnader. Förekomsten av underskottsavdrag kan vara en indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas (se punkt 2.18).

Allmänt råd

29.30 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**.

Presentation

Klassificering

Allmänt råd

29.31 En **uppskjuten skattefordran** eller **uppskjuten skatteskuld** ska klassificeras som finansiell anläggningstillgång respektive **avsättning**.

Kvittning

Allmänt råd

29.32 Fordran och **skuld** som avser **aktuell skatt** samt **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** ska nettoredovisas endast om **företaget** har legal rätt till kvittning.

Kommentar

Legal kvittningsrätt föreligger normalt när aktuella skatter för en viss period (dvs. ett räkenskapsår) debiteras av en och samma skattemyndighet och skatterna kan betalas med ett nettobelopp. Det förekommer i vissa länder att aktuell skatt för en viss period betalas till olika myndigheter. Vidare förekommer det att den aktuella skatten avseende olika slag av skattepliktiga resultat, såsom **realisationsvinster** och rörelseförluster, betalas eller återbetalas oberoende av varandra.

För att slippa bedöma under vilka framtida perioder varje temporär skillnad kommer att återföras nettoredovisas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i de fall legal kvittningsrätt föreligger avseende aktuell skatt.

Noter

Lagtext

5 kap. 36 § ÅRL

Om ett större företag i balansräkningen har tagit upp en fordrings- eller skuldpost avseende uppskjuten skatt, ska det lämna en upplysning om beloppet av den uppskjutna skatten och om förändringar i detta belopp sedan föregående balansdag. Lag (2015:813)

Allmänt råd

29.33 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysningskravet i 5 kap. 36 § ÅRL innebär att upplysning ska lämnas om i balansräkningen redovisade belopp på balansdagen och föregående balansdag.

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 36 § även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större företag ska i stället avse större koncerner.

Allmänt råd

29.34 Ett större **företag** ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av den **finansiella rapporten** att utvärdera karaktären på och den finansiella effekten av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt** till följd av redovisade transaktioner och andra händelser. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Ett exempel är en upplysning om att det finns underskott som endast kan nyttjas mot vissa slag av framtida vinster.

Allmänt råd

29.35 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om väsentliga **temporära skillnader**, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag, inklusive belopp som påverkar den **uppskjutna skatteskulden** eller **uppskjutna skattefordran**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

29.36 Ett större **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. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

29.37 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.

Kommentar

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.

Upplysning enligt 5 kap. 36 § ÅRL behöver inte lämnas för uppskjutna skatteförpliktelser som är hänförliga till obeskattade reserver.

Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser

Tillämpningsområde

Allmänt råd

30.1 Detta kapitel ska tillämpas vid omräkning av

a) poster i **utländsk valuta**,
b) nettoinvesteringar i **utlandsverksamhet**, och
c) **tillgångar** och **skulder** samt **intäkter** och **kostnader** i svenska dotterföretag och utlandsverksamheter som rapporterar i utländsk valuta.

Kapitlet ska inte tillämpas på poster som säkringsredovisas (se kapitel 11 och 12).

I punkterna 30.14 och 30.15 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Affärshändelser ska enligt BFL kunna presenteras i redovisningsvalutan. Detta innebär att transaktioner i utländsk valuta måste räknas om till redovisningsvalutan. Omräkningen ska göras första gången en affärshändelse bokförs och enligt avistakursen per dagen för affärshändelsen. Även en approximation av faktiska kurser får användas om den inte ger en för stor avvikelse från en omräkning till avistakurs.

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Allmänt råd 30.2 **Utländsk valuta** är annan valuta än **företagets redovisningsvaluta**.

Kommentar **Redovisningsvaluta** är den valuta i vilken företaget upprättar sin **finansiella rapport.**

Omräkning av poster i utländsk valuta

Lagtext

4 kap. 13 § ÅRL

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2000:34)

Allmänt råd 30.3 **Monetära poster** i **utländsk valuta** ska räknas om till **balansdagens** kurs.

Kommentar Poster som är säkrade mot valutakursförändringar, t.ex. av en motpost i utländsk valuta eller ett terminskontrakt, ska redovisas enligt kapitel 11 eller 12.

Allmänt råd 30.4 Icke-monetära poster som värderas till **verkligt värde** i **utländsk valuta** ska räknas om till valutakursen den dag då det verkliga värdet fastställdes. Andra icke-monetära poster räknas inte om.

Kommentar Icke-monetära poster som inte räknas om redovisas till kursen per dagen för affärshändelsen (anskaffningstidpunkten).

Allmänt råd 30.5 **Monetära poster** är kassamedel samt **tillgångar** och **skulder** som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.

Kommentar Exempel på monetära poster är banktillgodohavanden, kundfordringar, leverantörsskulder samt upplupna intäkter och kostnader. Även pensionsavsättningar samt **uppskjuten skatteskuld** och **uppskjuten**

skattefordran 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.

Allmänt råd

30.6 Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av **monetära poster** ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer. För omräkning av poster som ingår i företagets nettoinvestering i **utlandsverksamhet** gäller i stället punkterna 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554).

Allmänt råd

30.7 Valutakursdifferensen ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshändelsen.

Allmänt råd

30.8 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

Allmänt råd

30.9 En **monetär post** som är en fordran på eller **skuld** till en **utlandsverksamhet** ska anses som en del av företagets nettoinvestering i utlandsverksamheten, om en reglering inte är planerad eller troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid.

Allmänt råd

30.10 En **utlandsverksamhet** är ett dotterföretag, intresseföretag, **joint venture** eller filial där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet

Kommentar

Exempel på monetära poster som är en del av företagets nettoinvestering i utlandsverksamheten är långfristiga fordringar eller lån men inte kundfordringar eller leverantörsskulder.

Allmänt råd

30.11 En valutakursdifferens avseende en **monetär post** som utgör en del av nettoinvesteringen i en **utlandsverksamhet** och som är värderad utifrån anskaffningsvärde ska

a) i juridisk person redovisas i resultaträkningen i det företag där differensen uppstår, och
b) i **koncernredovisningen** redovisas som en separat komponent direkt i **eget kapital**.

Avyttras en nettoinvestering i en utlandsverksamhet ska valutakursdifferenser enligt första stycket b redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar I juridisk person ska valutakursdifferensen redovisas i resultaträkningen antingen i det rapporterande företaget eller i utlandsverksamheten beroende på var differensen uppstår. Är den monetära posten säkrad, t.ex. genom ett lån i samma valuta, ska i stället reglerna om säkringsredovisning tillämpas.

Lagtext

4 kap. 14 d § första stycket och andra stycket 2 ÅRL

Om värdering sker enligt 14 a §, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen skall redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

---

2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

--- Lag (2004:1173)

Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet

Allmänt råd 30.12 Rapporterar ett svenskt 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 avistakursen per varje dag för affärshändelserna, om inte företaget använder en kurs som utgör en approximation av den faktiska kursen.

Valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkningen ska redovisas direkt mot **eget kapital**. Avyttras det svenska dotterföretaget eller utlandsverksamheten ska de ackumulerade valutakursdifferenserna redovisas i resultaträkningen.

Härrör valutakursdifferenserna från ett delägt svenskt dotterföretag eller en delägd utlandsverksamhet som omfattas av **koncernredovisningen**, ska de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkningen och som är hänförbara till minoritetsandelarna fördelas på och redovisas som en del av **minoritetsintresset** i koncernbalansräkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar 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.

En genomsnittlig kurs är ett exempel på en kurs som utgör en approximation av den faktiska kursen.

Redovisade värden på tillgångar och skulder som uppkommit i samband med att en förvärvsanalys upprättas, t.ex. goodwill och över- eller undervärden, ska räknas om till balansdagens kurs.

Allmänt råd

30.13 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 EU-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarden IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer.

Noter

Kommentar

Vissa företag ska lämna upplysning om storleken på de valutakursdifferenser som uppkommit under räkenskapsåret och som redovisats som en separat komponent i eget kapital per balansdagen (se kapitel 6, 36 och 37).

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

30.14 I juridisk person får utländska filialers **tillgångar** och **skulder** räknas om enligt punkterna 30.3 och 30.4. (BFNAR 2016:9)

Noter

Allmänt råd

30.15 Tillämpar ett **företag** punkt 30.14, ska upplysning lämnas om att utländska filialers **tillgångar** och **skulder** har räknats om i enlighet med punkterna 30.3 och 30.4. (BFNAR 2016:9)

Kapitel 31 – Höginflationsländer

Kommentar

Eftersom svenska kronor och euro inte är höginflationsvalutor finns inte några regler i det allmänna rådet om hur en **finansiell rapport** i ett svenskt **företag** ska upprättas vid hög inflation.

Vid omräkning av en **utlandsverksamhet** i ett höginflationsland, se punkt 30.13.

Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen

Tillämpningsområde

Allmänt råd

32.1 Detta kapitel ska tillämpas på **händelser efter balansdagen**.

Allmänt råd

32.2 Med **händelser efter balansdagen** avses såväl gynnsamma som ogynnsamma händelser, vilka inträffat mellan **balansdagen** och den dag då den **finansiella rapporten** är upprättad. (BFNAR 2021:3)

Kommentar

Kapitlet behandlar hur händelser efter balansdagen ska redovisas och vilka upplysningar som ska lämnas.

Händelser efter balansdagen är av följande två slag:

- Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.
- Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen.

Händelser efter balansdagen innefattar alla händelser som inträffat fram till den dag då den finansiella rapporten är upprättad, även om de inträffat efter det att **resultatet** eller annan utvald finansiell information har tillkännagivits. Den finansiella rapporten är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under den finansiella rapporten har skrivit under den.

Enligt 7 kap. 7 § ÅRL tillämpas 2 kap. 4 § även på **koncernredovisningen**.

Redovisning

Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL

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

---

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

a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

b) hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

c) hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

32.3 Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på **balansdagen** men som inträffat efter balansdagen och innan den **finansiella rapporten** är upprättad ska beaktas genom att justera beloppen eller att redovisa inte tidigare medtagna poster. (BFNAR 2021:3)

Kommentar

Den finansiella rapporten är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under den finansiella rapporten har skrivit under den.

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. Har företaget redovisat en **avsättning** kan beloppet behöva justeras. I annat fall ska kapitel 21 tillämpas för att bedöma om en avsättning eller **eventualförpliktelse** ska redovisas.
- 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 t.ex. vinstdelning eller bonus, om företaget på balansdagen hade en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att utge sådana belopp som en följd av händelser före balansdagen.
- Upptäckt efter balansdagen av bedrägeri eller **fel** som gör att den finansiella rapporten är felaktig.

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 den finansiella rapporten är upprättad. 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 32.4.

Ett annat exempel är när företaget har fått en fordran enligt ett domstolsavgörande efter balansdagen men innan den finansiella rapporten är upprättad. 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 den finansiella rapporten är upprättad 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 2.10).

Punkt 22.11 innebär att utdelning till **ägare** som fastställts efter balansdagen inte ska redovisas som skuld per balansdagen.

Noter

Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen

Lagtext

5 kap. 22 § ÅRL
Om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen, ska företaget lämna upplysningar om dessa. Upplysningarna ska omfatta arten och den ekonomiska effekten av händelserna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

32.4 Kan den ekonomiska effekten av de händelser som **företaget** ska lämna upplysningar om enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte uppskattas, ska uppgift lämnas om detta förhållande. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen ska inte beaktas i balansräkningen och resultaträkningen. 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 den finansiella rapporten är upprättad.

