Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Årsredovisning och koncernredovisning

Uppdaterad 2012-12-06
Inledning........................................................................................................................................... 8

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2012:1) och kommentarer ................................. 10
Kapitel 1 – Tillämpning .............................................................................................................. 10
Definitioner .................................................................................................................................... 10
Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd? ................................................................. 10
Tillämpning av detta allmänna råd .................................................................................... 12
Kapitel 2 – Begrepp och principer ...................................................................................... 14
Tillämpningsområde .................................................................................................................. 14
Grundläggande principer ......................................................................................................... 14
Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader .......................................................................... 18
Värderingsgrunder .................................................................................................................... 21
Kapitel 3 – Utformning av de finansiella rapporterna och förvaltningsberättelsens innehåll .................................................................................................................................................................................................................................................. 23
Tillämpningsområde .................................................................................................................. 23
Utformning ................................................................................................................................ 23
Förvaltningsberättelsens innehåll ........................................................................................... 26
Redovisning i juridisk person ............................................................................................... 31
Kapitel 4 – Balansräkning ..................................................................................................... 33
Tillämpningsområde .................................................................................................................. 33
Balansräkningens uppställningsform och innehåll ............................................................... 34
Klassificering av tillgångar och skulder ............................................................................. 38
Eget kapital i koncernbalansräkningen .............................................................................. 39
Ställda säkerheter .................................................................................................................... 40
Redovisning i juridisk person ............................................................................................... 41
Kapitel 5 – Resultaträkning ................................................................................................. 42
Tillämpningsområde .................................................................................................................. 42
Resultaträkningens uppställningsform och innehåll ............................................................... 42
Kapitel 6 – Förändring i eget kapital .................................................................................. 45
Tillämpningsområde .................................................................................................................. 45
Specifikation av förändringar i eget kapital ........................................................................ 45
Redovisning av tillskott och koncernbidrag i juridisk person ........................................ 47
Omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar .............................. 47
Kapitel 7 – Kassaflödesanalys .............................................................................................. 48
Tillämpningsområde och definitioner ................................................................................ 48
Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten ........................................ 51
Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten 52
Kassaflöden i utländsk valuta ............................................................................................... 52
Räntor och utdelningar ......................................................................................................... 52
Inkomstskatter ....................................................................................................................... 53
Transaktioner som inte medför betalningar ...................................................................... 53
Upplysningar .......................................................................................................................... 53
Redovisning i juridisk person ............................................................................................... 54
Kapitel 8 – Noter ...................................................................................................................... 54
Tillämpningsområde .................................................................................................................. 54
<table>
<thead>
<tr>
<th>Kapitel 9 – Koncernredovisning och andelar i dotterföretag</th>
<th>62</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Tillämpningsområde</td>
<td>62</td>
</tr>
<tr>
<td>Koncernredovisning</td>
<td>63</td>
</tr>
<tr>
<td>Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person</td>
<td>69</td>
</tr>
<tr>
<td>Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel</td>
<td>71</td>
</tr>
<tr>
<td>Tillämpningsområde</td>
<td>71</td>
</tr>
<tr>
<td>Byte av redovisningsprincip</td>
<td>72</td>
</tr>
<tr>
<td>Ändrad uppskattning och bedömning</td>
<td>74</td>
</tr>
<tr>
<td>Rättelse av fel</td>
<td>74</td>
</tr>
<tr>
<td>Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet</td>
<td>76</td>
</tr>
<tr>
<td>Tillämpningsområde</td>
<td>76</td>
</tr>
<tr>
<td>Byte av redovisningsprincip</td>
<td>77</td>
</tr>
<tr>
<td>Definitioner</td>
<td>77</td>
</tr>
<tr>
<td>När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?</td>
<td>79</td>
</tr>
<tr>
<td>Värdering vid det första redovisningstillfället</td>
<td>79</td>
</tr>
<tr>
<td>Värdering efter det första redovisningstillfället</td>
<td>81</td>
</tr>
<tr>
<td>Borttagande från balansräkningen</td>
<td>85</td>
</tr>
<tr>
<td>Säkringsredovisning</td>
<td>86</td>
</tr>
<tr>
<td>Sammansatta finansiella instrument</td>
<td>91</td>
</tr>
<tr>
<td>Upplysningar</td>
<td>92</td>
</tr>
<tr>
<td>Redovisning i juridisk person</td>
<td>93</td>
</tr>
<tr>
<td>Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade enligt 4 kap. 14 a–</td>
<td>93</td>
</tr>
<tr>
<td>14 e §§ årsredovisningslagen</td>
<td>93</td>
</tr>
<tr>
<td>Tillämpningsområde</td>
<td>93</td>
</tr>
<tr>
<td>Byte av redovisningsprincip</td>
<td>96</td>
</tr>
<tr>
<td>Värderingsskategorier</td>
<td>96</td>
</tr>
<tr>
<td>När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?</td>
<td>99</td>
</tr>
<tr>
<td>Värdering vid det första redovisningstillfället</td>
<td>99</td>
</tr>
<tr>
<td>Värdering efter det första redovisningstillfället</td>
<td>100</td>
</tr>
<tr>
<td>Verkligt värde</td>
<td>101</td>
</tr>
<tr>
<td>Nedskrivningar</td>
<td>105</td>
</tr>
<tr>
<td>Borttagande från balansräkningen</td>
<td>106</td>
</tr>
<tr>
<td>Säkringsredovisning</td>
<td>107</td>
</tr>
<tr>
<td>Inbäddade derivat</td>
<td>113</td>
</tr>
<tr>
<td>Upplysningar</td>
<td>114</td>
</tr>
<tr>
<td>Redovisning i juridisk person</td>
<td>115</td>
</tr>
<tr>
<td>Kapitel 13 – Varulager</td>
<td>116</td>
</tr>
<tr>
<td>Tillämpningsområde och definition</td>
<td>116</td>
</tr>
<tr>
<td>Värdering</td>
<td>116</td>
</tr>
<tr>
<td>Upplysningar</td>
<td>123</td>
</tr>
<tr>
<td>Redovisning i juridisk person</td>
<td>123</td>
</tr>
<tr>
<td>Kapitel 14 – Intresseföretag</td>
<td>123</td>
</tr>
<tr>
<td>Tillämpningsområde</td>
<td>123</td>
</tr>
<tr>
<td>Koncernredovisning</td>
<td>124</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Kapitel 15 – Joint venture ........................................... 130
Tillämpningsområde........................................... 130
Gemensamt styrda verksamheter................................. 131
Gemensamma tillgångar........................................... 131
Gemensamt styrda företag i koncernredovisningen................................. 132
Upplysningar.......................................................... 134
Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i juridisk person........ 135
Kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter....................... 136
Tillämpningsområde........................................... 136
Definition och klassificering....................................... 136
Upplysningar.......................................................... 137
Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar ......................... 138
Tillämpningsområde........................................... 138
Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?........ 138
Redovisning till bestämd mängd och fast värde............................... 139
Värdering vid det första redovisningstillfället............................... 140
Värdering efter det första redovisningstillfället............................... 142
Borttagande från balansräkningen ......................................... 145
Upplysningar.......................................................... 146
Redovisning i juridisk person........................................... 146
Kapitel 18 – Immateriella tillgångar utom goodwill....................... 147
Tillämpningsområde........................................... 147
Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?.............. 148
Värdering vid det första redovisningstillfället............................