- Ett betydande **rörelseförvärv** eller en avyttring av ett viktigare 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 viktig produktionsanläggning förstörs.
- En omfattande 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 **aktuell skatt** eller **uppskjuten skatt**.
- Betydande åtaganden ingås, t.ex. genom att utfästa betydande garantier.
- Betydande rättstvist som påbörjas enbart på grund av händelser som inträffat efter balansdagen.

Kapitel 33 – Noter om närstående

Tillämpningsområde

33.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om närstående vad gäller
a) ställda säkerheter, garantiåtaganden och andra ekonomiska åtaganden,
b) lån till ledande befattningshavare, samt
c) transaktioner med närstående fysiska eller juridiska personer.

Kapitlet ska även tillämpas vad gäller upplysningar i juridisk person om moderföretag samt dotterföretag och vissa andra företag.
(BFNAR 2016:9)

Kommentar Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 16, 18, 23, 24 och 32 §§ även på **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Ställda säkerheter, garantiåtaganden och andra ekonomiska åtaganden

Lagtext

5 kap. 16 § ÅRL
Om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska det lämna särskilda upplysningar om detta.
--- Lag (2015:813)

Kommentar Bestämmelsen kompletterar kraven i 5 kap. 14 och 15 §§ ÅRL. Upplysningarna ska därför lämnas på samma sätt som enligt dessa paragrafer, se kapitel 8 och 21.

Lån till ledande befattningshavare

Lagtext

5 kap. 18 § ÅRL
Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om lånet som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.
Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget befattningshavaren har. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 32 § ÅRL

Större företag ska lämna sådana upplysningar som anges i 18 § andra stycket om

1. lån som har lämnats till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i ett annat koncernföretag,
2. panter, andra säkerheter eller garantiåtaganden som har ställts eller andra ekonomiska åtaganden som har gjorts till förmån för en sådan befattningshavare, och
3. lån till eller säkerhet som har ställts till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551). Lag (2015:813)

Kommentar

Med motsvarande befattningshavare enligt 5 kap. 18 och 32 §§ ÅRL avses t.ex. en person som ingår i ledningen för ett handelsbolag.

Med avstått från att kräva in ett lån avses i 5 kap. 18 § inte bara att företaget slutgiltigt och uttryckligen har eftergett en fordran, utan även att företaget formlöst har underlåtit att kräva betalning.

Transaktioner med närstående

1 kap. 8 § ÅRL

En juridisk person anses i denna lag som närstående till ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning (rapporterande företag) om

1. den ingår i samma koncern som det rapporterande företaget,
2. den är ett intresseföretag till det rapporterande företaget eller till ett företag i en koncern som det rapporterande företaget ingår i,
3. det rapporterande företaget är ett intresseföretag till den juridiska personen, eller till ett företag i en koncern som den juridiska personen ingår i,
4. den är ett gemensamt styrt företag som samägs av det rapporterande företaget eller av ett företag i en koncern som det rapporterande företaget ingår i,
5. det rapporterande företaget är ett gemensamt styrt företag som samägs av den juridiska personen, eller av ett företag i en koncern som den juridiska personen ingår i,
6. den och det rapporterande företaget båda är gemensamt styrda företag som samägs av samma tredje företag,
7. den eller det rapporterande företaget är ett gemensamt styrt företag som samägs av ett tredje företag, och den andra av dem är ett intresseföretag till det tredje företaget,
8. den är ett dotterföretag till en juridisk person som avses i 2, 4, 6 eller 7,
9. den har som huvudsaklig verksamhet att förvalta tillgångar som det rapporterande företaget har avsatt för ersättningar till personer som har avslutat sin anställning antingen i det rapporterande företaget eller i en juridisk person som är närstående till det rapporterande företaget,
10. den har avsatt tillgångar till förvaltning av ett rapporterande företag som är en sådan juridisk person som avses i 9,
11. den står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som är närstående enligt 9 §,
12. den annars står under betydande inflytande av en person som avses i 9 § 1 eller 4–6,
13. den eller dess moderföretag har en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare som är en person som avses i 9 § 1, eller
14. den eller ett företag i en koncern som den ingår i tillhandahåller tjänster för företagsledning åt det rapporterande företaget eller åt dess moderföretag.

Vid tillämpningen av första stycket ska

– med koncern jämställas en företagsgrupp som kontrolleras av ett företag eller ett annat rättsubjekt som inte är ett moderföretag i denna lags mening, och

– med intresseföretag jämställas det företag som endast uppfyller det krav på betydande inflytande som anges i 5 §. Lag (2015:813)

Lagtext

1 kap. 9 § ÅRL

En fysisk person anses i denna lag som närstående till ett rapporterande företag om han eller hon

1. själv eller gemensamt med någon annan utövar ett bestämmande inflytande över företaget,
2. annars har ett betydande inflytande över företaget,
3. är en styrelseledamot, den verkställande direktören eller någon annan ledande befattningshavare i företaget eller dess moderföretag,
4. är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till en person som avses i 1–3,
5. är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av en person som avses i 1–3 eller av hans eller hennes make eller sambo, eller
6. annars ingår i samma familj som en person som avses i 1–3 och kan förväntas påverka den personen i hans eller hennes kontakter med företaget eller påverkas av honom eller henne i sina egna kontakter med företaget. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 23 § ÅRL

Om ett större företag har genomfört transaktioner på andra än marknadsmässiga villkor med närstående enligt 1 kap. 8 eller 9 §, ska det lämna upplysningar om transaktionerna.

Upplysningar behöver dock inte lämnas om transaktioner

1. mellan ett moderföretag och dess helägda dotterföretag, eller
2. mellan två eller flera dotterföretag, om samtliga aktier eller andelar ägs av andra företag inom samma koncern.

Skyldigheten att lämna upplysningar gäller även ett mindre företag, om det är ett publikt aktiebolag och transaktionerna har genomförts med någon som har ett betydande aktieinnehav eller är styrelseledamot i bolaget. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 24 § ÅRL

Upplysningarna enligt 23 § ska omfatta

1. uppgift om transaktionernas art och det totala belopp som transaktionerna omfattar,
2. uppgift om vilket slag av närståendeförhållande som det är fråga om, och
3. andra uppgifter om transaktionerna som är nödvändiga för att bedöma företagets ställning.

Uppgifter om flera transaktioner får lämnas i samlad form, om de avser samma typ av transaktioner och uppgifter om de enskilda transaktionerna inte är nödvändiga för att bedöma vilken inverkan de har på företagets ställning. Lag (2015:813)

Redovisning i juridisk person

Uppgifter om moderföretag

Lagtext

5 kap. 21 § ÅRL

Ett företag som är dotterföretag ska lämna upplysningar om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 45 § ÅRL

Större företag ska lämna sådana upplysningar som anges i 21 § även i fråga om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Om ett moderföretag som avses i första stycket eller 21 § är utländskt, ska en upplysning också lämnas om var det går att få tillgång till företagets koncernredovisning. Lag (2015:813)

Allmänt råd

33.2 Ett större **företag** som är dotterföretag ska alltid lämna de uppgifter om moderföretaget som anges i 5 kap. 21 och 45 §§ årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Punkt 33.2 innebär att uppgifter om moderföretaget ska lämnas oavsett om moderföretaget upprättar koncernredovisning eller inte.

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar

Tillämpningsområde

Allmänt råd

34.1 Kapitlet behandlar **jord- och skogsbruksverksamhet** samt utvinning av mineraltillgångar.

Allmänt råd

34.2 **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

Allmänt råd

34.3 **Tillgångar** anskaffade för att användas vid prospektering och utvinning av mineraltillgångar ska redovisas enligt kapitel 17 eller kapitel 18. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

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.

En skyldighet att återställa utvinningsplatsen vid utvinning av mineraltillgångar ska redovisas enligt kapitel 21.

Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas

Tillämpning

Allmänt råd

35.1 Detta kapitel ska endast tillämpas första gången en **finansiell rapport** upprättas enligt detta allmänna råd.

Väljer ett **företag** att, efter en period då annan normgivning tillämpats, åter tillämpa detta allmänna råd, får inte kapitel 35 tillämpas ytterligare en gång.

I punkt 35.34 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar Kapitlet ska tillämpas oavsett vilken normgivning företaget tidigare tillämpat.

Ett företag som åter tillämpar det allmänna rådet efter att ha tillämpat annan normgivning ska tillämpa reglerna om byte av redovisningsprincip (se kapitel 10).

Jämförelsetal

Lagtext

3 kap. 5 § ÅRL

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse göras från andra stycket.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2015:813)

Allmänt råd 35.2 En **förstagångstillämpare** ska vid **tidpunkten för övergång** räkna om posterna i balansräkningen, resultaträkningen, **kassaflödesanalysen** och noterna enligt detta kapitel. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 35.3 En **förstagångstillämpare** är ett **företag** som första gången tillämpar detta allmänna råd vid upprättandet av en **finansiell rapport**.

Allmänt råd 35.3A En **förstagångstillämpare** som räknar om uppgifter i en flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen ska upplysa om detta förhållande i förvaltningsberättelsen. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas 3 kap. 5 § även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncern.

Noter avseende förvaltningsfastigheter

Allmänt råd 35.4 Jämförelsetal avseende upplysningar av **verkligt värde** på **förvaltningsfastigheter** behöver inte lämnas första gången detta allmänna råd tillämpas.

Ingångsbalansräkning

Allmänt råd 35.5 En **förstagångstillämpare** ska upprätta en **ingångsbalansräkning**.

Allmänt råd 35.6 En **ingångsbalansräkning** är en balansräkning per **tidpunkten för övergång**.

Allmänt råd 35.7 **Tidpunkten för övergång** är första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett **företag** upprättar fullständig jämförande information enligt detta allmänna råd.

För ett mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket årsredovisningslagen (1995:1554) inte räknar om jämförelsetalen, är tidpunkten för övergång i stället första dagen på det räkenskapsår som detta allmänna råd tillämpas. (BFNAR 2012:5)

Kommentar För ett företag som upprättar en finansiell rapport första gången enligt det allmänna rådet avseende ett räkenskapsår som omfattar kalenderåret 2014 är tidpunkten för övergång den 1 januari 2013, om jämförelsetal lämnas för ett räkenskapsår. Är företaget ett mindre företag som med stöd av lättnadsregeln i ÅRL inte räknar om jämförelsetalen är tidpunkten för övergång i stället den 1 januari 2014.

Vid tidpunkten för övergång ska en förstagångstillämpare upprätta en ingångsbalansräkning i vilken det allmänna rådets redovisnings- och värderingsprinciper tillämpas retroaktivt. I vissa fall är det dock inte tillåtet med retroaktiv tillämpning (se punkterna 35.12–35.20) och det finns även frivilliga undantag (se punkterna 35.21–35.29).

Retroaktiv tillämpning

Allmänt råd 35.8 Posterna i **ingångsbalansräkningen** ska redovisas med **retroaktiv tillämpning** av **redovisningsprinciper** och värderingsregler i detta allmänna råd om inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30.

Kommentar Retroaktiv tillämpning är tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats (se kapitel 10).

Allmänt råd 35.9 Ett **företag** ska, om inte annat framgår av punkterna 35.11-35.30, 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) värdera alla tillgångar och skulder enligt detta allmänna råd.

Allmänt råd 35.10 Ett **företag** får inte redovisa poster i **ingångsbalansräkningen** som **tillgång** eller **skuld**, om de inte uppfyller kriterierna i punkt 2.18 såvida inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30.

Allmänt råd 35.11 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**.

Ej tillåten retroaktiv tillämpning

Borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder

Allmänt råd 35.12 **Finansiella tillgångar** och **finansiella 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**.

Säkringsredovisning och värdering av finansiella instrument

Allmänt råd 35.13 Säkringsredovisning avseende säkringsförhållanden som inte längre föreligger vid **tidpunkten för övergång** får inte ändras.

Allmänt råd 35.14 Föreligger ett säkringsförhållande vid **tidpunkten för övergång**, ska detta fortsätta redovisas till dess säkringsförhållandet upphör.

Uppskattningar och bedömningar

Allmänt råd 35.15 Uppskattningar och bedömningar som gjorts före **tidpunkten för övergång** får inte ändras.

Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar

Allmänt råd 35.16 Utgifter som avser en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som **tillgång** om utgifterna har kostnadsförts i tidigare **finansiella rapporter**.

Avskrivning på goodwill

Allmänt råd 35.17 **Avskrivning** på **goodwill** som gjorts före **tidpunkten för övergång** får inte räknas om.

Första stycket gäller inte om **företaget** tillämpar punkt 35.24 andra stycket. I det fallet får avskrivning på goodwill räknas om. (BFNAR 2016:9)

Materiella anläggningstillgångar

Allmänt råd 35.18 **Materiella anläggningstillgångar**, som enligt punkt 17.4 ska delas upp på komponenter, får inte räknas om retroaktivt. Det **redovisade värdet**

för dessa tillgångar ska, per **tidpunkten för övergång**, delas upp på betydande komponenter.

Allmänt råd

35.19 Har ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång inte redovisats som en minskning av **tillgångens** anskaffningsvärde före **tidpunkten för övergång** får det **redovisade värdet** inte räknas om.

Kommentar

Se punkterna 24.5, 36.16 och 37.18.

Allmänt råd

35.20 **Låneutgifter** får inte räknas in i anskaffningsvärdet för en **tillgång** om utgifterna har kostnadsförts i tidigare **finansiella rapporter**.

Frivilliga undantag från retroaktiv tillämpning

Finansiella tillgångar och finansiella skulder

Allmänt råd

35.21 **Finansiella tillgångar** och **finansiella skulder**, som enligt tidigare tillämpade **redovisningsprinciper** har redovisats i balansräkningen och som enligt detta allmänna råd skulle ha tagits bort från balansräkningen, får fortsätta att redovisas fram till avyttring eller reglering om de avser transaktioner före **tidpunkten för övergång**.

Koncernbidrag

Allmänt råd

35.22 Koncernbidrag som inte redovisats som bokslutsdisposition före **tidpunkten för övergång** behöver inte klassificeras om.

Indirekta tillverkningskostnader

Allmänt råd

35.23 Indirekta tillverkningskostnader som inte räknats in i anskaffningsvärdet för en **tillgång** före **tidpunkten för övergång** behöver inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.

Rörelseförvärv

Allmänt råd

35.24 Kapitel 19 behöver inte tillämpas på **rörelseförvärv** som gjorts före **tidpunkten för övergång**.

Väljer ett **företag** att räkna om ett rörelseförvärv, ska alla rörelseförvärv som gjorts efter det omräknade rörelseförvärvet räknas om enligt kapitel 19.

Detsamma gäller förvärv som avser intresseföretag och **joint venture**.

Kommentar

Räknas ett rörelseförvärv om påverkas även koncernredovisningen.

Aktierelaterade ersättningar

Allmänt råd

35.25 Kapitel 26 behöver inte tillämpas på **egetkapitalinstrument** som **företaget** tilldelat före **tidpunkten för övergång**.

Ackumulerade omräkningsdifferenser

Allmänt råd

35.26 Vid omräkning av nettoinvesteringar i en **utlandsverksamhet** får ett **företag** bestämma att alla ackumulerade valutakursdifferenser vid **tidpunkten för övergång** är noll.

Kommentar

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.

Uppskjuten skatt

Allmänt råd

35.27 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 oskälig kostnad.

Kommentar

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.

Leasing

Allmänt råd

35.28 **Finansiella leasingavtal**, som före **tidpunkten för övergång** har redovisats som **operationella leasingavtal**, får i **ingångsbalansräkningen** värderas till det återstående värde de har enligt leasingavtalet vid **tidpunkten för övergång** i stället för att räknas om.

Materiella anläggningstillgångar

Allmänt råd

35.29 Utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats som enligt punkt 17.7 ingår i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** får beräknas vid **tidpunkten för övergång** i stället för den dag då förpliktelsen uppkom.

Praktiskt ogenomförbart att räkna om poster

Allmänt råd

35.30 Är det **praktiskt ogenomförbart** att räkna om en eller flera poster i **ingångsbalansräkningen**, ska omräkningen göras vid ingången av räkenskapsåret.

Tillämpas första stycket, ska upplysning lämnas om vilka poster som inte räknats om i ingångsbalansräkningen. (BFNAR 2016:9)

Noter

Allmänt råd 35.31 En **förstagångstillämpare** ska lämna upplysning om att det är första gången detta allmänna råd tillämpas. Upplysning ska även lämnas om vilka lättnadsregler enligt punkterna 35.21–35.30 som har tillämpats.

Allmänt råd 35.32 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Enligt punkt 35.30 ska upplysning även lämnas om en eller flera poster i ingångsbalansräkningen inte räknats om.

Allmänt råd 35.33 En **förstagångstillämpare** ska i not upplysa om vilka **redovisningsprinciper** som har ändrats. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 35.33A Ett större **företag** ska vid tillämpning av punkten 35.33 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 i eget kapital enligt fastställd balansräkning från året före **tidpunkten för övergång** till utgående omräknad balansräkning för jämförelseåret. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd 35.34 Värdet på andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** får i **ingångsbalansräkningen** bestämmas till det **redovisade värdet** i den **årsredovisning** som omfattar perioden som avslutas närmast före **tidpunkten för övergång**.

Kommentar Punkt 35.34 innebär t.ex. att ett företag som har minskat anskaffningsvärdet med utdelningar som är hänförliga till förvärvade vinstmedel inte behöver räkna om det redovisade värdet i ingångsbalansräkningen.

Kapitel 36 – Särskilda regler för stiftelser och företag som drivs under stiftelseliknande former

Tillämpningsområde

Allmänt råd 36.1 Detta kapitel ska tillämpas av **företag** som är stiftelser eller som drivs under stiftelseliknande former. Dessa företag benämns i detta kapitel stiftelse.

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

I punkterna 36.34–36.39 finns särskilda regler för juridisk person.

Förvaltningsberättelse

Lagtext

6 kap. 4 § ÅRL

Stiftelser skall i förvaltningsberättelsen även lämna uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret. Lag (1999:1112)

Kommentar Enligt 7 kap. 31 § ÅRL tillämpas 6 kap. 4 § även på **koncernredovisningen**.

Balansräkning

Allmänt råd 36.2 Utöver de rubriker och poster som anges i uppställningsformen i bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) och kapitel 4 i detta allmänna råd ska en stiftelse redovisa beslutade men ännu ej utbetalda bidrag som **skuld** under särskild rubrik i balansräkningen.

Allmänt råd 36.3 Ändamålsbestämda medel ska redovisas i egen post i **eget kapital**.

Kommentar Därutöver framgår av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 4 vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en stiftelse ska eller får göra.

Resultaträkning

Kommentar När resultaträkningen upprättas, ska uppställningsformen i bilaga 2 eller 3 till ÅRL användas och kapitel 5 tillämpas. Av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 5 framgår vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en stiftelse ska eller får göra.

Förändring i eget kapital

Allmänt råd 36.3A En stiftelse ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i **eget kapital** i jämförelse med föregående års balansräkning i enlighet med punkt 6.3. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Eftersom ändamålsbestämda medel redovisas som egen post i eget kapital, ska förändringen av posten specificeras enligt punkt 6.3. Förändringen av ändamålsbestämda medel redovisas som en omföring mellan posterna Ändamålsbestämda medel och Årets resultat med tillförda och använda medel specificerat

Kassaflödesanalys

Allmänt råd 36.4 Räkenskapsårets **kassaflöden** får, utöver vad som anges i punkt 7.2, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.

Allmänt råd

36.5 **Kassaflöden** från bidragsverksamheten utgörs av sådana bidrag som avses i punkt 36.17 och som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Gåvor och erhållna bidrag

Allmänt råd

36.6 Endast det inflöde av ekonomiska fördelar som en stiftelse erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning får redovisas som **intäkt**.

Kommentar

Om ett bidrag endast vidareförmedlas, uppfyller inbetalningen i normalfallet inte kriteriet i punkt 2.18 a och får därför inte redovisas som intäkt.

Enligt punkt 2.18 a får en intäkt endast redovisas om de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen **sannolikt** kommer att tillfalla företaget i framtiden.

Allmänt råd

36.7 En transaktion i vilken en stiftelse tar emot en **tillgång** eller en tjänst som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är en gåva eller ett erhållet bidrag.

Om tillgången eller tjänsten erhålls därför att stiftelsen uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor och om stiftelsen har en **skuld** till motparten om villkoren inte uppfylls, är det ett erhållet bidrag.

Kommentar

Punkt 36.7 andra stycket innebär att om det som tagits emot inte får redovisas som ett erhållet bidrag, är det en gåva. En gåva kan bestå av kontanta medel, varor eller andra tillgångar och tjänster. Förvärv genom testamente behandlas som gåva.

Allmänt råd

36.8 Ett **offentligt bidrag** som en stiftelse erhåller ska redovisas som ett erhållet bidrag enligt detta kapitel.

Redovisning av gåvor

Allmänt råd

36.9 En gåva i form av en tjänst får inte redovisas som **intäkt**.

Kommentar

En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysning om gåvor som inte redovisas i balansräkningen och resultaträkningen, se punkt 36.30.

Allmänt råd

36.10 En stiftelse ska redovisa en gåva till det **verkliga värdet** när gåvan erhålls.

Kommentar

Hur verkligt värde beräknas framgår av kapitel 2.

Allmänt råd

36.11 Är en gåva av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), får en stiftelse uppskatta det **verkliga värdet** utifrån en sammanvägd bedömning av det verkliga värdet på de erhållna gåvorna.

Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska värderingen endast omfatta de gåvor som finns kvar på **balansdagen**.

Kommentar I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Av prop. 2005/06:116 s. 158 f. framgår att detta typiskt sett gäller vid insamling av begagnade kläder, möbler, husgeråd och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Allmänt råd 36.12 En gåva ska redovisas som **intäkt** när den erhålls. Detta gäller inte för gåvor som avses i andra stycket eller i punkt 36.13.

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts men som finns kvar i stiftelsen på **balansdagen** ska redovisas som intäkt per balansdagen.

Kommentar En gåva som intäktsförts redovisas antingen som en tillgång eller en kostnad beroende på om gåvan förbrukas direkt eller inte. Om även en ersättning lämnas, motsvarar intäkten gåvans verkliga värde minskat med ersättningen. Om gåvan används i tillverkningen av en tillgång ska gåvans värde ingå i utgiften för tillgången.

Allmänt råd 36.13 I en avkastningsstiftelse får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som **intäkt**. En sådan gåva ska redovisas direkt mot **eget kapital** när gåvan erhålls.

En gåva enligt första stycket ska värderas enligt punkt 36.10.

Kommentar En avkastningsstiftelse främjar sitt ändamål genom att till en eller flera fysiska eller juridiska personer lämna anslag eller bidrag från avkastningen på sin förmögenhet.

Redovisning av erhållna bidrag

Allmänt råd 36.14 Ett erhållet bidrag ska värderas till det **verkliga värdet** av den **tillgång** som stiftelsen fått eller kommer att få.

Allmänt råd 36.15 Ett erhållet bidrag får redovisas som **intäkt**, när villkoren för att erhålla bidraget har uppfyllts.

Intäkten får redovisas samma räkenskapsår som stiftelsen redovisar den **kostnad** bidraget är avsett att täcka.

Bidrag som inte redovisas som intäkt ska redovisas som **skuld**.

Allmänt råd

36.16 Ett erhållet bidrag som hänför sig till en anläggningstillgång ska reducera **tillgångens** anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetald **intäkt**.

Kommentar

Ett bidrag som reducerar tillgångens anskaffningsvärde, kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens **nyttjandeperiod** i form av lägre avskrivningar. Ett bidrag som redovisas som en förutbetald intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Lämnade bidrag och anslag

Allmänt råd

36.17 Med lämnade bidrag avses i detta kapitel en transaktion i vilken en stiftelse lämnar en **tillgång** utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte. Med lämnade bidrag avses även lämnade anslag.

Redovisning av lämnade bidrag

Allmänt råd

36.18 Ett lämnat bidrag ska redovisas som **skuld** när beslut om bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en **eventualförpliktelse**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

En utfästelse är endast bindande om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom en **informell förpliktelse**.

Allmänt råd

36.19 I en avkastningsstiftelse ska ett lämnat bidrag redovisas som en minskning av **eget kapital**.

Pensionsstiftelse

Allmänt råd

36.20 Lämnad gottgörelse från en pensionsstiftelse till en arbetsgivare för **kostnader** avseende pensionsändamål ska redovisas direkt mot **eget kapital**.

En inbetalning från en arbetsgivare till en pensionsstiftelse ska också redovisas direkt mot eget kapital.

Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet

Allmänt råd

36.21 En fysisk **tillgång** som en stiftelse innehar för stiftelseändamålet är en materiell anläggningstillgång även om kriterierna i punkt 17.2 inte är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4. Med tillgångar som innehas för stiftelseändamålet avses tillgångar som inte i första hand innehas för att generera kassaflöden.

Avskrivning och nedskrivning

Kommentar Materiella och immateriella anläggningstillgångar som en stiftelse innehar för stiftelseändamålet ska skrivas av enligt kapitel 17 och 18.

Allmänt råd 36.22 Vid prövning av nedskrivningsbehov av materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet ska punkterna 36.23–36.27 tillämpas i stället för kapitel 27. Detta gäller inte för **tillgångar** som förväntas generera **kassaflöden**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 36.23 En stiftelse ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en anläggningstillgång kan ha minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska stiftelsen beräkna **tillgångens** förlustvärde.

Förlustvärdet för en tillgång är det lägsta av återanskaffningsvärdet och **återvinningsvärdet**.

Allmänt råd 36.24 När **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** ska fastställas ska alla restriktioner för att nyttja **tillgången** beaktas. Försäljningskostnader omfattar även **kostnaden** för att upphäva restriktionerna om detta är nödvändigt för att tillgången ska kunna säljas.

Allmänt råd 36.25 Förlustvärdet för en **tillgång** får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde.

Tillgångens försäkringsvärde är det högsta värde en försäkringsgivare skulle ersätta tillgången med, oberoende av vilket värde tillgången faktiskt försäkrats för.

Kommentar Punkt 36.25 är en förenklingsregel.

Allmänt råd 36.26 En **tillgång** ska endast skrivas ned om förlustvärdet är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet minskas till förlustvärdet.

Allmänt råd 36.27 En stiftelse 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 endast återföras om de skäl som låg till grund för beräkningen av en **tillgångs** förlustvärde när den senast skrevs ned har förändrats.

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.

Noter

Tillgångar som inte redovisats i balansräkningen

Allmänt råd

36.28 En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om **tillgångar** som enligt punkt 2.18 inte får redovisas i balansräkningen. Upplysningen ska avse vad för slag av tillgångar som inte har redovisats och skälen till detta. (BFNAR 2016:9)

Gåvor och erhållna bidrag

Allmänt råd

36.29 En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om

a) karaktären på och omfattningen av gåvor och erhållna bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
b) villkor som inte uppfyllts avseende **offentliga bidrag** som har redovisats som **skuld**, samt
c) **eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** som är förknippade med erhållna bidrag som inte har redovisats som **intäkt**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

36.30 En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysning om gåvor som inte har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen. Detta gäller dock inte de gåvor som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts.

Består gåvan av en tjänst i form av ideellt arbete, ska omfattningen av ideellt arbete framgå. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Gåvor som inte redovisats i balansräkningen och resultaträkningen kan t.ex. vara frivilliga arbetsinsatser eller reklamtjänster.

Allmänt råd

36.31 Om en stiftelse som är ett större **företag** erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan, ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag. (BFNAR 2016:9)

Lagtext

5 kap. 8 § första stycket 1 ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

36.32 Har **tillgångar** anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen

(1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 36.32A En stiftelse som är ett större **företag** och som lämnar uppgift enligt punkt 36.32 ska även lämna uppgift om bidragets storlek. Uppgiften ska lämnas samtliga år som stiftelsen nyttjar **tillgången**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 8 § även på koncernredovisningen och det som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Upplysningen ska ange anskaffningsvärdet efter avdrag för bidraget om bidraget har reducerat anskaffningsvärdet.

Medelantalet anställda

Allmänt råd 36.33 Vid tillämpningen av punkt 8.9 ska med verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare anses sådan anställd i en stiftelse som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag.

Kommentar Enligt punkt 8.6B ska medelantalet anställda beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden.

Redovisning i juridisk person

Eget kapital

Allmänt råd 36.34 I juridisk person ska en stiftelse, om det följer av stiftelseförordnandet eller andra villkor, dela in **eget kapital** i bundet respektive fritt eget kapital.

Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 36.35 En avkastningsstiftelse ska i juridisk person redovisa lämnade bidrag mot fritt **eget kapital**.

Allmänt råd 36.36 I juridisk person ska specifikationen av förändringar i **eget kapital** enligt punkt 36.3A även visa följande uppgifter:

a) Under räkenskapsåret erhållna gåvor som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.
b) I förekommande fall omföringar av realisationsresultat till bundet eget kapital.
c) Kapitalisering.
d) Beslutade bidrag.

Beloppen ska, i förekommande fall, delas upp på bundet respektive fritt eget kapital. (BFNAR 2016:9)

Kommentar I juridisk person ska eget kapital redovisas enligt bilaga 1 till ÅRL. Förändringar i eget kapital ska därutöver specificeras enligt punkterna 6.3 och 36.36, men kan behöva delas in ytterligare enligt stiftelseförordnandet.

Gemensam bokföring

Allmänt råd 36.37 En stiftelse som med stöd av 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) har en gemensam bokföring med andra stiftelser, ska redovisa sin andel enligt punkt 15.7.

En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysning om den sammanlagda gemensamma förmögenheten och avkastningen av den. (BFNAR 2016:9)

Förvärv genom gåva

Allmänt råd 36.38 I juridisk person får i en skattepliktig verksamhet anskaffningsvärdet för en **tillgång** som förvärvats genom gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Allmänt råd 36.39 I juridisk person får ett **offentligt bidrag** som avser förvärv av en omsättningstillgång minska **tillgångens** anskaffningsvärde.

Kapitel 37 – Särskilda regler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar

Tillämpningsområde

Allmänt råd 37.1 Detta kapitel ska tillämpas av **företag** som är ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar. Dessa företag benämns i detta kapitel förening.

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

I punkterna 37.34–37.36 finns särskilda regler för juridisk person.

Förvaltningsberättelse

Allmänt råd 37.2 En förening ska i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om hur föreningens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

Kommentar Ett exempel är att föreningen beskriver den ideella verksamheten och dess effekter eftersom detta generellt sett inte återspeglas i resultaträkningen.

Enligt punkt 3.7 ska förvaltningsberättelsen bland annat innehålla upplysning om viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och **resultat** samt speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. Exempel på en

sådan speciell omständighet är att föreningen är anknuten förvaltare av stiftelser med ändamål att främja föreningens verksamhet. I det fallet ska antalet förvaltade stiftelser och deras totala egna kapital anges.

Balansräkning

Allmänt råd

37.3 Utöver de rubriker och poster som anges i uppställningsformen i bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) och kapitel 4 i detta allmänna råd ska en förening redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i **eget kapital**.

Kommentar

Därutöver framgår av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 4 vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en förening ska eller får göra.

Resultaträkning

Allmänt råd

37.4 En förening ska i resultaträkningen särredovisa intäktsposterna Medlemsavgifter, Gåvor, Bidrag, Nettoomsättning och Övriga intäkter.

Kommentar

När resultaträkningen upprättas ska uppställningsformen i bilaga 2 eller 3 till ÅRL användas och kapitel 5 tillämpas. Av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 5 framgår vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en förening ska eller får göra.

Förändring i eget kapital

Allmänt råd

37.4A En förening ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i **eget kapital** i jämförelse med föregående års balansräkning i enlighet med punkt 6.3. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Eftersom ändamålsbestämda medel redovisas som egen post i eget kapital ska förändringen av posten specificeras enligt punkt 6.3. Förändringen av ändamålsbestämda medel redovisas som en omföring mellan posterna Ändamålsbestämda medel och Årets resultat med tillförda och använda medel specificerat.

Kassaflödesanalys

Allmänt råd

37.5 Räkenskapsårets **kassaflöden** får, utöver vad som anges i punkt 7.2, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.

Allmänt råd

37.6 **Kassaflöden** från bidragsverksamheten utgörs av sådana bidrag som avses i punkt 37.19 och som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Medlemsavgifter, gåvor och erhållna bidrag

Allmänt råd

37.7 Endast det inflöde av ekonomiska fördelar som en förening erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning får redovisas som **intäkt**.

Kommentar Om ett bidrag endast vidareförmedlas, uppfyller inbetalningen i normalfallet inte kriteriet i punkt 2.18 a och får därför inte redovisas som intäkt.

Enligt punkt 2.18 a får en intäkt endast redovisas om de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen **sannolikt** kommer att tillfalla företaget i framtiden.

Allmänt råd 37.8 Med medlemsavgift avses avgift till den allmänna föreningsverksamheten.

Kommentar Medlemsavgift innefattar inte avgift för en specifik verksamhet t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift och inte heller försäljning till medlemmarna.

Allmänt råd 37.9 En transaktion i vilken en förening tar emot en **tillgång** eller en tjänst som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är en gåva eller ett erhållet bidrag.

Om tillgången eller tjänsten erhålls därför att föreningen uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor och om föreningen har en **skuld** till motparten om villkoren inte uppfylls, är det ett erhållet bidrag.

Kommentar Punkt 37.9 andra stycket innebär att om det som tagits emot inte får redovisas som ett erhållet bidrag är det en gåva. En gåva kan bestå av kontanta medel, varor eller andra tillgångar och tjänster. Förvärv genom testamente behandlas som gåva.

Allmänt råd 37.10 Ett **offentligt bidrag** som en förening erhåller ska redovisas som ett erhållet bidrag enligt detta kapitel.

Redovisning av medlemsavgifter

Allmänt råd 37.11 En förening ska redovisa en medlemsavgift som **intäkt** det räkenskapsår den avser.

Redovisning av gåvor

Allmänt råd 37.12 En gåva i form av en tjänst får inte redovisas som **intäkt**.

Kommentar En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysning om gåvor som inte redovisas i balansräkningen och resultaträkningen, se punkt 37.30.

Allmänt råd 37.13 En förening ska redovisa en gåva till det **verkliga värdet** när gåvan erhålls.

Kommentar Hur verkligt värde beräknas framgår av kapitel 2.

Allmänt råd 37.14 Är en gåva av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), får en förening uppskatta det **verkliga**

värdet utifrån en sammanvägd bedömning av verkliga värdet på de erhållna gåvorna.

Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska värderingen endast omfatta de gåvor som finns kvar på **balansdagen**.

Kommentar I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Av prop. 2005/06:116 s. 158 f. framgår att detta typiskt sett gäller vid insamling av begagnade kläder, möbler, husgeråd och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Allmänt råd 37.15 En gåva ska redovisas som **intäkt** när den erhålls. Detta gäller inte för gåvor som avses i andra stycket.

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts men som finns kvar i föreningen på **balansdagen** ska redovisas som intäkt per balansdagen.

Kommentar En gåva som intäktsförts redovisas antingen som en tillgång eller en kostnad beroende på om gåvan förbrukas direkt eller inte. Om även en ersättning lämnas, motsvarar intäkten gåvans verkliga värde minskat med ersättningen. Om gåvan används i tillverkningen av en tillgång ska gåvans värde ingå i utgiften för tillgången.

Redovisning av erhållna bidrag

Allmänt råd 37.16 Ett erhållet bidrag ska värderas till det **verkliga värdet** av den **tillgång** som föreningen fått eller kommer att få.

Allmänt råd 37.17 Ett erhållet bidrag får redovisas som **intäkt** när villkoren för att erhålla bidraget har uppfyllts.

Intäkten får redovisas samma räkenskapsår som föreningen redovisar den **kostnad** bidraget är avsett att täcka.

Bidrag som inte redovisas som intäkt ska redovisas som **skuld**.

Allmänt råd 37.18 Ett erhållet bidrag som hänför sig till en anläggningstillgång ska reducera **tillgångens** anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetald **intäkt**.

Kommentar Ett bidrag som reducerar tillgångens anskaffningsvärde kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens **nyttjandeperiod** i form av lägre avskrivningar. Ett bidrag som redovisas som en förutbetald intäkt redovisas i

resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Lämnade bidrag

Allmänt råd

37.19 Med lämnade bidrag avses i detta kapitel en transaktion i vilken en förening lämnar en **tillgång** utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte.

Redovisning av lämnade bidrag

Allmänt råd

37.20 Ett lämnat bidrag ska redovisas som **skuld** när beslut om bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en **eventualförpliktelse**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

En utfästelse är endast bindande om föreningen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom en **informell förpliktelse**.

Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för det ideella ändamålet

Allmänt råd

37.21 En fysisk **tillgång** som en förening innehar för det ideella ändamålet är en materiell anläggningstillgång även om kriterierna i punkt 17.2 inte är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4. Med tillgångar som innehas för det ideella ändamålet avses tillgångar som inte i första hand innehas för att generera kassaflöden.

Avskrivning och nedskrivning

Kommentar

Materiella och immateriella anläggningstillgångar som en förening innehar för det ideella ändamålet ska skrivas av enligt kapitel 17 och 18.

Allmänt råd

37.22 Vid prövning av nedskrivningsbehov av materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för föreningens ideella ändamål ska punkterna 37.23–37.27 tillämpas i stället för kapitel 27. Detta gäller inte för **tillgångar** som förväntas generera **kassaflöden**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

37.23 En förening ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en anläggningstillgång kan ha minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska föreningen beräkna **tillgångens** förlustvärde.

Förlustvärdet för en tillgång är det lägsta av återanskaffningsvärdet och **återvinningsvärdet**.

Allmänt råd

37.24 När **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** ska fastställas ska alla restriktioner för att nyttja **tillgången** beaktas. Försäljningskostnader omfattar även **kostnaden** för att upphäva restriktionerna om detta är nödvändigt för att tillgången ska kunna säljas.

Allmänt råd

37.25 Förlustvärdet för en **tillgång** får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde.

Tillgångens försäkringsvärde är det högsta värde en försäkringsgivare skulle ersätta tillgången med, oberoende av vilket värde tillgången faktiskt försäkrats för.

Kommentar

Punkt 37.25 är en förenklingsregel.

Allmänt råd

37.26 En **tillgång** ska endast skrivas ned om förlustvärdet är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet minskas till förlustvärdet.

Allmänt råd

37.27 En förening 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 endast återföras om de skäl som låg till grund för beräkningen av en **tillgångs** förlustvärde när den senast skrevs ned har förändrats.

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.

Noter

Tillgångar som inte redovisats i balansräkningen

Allmänt råd

37.28 En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om **tillgångar** som enligt punkt 2.18 inte får redovisas i balansräkningen. Upplysningen ska avse vad för slag av tillgångar som inte har redovisats och skälen till detta. (BFNAR 2016:9)

Gåvor och erhållna bidrag

Allmänt råd

37.29 En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om

a) karaktären på och omfattningen av gåvor och erhållna bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,

b) villkor som inte uppfyllts avseende **offentliga bidrag** som har redovisats som **skuld**, samt
c) **eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** som är förknippade med erhållna bidrag som inte har redovisats som **intäkt**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

37.30 En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysning om gåvor som inte har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen. Detta gäller dock inte de gåvor som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts.

Består gåvan av en tjänst i form av ideellt arbete, ska omfattningen av ideellt arbete framgå. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Gåvor som inte redovisats i balansräkningen och resultaträkningen kan t.ex. vara frivilliga arbetsinsatser eller reklamtjänster.

Allmänt råd

37.31 Om en förening som är ett större **företag** erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan, ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag. (BFNAR 2016:9)

Lagtext

5 kap. 8 § första stycket 1 ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,

---Lag (2015:813)

Allmänt råd

37.32 Har **tillgångar** anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

37.32A En förening som är ett större **företag** och som lämnar uppgift enligt punkt 37.32 ska även lämna uppgift om bidragets storlek. Uppgiften ska lämnas samtliga år som föreningen nyttjar tillgången. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 8 § även på koncernredovisningen och det som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Upplysningen ska ange anskaffningsvärdet efter avdrag för bidraget om bidraget har reducerat anskaffningsvärdet.

Medelantalet anställda

Allmänt råd

37.33 Vid tillämpningen av punkt 8.9 ska med verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare anses sådan anställd i en förening som

har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag.

Kommentar Enligt punkt 8.6B ska medelantalet anställda beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden. Av det allmänna rådet framgår att sådana anställda som under året uppburit högst ett halvt prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken (2010:110) inte ska räknas med.

Redovisning i juridisk person

Gemensam bokföring

Allmänt råd 37.34 En förening som med stöd av 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) har en gemensam bokföring med andra föreningar ska redovisa sin andel enligt punkt 15.7.

Förvärv genom gåva

Allmänt råd 37.35 I juridisk person får i en skattepliktig verksamhet anskaffningsvärdet för en **tillgång** som förvärvats genom gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Allmänt råd 37.36 I juridisk person får ett **offentligt bidrag** som avser förvärv av en omsättningstillgång minska **tillgångens** anskaffningsvärde.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

BFNAR 2012:1

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2013 och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare.

Kapitel 11 och 12 i BFNAR 2012:1 upphör att gälla den 6 december 2012. (BFNAR 2012:5)

BFNAR 2012:5

Detta allmänna råd gäller från och med den 6 december 2012.

BFNAR 2014:1

Detta allmänna råd gäller från och med den 17 november 2014.

BFNAR 2016:9

Detta allmänna råd gäller från och med den 29 november 2016 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Bestämmelserna i punkt 1.3 i den nya lydelsen får tillämpas av ett mindre företag som har en annan associationsform än aktiebolag eller ekonomisk förening, första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

BFNAR 2017:2

Detta allmänna råd gäller från och med den 12 juni 2017.

BFNAR 2020:2

Detta allmänna råd gäller från och med den 17 juni 2020 och får tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 mars 2020 eller senare.

BFNAR 2020:6

1. Detta allmänna råd gäller från och med den 11 december 2020.

2. Punkt 1.7 första stycket gäller enligt den tidigare lydelsen om företaget har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) om fusion av helägt aktiebolag eller Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:2) om redovisning av fusion i enlighet med övergångsbestämmelserna till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion.

BFNAR 2021:2

Detta allmänna råd gäller från och med den 19 oktober 2021 och ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2021 eller senare.

BFNAR 2021:3

Detta allmänna råd gäller från och med den 12 november 2021 och ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2021 eller senare.

BFNAR 2023:3

Detta allmänna råd gäller från och med den 12 december 2023 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2022.

Exempel

Exempel 1 Kassaflödesanalys (indirekt metod)

Förutsättningar

Koncernens likvida medel består av:

	År 2	**År 1**
Kassa och bank	830	325
Kortfristiga placeringar	1 370	425
Belopp vid årets slut	2 200	750

Alla kortfristiga placeringar i balansräkningen är inte likvida medel. För att vara likvida medel ska de lätt kunna omvandlas till ett känt belopp och vara utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Ett dotterföretag har under året förvärvats för 600. Värdet av förvärvade tillgångar och skulder, enligt den förvärvsanalys som upprättats vid förvärvet, framgår av nedanstående specifikation:

Materiella anläggningstillgångar	610
Varulager	110
Kundfordringar	130
Likvida medel	50
Långfristiga skulder	− 175
Leverantörsskulder	− 125
Erlagd köpeskilling	600

Koncernens likvida medel påverkas med 550 (erlagd köpeskilling minskad med likvida medel i det förvärvade företaget).

Vid slutet av perioden ingår räntefordringar om 120 i posten Upplupna intäkter.

Årets räntekostnader uppgår till 480 som i sin helhet betalts under året. Under året har dessutom betalts 368 avseende föregående års räntekostnader, vilka ingick i posten Upplupna kostnader.

Under året har materiella anläggningstillgångar förvärvats för 1 310 varav 950 finansierats genom ett finansiellt leasingavtal. Resterande 360 betalades vid förvärvstillfället. Under året amorteras skulden enligt leasingavtalet med 65.

Inventarier har sålts för 60. Anskaffningsvärdet för dessa uppgick till 90 och ackumulerade avskrivningar till 50 vilket innebär att reavinsten är 20.

Under året har ett nytt långfristigt lån på 275 tagits upp.

Under året har moderföretaget lämnat 1 020 i utdelning.

Moderföretaget har under året tillförts 300 genom en nyemission.

Koncernens resultaträkning för år 2 (funktionsindelad)

Nettoomsättning	35 000
Kostnad för sålda varor	− 32 500
Bruttoresultat	**2 500**
Försäljningskostnader	− 750
Administrationskostnader	− 550
Övriga rörelseintäkter	20
Rörelseresultat	**1 220**
Resultat från finansiella poster	
Resultat från övriga värdepapper som är anläggningstillgångar	650
Räntekostnader	− 480
Resultat efter finansiella poster	**1 390**
Skatt på årets resultat	− 367
Årets resultat	**1 023**

Koncernens resultaträkning för år 2 (kostnadsslagsindelad)

Nettoomsättning	35 000
Övriga rörelseintäkter	20
Rörelsens kostnader	
Handelsvaror	− 28 000
Övriga externa kostnader	− 3 150
Personalkostnader	− 2 300
Avskrivningar	− 350
Rörelseresultat	**1 220**
Resultat från finansiella poster	
Resultat från övriga värdepapper som är anläggningstillgångar	650
Räntekostnader	− 480
Resultat efter finansiella poster	**1 390**
Skatt på årets resultat	− 367
Årets resultat	**1 023**

Koncernens balansräkning per den 31 december

	År 2	**År 1**
TILLGÅNGAR		
Anläggningstillgångar		
Materiella anläggningstillgångar		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 700	650
Inventarier, verktyg och installationer	780	300
	2 480	**950**
Finansiella anläggningstillgångar		
Andra långfristiga värdepappersinnehav	1 800	1 800
	1 800	**1 800**
Omsättningstillgångar		
Varulager		
Färdiga varor och handelsvaror	2 000	4 500
	2 000	**4 500**

Kortfristiga fordringar		
Kundfordringar	3 280	1 800
Upplupna intäkter	120	0
	3 400	**1 800**
Kortfristiga placeringar	1 570	625
Kassa och bank	830	325
SUMMA TILLGÅNGAR	**12 080**	**10 000**
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		
Aktiekapital	1 300	1 000
Annat eget kapital inklusive årets resultat	1 703	1 700
	3 003	**2 700**
Skulder		
Långfristiga skulder		
Skulder till kreditinstitut	2 500	2 500
Övriga skulder	1 735	400
	4 235	**2 900**
Kortfristiga skulder		
Leverantörsskulder	3 000	1 640
Skatteskulder	50	600
Upplupna kostnader	1 792	2 160
	4 842	**4 400**
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER	**12 080**	**10 000**

Tänk så här

Härledning av vissa poster i kassaflödesanalysen:

Erhållen ränta

Finansiell intäkt enligt RR	650
Ökning av räntefordran (i upplupna intäkter)	− 120
	530

Erlagd ränta

Räntekostnad enligt RR	− 480
Minskning av ränteskulder (i upplupna kostnader)	− 368
	− **848**

Betald inkomstskatt

Skattekostnad enligt RR	− 367
Minskning av skatteskulder	− 550
	− **917**

Förvärv av materiella anläggningstillgångar

Ökning av posten enligt BR	− 1 530
Redovisat värde på sålda inventarier	− 40
Årets avskrivningar	− 350

Materiella anläggningstillgångar enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	610
Anskaffning som finansierats genom finansiellt leasingavtal	950
	− 360

Minskning av varulager

Minskning av posten enligt balansräkningen	2 500
Varulager i förvärvat dotterföretag	110
	2 610

Upptagna lån

Ökning av posten enligt balansräkningen	1 335
Andel av ökning hänförligt till finansiellt leasingavtal	− 950
Skulder enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	− 175
Amortering av finansiellt leasingåtagande	65
	275

Redovisa så här i den finansiella rapporten

Kassaflödesanalys

	År 2
Den löpande verksamheten	
Rörelseresultat	1 220
Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet	
Avskrivningar	350
Realisationsvinst	− 20
	1 550
Erhållen ränta	530
Erlagd ränta	− 848
Betald inkomstskatt	− 917
Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapital	**315**
Kassaflöde från förändringar i rörelsekapital	
Minskning av varulager	2 610
Ökning av rörelsefordringar	− 1 350
Ökning av rörelseskulder	1 235
Kassaflöde från den löpande verksamheten	**2 810**
Investeringsverksamheten	
Förvärv av dotterföretag	− 550
Förvärv av materiella anläggningstillgångar	− 360
Försäljning av inventarier	60

Kassaflöde från investeringsverksamheten	**− 850**
Finansieringsverksamheten	
Nyemission	300
Upptagna lån	275
Amortering av skuld	− 65
Utbetald utdelning	− 1 020
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	**− 510**
Årets kassaflöde	**1 450**
Likvida medel vid årets början, not 1	**750**
Likvida medel vid årets slut, not 1	**2 200**

Noter

Not 1. Likvida medel

	År 2	**År 1**
Kassa och bank	830	325
Kortfristiga placeringar	1 370	425
Belopp vid årets slut	**2 200**	**750**

Kortfristiga placeringar i balansräkningen vid årets slut uppgick till 1 570 (625) varav 1 370 (425) utgjordes av finansiella instrument (fordringar) med en löptid på upp till tre månader.

Exempel 2 Kassaflödesanalys (direkt metod)

Förutsättningar Samma förutsättningar som i exempel 1.

Tänk så här *Härledning av vissa poster i kassaflödesanalysen:*

Inbetalningar från kunder

Nettoomsättning enligt resultaträkningen	35 000
Ökning av kundfordringar	− 1 480
Kundfordringar enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	130
	33 650

Utbetalningar till leverantörer och anställda

Vid funktionsindelad resultaträkning

Kostnad för sålda varor enligt resultaträkningen	− 32 500
Försäljningskostnader enligt resultaträkningen	− 750
Administrationskostnader enligt resultaträkningen	− 550
Avskrivningar inkluderade i posterna ovan	350
Minskning av varulager enligt balansräkningen	2 500
Ökning av leverantörsskulder enligt balansräkningen	1 360
Varulager enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	110
Leverantörsskulder enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	− 125
	− 29 605

Vid kostnadsslagsindelad resultaträkning

Handelsvaror enligt resultaträkningen	− 28 000
Övriga externa kostnader enligt resultaträkningen	− 3 150
Personalkostnader enligt resultaträkningen	− 2 300
Minskning av varulager	2 500
Ökning av leverantörsskulder	1 360
Varulager enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	110
Leverantörsskulder enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	− 125
	− 29 605

I övrigt är härledningarna desamma som i exempel 1.

Kassaflödesanalys

Redovisa så här i den finansiella rapporten

	År 2
Den löpande verksamheten	
Inbetalningar från kunder	33 650
Utbetalningar till leverantörer och anställda	− 29 605
Kassaflöde från den löpande verksamheten före betalda räntor och inkomstskatter	**4 045**
Erhållen ränta	530
Erlagd ränta	− 848
Betald inkomstskatt	− 917
Kassaflöde från den löpande verksamheten	**2 810**
Investeringsverksamheten	
Förvärv av dotterföretag	− 550
Förvärv av materiella anläggningstillgångar	− 360
Försäljning av inventarier	60
Kassaflöde från investeringsverksamheten	**− 850**
Finansieringsverksamheten	
Nyemission	300
Upptagna lån	275
Amortering av skuld	− 65
Utbetald utdelning	− 1 020
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	**− 510**
Årets kassaflöde	**1 450**
Likvida medel vid årets början, not 1	**750**
Likvida medel vid årets slut, not 1	**2 200**

Tilläggsupplysningen är densamma som i exempel 1.

Exempel 3 Rörelseförvärv (80 %)

Förutsättningar

Företaget A förvärvar 80 % av företaget B för 26 000 (betalas med medel ur kassan).

Balansräkning i A vid förvärvet

Kassa	32 500	Eget kapital	32 500
	32 500		32 500

Balansräkning i B vid förvärvet

Mark	6 000	Eget kapital	14 000
Kassa	8 000		
	14 000		14 000

Marken har ett marknadsvärde på 11 000.

Skattesats 30 %. Beloppen är i tkr.

Tänk så här

Koncernredovisningen ska upprättas enligt enhetssynen, vilket innebär att alla tillgångar (inklusive goodwill) och skulder samt intäkter och kostnader medräknas i sin helhet även för delägda dotterföretag.

Förvärvsanalysen upprättas per den tidpunkt då förvärvaren får bestämmande inflytande. Från och med denna tidpunkt ses förvärvaren och den förvärvade enheten som en redovisningsenhet.

Vid upprättande av förvärvsanalysen tar A in samtliga identifierbara tillgångar och skulder i B i koncernredovisningen värderade till verkligt värde. Minoriteten redovisas som en del av det egna kapitalet i koncernbalansräkningen. Skiljer sig det redovisade värdet på en identifierbar tillgång eller skuld från det verkliga värdet ska uppskjuten skatt beräknas och redovisas. Mellanskillnaden av verkligt värde på nettotillgångarna (efter hänsyn till uppskjuten skatt) och köpeskillingen plus minoritetens värde ska redovisas som koncerngoodwill.

Förvärvsanalys

Anskaffningsvärde	26 000		
Minoritet	6 500	1)	32 500
Verkligt värde (nettotillgångar):			
Mark	11 000		
Kassa	8 000		
Uppskjuten skatteskuld	− 1 500	2)	− 17 500
Goodwill			15 000

1) Minoritetens del i B: (26 000/0,8) × 20 % = 6 500

2) Uppskjuten skatt på övervärde på mark: 30 % × 5 000 = 1 500

I koncernbalansräkningen redovisas de båda företagen som en ekonomisk enhet och interna mellanhavanden elimineras.

Redovisa så här i koncernbalans-räkningen utifrån de juridiska personerna

	BR A	BR B	Elimine-ring och justering	Koncern BR direkt efter förvärvet
Goodwill			15 000	15 000
Mark		6 000	5 000	11 000
Andelar B	26 000		− 26 000	0
Kassa	6 500	8 000		14 500
	32 500	14 000	− 6 000	40 500
EK	32 500	14 000	− 14 000	32 500
EK minoritet			6 500	6 500
Uppskjuten skatteskuld			1 500	1 500
	32 500	14 000	− 6 000	40 500

Exempel 4 Rörelseförvärv (förvärv av ytterligare andelar)

Förutsättningar

I exempel 3 förvärvade företaget A 80 % av företaget B. Efter fem år förvärvar A resterande 20 %, dvs. minoriteten, av B för 7 200. Köpet finansieras med lån. Belopp i tkr.

I koncernredovisningen har avskrivning på goodwill gjorts med 20 % per år.

Bs resultat har varit 0 samtliga år.

Marken skrivs inte av.

B har en fordran på A på 8 000.

Balansräkning i A efter det ytterligare förvärvet

Andelar db	33 200	Eget kapital	36 000
Övriga tillgångar	18 000	Skuld db	8 000
		Lån	7 200
	51 200		51 200

Balansräkning i B vid det ytterligare förvärvet

Mark	6 000	Eget kapital	14 000
Fordran mb	8 000		
	14 000		14 000

Marken har nu ett marknadsvärde på 12 000.

Tänk så här

B är redan ett dotterföretag och enligt enhetssynen ses det nya förvärvet enbart som en transaktion mellan ägarna. Detta innebär att transaktionen enbart påverkar det egna kapitalet. Förvärvsanalys upprättas endast när B blev ett dotterföretag varför det högre marknadsvärdet på marken inte beaktas. Detsamma gäller även vid avyttring av andelar i dotterföretag så länge moderföretaget har kvar det bestämmande inflytandet i dotterföretaget.

I koncernbalansräkningen är koncerngoodwillen helt avskriven

15 000 – (5 × 20 % × 15 000) = 0.

I koncernbalansräkningen redovisas de båda företagen som en ekonomisk enhet och interna mellanhavanden elimineras.

Av avskrivningarna på koncerngoodwillen på 15 000 är 12 000 hänförliga till majoritetsägarnas andel och 3 000 är hänförliga till minoritetsintresset.

Efter att minoritetens andel på 6 500 har minskats med avskrivningar på 3 000 återstår ett redovisat värde på 3 500. A har betalat 7 200 för detta vilket innebär att det egna kapitalet i A påverkas med 3 700.

Redovisa så här i koncernbalans-räkningen

	Koncern BR före förvärvet	Köp av 20 % av B	Koncern BR efter förvärvet
Goodwill	0		
Mark	11 000		11 000
Övriga tillgångar	18 000		18 000
	29 000		29 000
EK	24 000	− 3 700	20 300
EK minoritet	3 500	− 3 500	0
Uppskjuten skatteskuld	1 500		1 500
Lån	0	7 200	7 200
	29 000	0	29 000

Redovisa så här i koncernbalans-räkningen utifrån de juridiska personerna

	BR A	BR B	Elimine-ring och justering	Koncern BR direkt efter förvärvet
Goodwill			15 000	0
			− 15 000	
Mark		6 000	5 000	11 000
Andelar B	33 200		− 33 200	0
Fordran mb		8 000	− 8 000	0
Övriga tillgångar	18 000			18 000
	51 200	14 000	− 36 200	29 000
EK	36 000	14 000	− 14 000	20 300
			− 12 000	
			− 3 700	
EK minoritet			6 500	0
			− 3 000	
			− 3 500	
Uppskjuten skatteskuld			1 500	1 500
Skuld db	8 000		− 8 000	0
Lån	7 200			7 200
	51 200	14 000	− 36 200	29 000

Exempel 5 Avyttring av andelar i dotterföretag

Förutsättningar

I exempel 3 och 4 visas vad som tidigare har hänt.

Efter sex år säljer företaget A 60 % av företaget B. A erhåller 30 000 för aktierna. Samtidigt köps 100 % av företaget C för 10 000, vilket motsvarar det egna kapitalet i C. I C finns inga övervärden. I samband med försäljningen amorterar A sin skuld till B på 8 000.

Tänk så här

Försäljningen av andelarna i B innebär att A inte längre har ett bestämmande inflytande över B och att samtliga andelar i dotterföretaget ska ses som avyttrade. En vinst eller förlust ska redovisas i koncernredovisningen. I stället har A förvärvat andelar i intresseföretaget B. Dessa andelar ska värderas till verkligt värde vid försäljningstidpunkten.

I den juridiska personen A är anskaffningsvärdet på andelarna i dotterföretaget B 26 000 + 7 200=33 200.
Anskaffningsvärdet på As kvarvarande innehav i intresseföretaget B är 40 % × 33 200=13 280.
Redovisad realisationsvinst i den juridiska personen A är 30 000 – (33 200 – 13 280)=10 080.

Omvärdering av andelarna i B
I koncernredovisningen är B nu ett intresseföretag i stället för ett dotterföretag och värdet på det kvarvarande innehavet (40 %) ska omvärderas till verkligt värde vid försäljningstidpunkten. Eftersom 60 % av innehavet sålts för 30 000 kan verkligt värde på det kvarvarande innehavet bestämmas till (30 000/0,60) × 40 % = 20 000.

Eftersom anskaffningsvärdet i den juridiska personen är 13 280 och anskaffningsvärdet i koncernen 20 000 justeras värdet i koncernbalansräkningen med 6 720.

Justering av eget kapital
Eget kapital i koncernbalansräkningen justeras med vinsten vid försäljningstillfället. Vinsten består dels av realisationsvinsten i koncernredovisningen, dels av vinsten som uppstår vid omvärderingen av innehavet i B.

Försäljningspris	30 000	
60 % av Bs värde i koncernen innan försäljningen	− 10 500	1)
Realisationsvinst	19 500	
Verkligt värde	20 000	
40 % av Bs värde i koncernen innan försäljningen	− 7 000	2)
Omvärderingsvinst	13 000	

Total vinst i koncernredovisningen	32 500

I koncernen är Bs värde innan försäljningen:

Tillgångar minus skulder	14 000
Övervärde mark	5 000
Uppskjuten skatt	− 1 500
Summa	17 500

1) 60 % × 17 500=10 500
2) 40 % × 17 500=7 000

Eftersom realisationsvinsten i den juridiska personen är 10 080 och realisationsvinsten i koncernen 19 500 justeras det egna kapitalet i koncernbalansräkningen med 9 420.

Det egna kapitalet justeras också med omvärderingsvinsten på 13 000.

Även den tidigare resultatpåverkan på grund av fem års goodwillavskrivningar avseende majoriteten samt den negativa egetkapitaleffekten för majoriteten av det ytterligare förvärvet år 5 justeras i eget kapital: 12 000 + 3 700=15 700.

I samband med försäljningen av B ökade posten Övriga tillgångar med försäljningspriset minskats med amorteringen: 30 000 – 8 000= 22 000.
Köpet av C innebar att tillgångarna i A minskade med 10 000 men samtidigt ökade koncernens tillgångar med lika mycket då tillgångarna i C uppgick till 10 000.

Redovisa så här i koncernbalans-räkningen

	Koncern BR före förs. av B och köp av C	Förs. av 60 % av B Köp av C	Koncern BR efter förs. av B och köp av C
Mark	11 000	− 11 000	0
Andelar i B		20 000	20 000
Övriga tillgångar	18 000	22 000	40 000
	29 000	31 000	60 000
EK	20 300	32 500	52 800
Uppskjuten skatteskuld	1 500	− 1 500	0
Lån	7 200	0	7 200
	29 000	31 000	60 000

Redovisa så här i koncernbalans-räkningen utifrån de juridiska personerna

	BR A	BR C	Eliminering C	Eliminering och om-värdering B	Koncern BR efter försäljning och förvärv
Andelar i B	13 280			6 720	20 000
Andelar i C	10 000		− 10 000		0
Övriga tillgångar	30 000	10 000			40 000
	53 280	10 000	− 10 000	6 720	60 000
EK	46 080 (varav reavinst 10 080)	10 000	− 10 000	9 420	
				13 000	
				− 15 700	52 800
Lån	7 200				7 200
	53 280	10 000	− 10 000	6 720	60 000

Bilaga 1 – Definitioner

I denna bilaga har de begrepp som är definierade i vägledningen samlats. Av andra kolumnen framgår i vilken punkt begreppet är definierat. I de fall ett begrepp är definierat i kommentartext står hänvisningen inom parentes. Några begrepp är endast definierade i bilagan. De är märkta med en stjärna.

I kapitlen är det definierade begreppet i fetstil första gången begreppet förekommer i punkten. I kommentartexten är ett begrepp i fetstil första gången det förekommer i kommentaren om begreppet inte förekommer i fetstil i en punkt i det aktuella kapitlet.

Begrepp	**AR (Kom)**	**Definition**
Affärsdagen	12.17	Den dag då **företaget** ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en **tillgång**.
Aktierelaterade ersättningar	26.2	Ersättningar till parter, inklusive anställda, som levererat varor eller tjänster till **företaget** där ersättningen regleras antingen med företagets **egetkapitalinstrument** eller med kontanter (eller andra tillgångar) till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets egetkapitalinstrument.
Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument	26.3	Ersättningar genom vilka **företaget** förvärvar varor eller tjänster som ersättning för företagets **egetkapitalinstrument**.
Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter	26.4	Ersättningar genom vilka **företaget** förvärvar varor eller tjänster genom att ådra sig skulder till leverantören av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets **egetkapitalinstrument**.
Aktiv marknad	12.25	En aktiv marknad existerar när följande villkor är uppfyllda: • Handeln avser likartade produkter. • Intresserade köpare och säljare finns normalt. • Information om priserna är allmänt tillgängliga.
Aktuell skatt	29.4	**Inkomstskatt** för innevarande räkenskapsår som avser årets **skattepliktiga resultat** och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.

Avistaköp eller avistaförsäljning	12.16	Köp eller försäljning av en **finansiell tillgång** som görs enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den generella tidsram som fastställts av regelverk eller praxis på den berörda marknaden.
Avgiftsbestämda planer	28.8	Planer för **ersättningar efter avslutad anställning** enligt vilka ett **företag** betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.
Avskrivning	17.12	En systematisk periodisering av en **tillgångs avskrivningsbara belopp** över dess **nyttjandeperiod**.
Avskrivningsbart belopp	17.14	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 den **finansiella rapporten** avser.
Bestämmande inflytande	9.2	En rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.
Biologiska tillgångar	34.2	Levande djur och levande växter.
Bruttoinvestering i ett leasingavtal	20.16	Summan av • de **minimileaseavgifter** som leasegivaren erhåller enligt ett **finansiellt leasingavtal**, och • eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.

Derivatinstrument	11.8	Ett **finansiellt instrument** som uppfyller följande kriterier: • Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna. • Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer. • Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt.
Effektivränta	11.11	Den räntesats som diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under det **finansiella instrumentets** förväntade löptid till instrumentets **redovisade värde**.
Effektivräntemetoden	11.12	En metod för beräkning enligt vilken ränteintäkten eller räntekostnaden ett räkenskapsår är lika med den **finansiella tillgångens** eller **finansiella skuldens** redovisade värde vid räkenskapsårets början multiplicerat med **effektivräntan**.
Eget kapital	2.14	Skillnaden mellan redovisade **tillgångar** och redovisade **skulder**.
Egetkapitalinstrument	22.3	Varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags **tillgångar** efter avdrag för alla dess **skulder**.
Entreprenadavtal	23.10	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	28.6	**Ersättningar till anställda** som utgår efter avslutad anställning med undantag av **ersättningar vid uppsägning**.
Ersättningar till anställda	28.2	Alla former av ersättningar som ett **företag** lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.
Ersättningar vid uppsägning	28.25	**Ersättningar till anställda** som lämnas på grund av • **företagets** beslut att avsluta en anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller

		• en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.
Eventualförpliktelse	21.14	• En möjlig förpliktelse 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, 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.
Eventualtillgång	21.15	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.
Fel	10.11	Utelämnande eller felaktighet i de **finansiella rapporterna** för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, **tillförlitlig** information som • fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna avgavs, och • rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats när de finansiella rapporterna upprättades och utformades.
Finansiell rapport	3.2	En **koncernredovisning** eller en årsredovisning.
Finansiell skuld	11.6	En **skuld** som innebär en avtalsenlig skyldighet att • erlägga kontanter eller en annan **finansiell tillgång** till en annan part, eller • byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga.
Finansiell tillgång	11.5	En **tillgång** i form av • kontanter, • en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan part, • en avtalsenlig rätt att byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller

		• **egetkapitalinstrument** utgivna av ett annat företag.
Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel	12.5	Finansiella tillgångar eller finansiella skulder som • förvärvades eller uppkom med syfte att säljas eller återköpas på kort sikt, • vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med finansiella instrument som förvaltades tillsammans och för vilka det fanns ett nyligen uppvisat mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller • är **derivatinstrument** och som inte har identifierats som ett säkringsinstrument enligt punkterna 12.51–12.56 och ingår i en säkringsredovisning.
Finansiella tillgångar som kan säljas	12.9	Finansiella tillgångar som företaget antingen klassificerat i denna värderingskategori eller som inte kan hänföras till någon av de övriga värderingskategorierna i punkt 12.4 a–c.
Finansiellt garantiavtal	11.7	Ett **finansiellt instrument** enligt vilket utställaren av garantin ska ersätta innehavaren av garantin för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en viss gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för en **finansiell skuld**.
Finansiellt instrument	11.4	Varje form av avtal som ger upphov till en **finansiell tillgång** hos en part och en **finansiell skuld** eller ett **egetkapitalinstrument** hos en annan part. Avtalet behöver inte ha medfört någon betalning.
Finansiellt leasingavtal	20.3	Ett **leasingavtal** enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en **tillgång** i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.
Finansieringsverksamhet	7.7	Åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av **företagets eget kapital** och upplåning.
Forskning	18.10	Planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.
Företag	1.1	En fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078). Med företag avses i detta allmänna råd även en koncern.

Förlustkontrakt	21.3	Ett kontrakt där **företagets** oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet. Med oundvikliga utgifter avses det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.
Förmånsbestämda planer	28.9	Andra planer för **ersättningar efter avslutad anställning** än **avgiftsbestämda planer**.
Förstagångstillämpare	35.3	Ett **företag** som första gången tillämpar detta allmänna råd vid upprättandet av en **finansiell rapport**.
Förvaltningsfastighet	16.2	En fastighet som innehas av en ägare eller en leasetagare enligt ett **leasingavtal** i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.
Förvaltningstillgångar	28.10	**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**.
Förvärvstidpunkten	19.5	Den tidpunkt då förvärvaren får **bestämmande inflytande** över den förvärvade enheten.
Gemensamt bestämmande inflytande	15.3	Föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det **bestämmande inflytandet** över en ekonomisk verksamhet.
Geografisk marknad	8.19	Ett visst land eller en grupp länder där **företaget** har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter.
Goodwill	19.13	Den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade

		enheten är högre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.
Händelser efter balansdagen	32.2	Såväl gynnsamma som ogynnsamma händelser, vilka inträffat mellan **balansdagen** och den dag då den **finansiella rapporten** är upprättad.
IFRS-företag	1.2	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	18.2	En icke-monetär tillgång utan fysisk form.
Inbäddat derivat	12.75	En del av ett avtal som också omfattar ett värdkontrakt som inte är ett **derivatinstrument**, vilket innebär att vissa av avtalets **kassaflöden** varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivatinstrument.
Informell förpliktelse	21.6	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 att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.
Ingångsbalansräkning	35.6	En balansräkning per **tidpunkten för övergång**.
Inkomstskatter	29.2	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	2.16	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.
Investeringar som hålls till förfall	12.6	**Finansiella tillgångar** som inte är **derivatinstrument** och som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som företaget har både avsikt och förmåga att hålla till förfall.

Investeringsverksamhet	7.6	Förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet **likvida medel**.
Joint venture	15.2	Ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett **gemensamt bestämmande inflytande** över verksamheten.
Jord- och skogsbruksprodukter	34.2	De skördade produkterna av **företagets biologiska tillgångar**.
Jord- och skogsbruksverksamhet	34.2	Ett **företags** biologiska omvandling och skörd av **biologiska tillgångar** för försäljning eller för omvandling till **jord- och skogsbruksprodukter** eller till nya biologiska tillgångar.
Kassaflöden	7.3	In- och utflöden av **likvida medel**.
Kassaflödesanalys	7.2	Innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av ett **företags likvida medel**. Räkenskapsårets kassaflöden ska hänföras till kategorierna **löpande verksamhet, investeringsverksamhet** eller **finansieringsverksamhet**.
Kassagenererande enhet	27.4	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.
Kontrakt som verkställs längre fram	21.2	Kontrakt där inte någon av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.
Kortfristiga ersättningar	28.3	**Ersättningar till anställda** som förfaller till betalning inom tolv månader efter **balansdagen** det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.
Kostnad	2.17	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	20.2	Ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en **tillgång** i utbyte mot betalning.
Leasingavtalets implicita ränta	20.7	Den diskonteringssats som för leasegivaren vid **leasingavtalets** ingående resulterar i att summan av **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna** och ej garanterat restvärde överensstämmer med summan av det **verkliga värdet** för det leasade objektet och leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.
Legal förpliktelse	21.5	En förpliktelse till följd av • ett kontrakt, • lagstiftning, eller • annan laglig grund.
Likvida medel	7.4	• 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.
Likviddagen	12.18	Den dag då en **tillgång** levereras.
Lånefordringar och kundfordringar	12.8	**Finansiella tillgångar** som har fastställda eller fastställbara betalningar men som inte är **derivatinstrument**.
Låneutgifter	25.2	Ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital.
Löpande verksamhet	7.5	Utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än **investeringsverksamhet** och **finansieringsverksamhet**.
Marginell låneränta	20.8	Den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande **leasingavtal**.
Materiell anläggningstillgång	17.2	En fysisk tillgång som **företaget** innehar för • produktion eller distribution av varor eller tjänster, • uthyrning till andra, • administrativa ändamål, eller • långsiktigt investeringsändamål.

Minimileaseavgifter	20.6 20.17	För leasetagaren • de betalningar, exklusive **variabla avgifter**, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av denne närstående företag, och för leasegivaren • de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuella restvärden som garanterats av leasetagaren eller denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.
Minoritetsintresse	9.5A	Ett innehav utan bestämmande inflytande enligt 7 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554).
Monetära poster	30.5	Kassamedel samt **tillgångar** och **skulder** som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.
Negativ goodwill	19.15	Den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är lägre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.
Nettoinvestering i ett leasingavtal	20.16	**Bruttoinvesteringen i ett leasingavtal** diskonterat till **leasingavtalets implicita ränta**.
Nuvärde	*	Det diskonterade värdet av framtida **kassaflöden**.
Nyttjandeperiod	17.16	• Den period under vilken en **tillgång** förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller • det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.
Nyttjandevärdet	27.7	**Nuvärdet** av framtida **kassaflöden** som en **tillgång** eller en **kassagenererande enhet** väntas ge upphov till.
Oberoende verksamhetsgren	8.18	En del av ett **företags** verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.

Offentliga bidrag	24.2	Stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas 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	20.3	Ett **leasingavtal** som inte är ett **finansiellt leasingavtal**.
Praktiskt ogenomförbart	21.19	Ett krav är praktiskt ogenomförbart om **företaget** inte kan uppfylla det trots varje rimlig ansträngning 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 när den **finansiella rapporten** upprättas och utformas.
Redovisningsvaluta	(30)	Den valuta i vilken **företaget** upprättar sin **finansiella rapport**.
Relevans	2.10	Informationen i en **finansiell rapport** 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	17.15	Det belopp ett **företag** förväntas erhålla för en **tillgång** efter **nyttjandeperiodens** slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.
Resultat	2.15	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	19.2	En transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare får det **bestämmande inflytandet** över en eller flera **verksamheter/rörelser** (de förvärvade enheterna).
Sammansatta finansiella instrument	11.61	**Finansiella instrument** som består av en fordran eller en **skuld** i kombination med ett eller flera **derivatinstrument**.
Samägare	15.4	Delägare i ett **joint venture**.
Sannolikt	2.19	Sannolikt innebär att något är mer troligt än inte.
Skattekostnad/ skatteintäkt	29.3	Summan av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt**.
Skattepliktigt resultat	29.5	Det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av **aktuell skatt** enligt gällande skatteregler.
Skuld	2.13	En befintlig förpliktelse för **företaget** till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.
Säkringsförhållandets effektivitet	12.49	I vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts värde eller förändringar i **kassaflöden**, som är hänförliga till en säkrad risk, uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets värde eller kassaflöden.
Temporär skillnad	29.14	Skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en **tillgång** eller en **skuld**.
Tidpunkten för övergång	35.7	Första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett **företag** upprättar fullständig jämförande information enligt detta allmänna råd.
Tilldelningstidpunkt	26.10	Den tidpunkt då ett företag ingår ett avtal om **aktierelaterade ersättningar**.
Tillförlitlig	2.9	Informationen i en **finansiell rapport** är tillförlitlig om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel.
Tillgång	2.12	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	23.9	Ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt **entreprenadavtal**.
Uppdrag till fast pris	23.12	Ett **uppdrag** som inte är ett **uppdrag på löpande räkning**.
Uppdrag på löpande räkning	23.11	Ett **uppdrag** där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.
Upplupet anskaffningsvärde	11.10	För en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** är upplupet anskaffningsvärde det **finansiella instrumentets** förväntade **kassaflöden** diskonterade med den **effektivränta** som beräknades vid anskaffningstillfället.
Uppskjuten skatt	29.11	**Inkomstskatt** för **skattepliktigt resultat** avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.
Uppskjuten skattefordran	29.12	Representerar en reduktion av framtida **inkomstskatt** som hänför sig till • avdragsgilla temporära skillnader, • skattemässiga underskottsavdrag, och • andra outnyttjade skatteavdrag.
Uppskjuten skatteskuld	29.13	**Inkomstskatt** som hänför sig till skattepliktiga **temporära skillnader** och som ska regleras i framtiden.
Utlandsverksamhet	30.10	Ett dotterföretag, intresseföretag, **joint venture** eller filial där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet.
Utländsk valuta	30.2	Annan valuta än **företagets redovisningsvaluta**.
Utveckling	18.10	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	20.10	Den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit.

Varor i lager	13.2	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	2.20	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.
Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader	27.6	Det pris som ett **företag** beräknar kunna erhålla 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/rörelse	19.3	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 till deltagare.
Värdepappersportfölj	11.9	Ett innehav av ett flertal **finansiella instrument** som handlas på en **aktiv marknad** och som innehas för riskspridning.
Värdering	(2)	Värdering innebär att fastställa det belopp till vilket ett företag ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i en **finansiell rapport**.
Återvinningsvärdet	27.5	Det högsta av **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** och **nyttjandevärdet**.
Ägare	22.4	Innehavare av **finansiella instrument** som klassificerats som **eget kapital** i det ägda företagets redovisning.
Ändrad uppskattning och bedömning	10.8	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 finansiella skulder	12.10	**Finansiella skulder** som **företaget** inte har klassificerat i värderingskategorin Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel.
Övriga långfristiga ersättningar	28.23	**Ersättningar till anställda** som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter **balansdagen** det år

		som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.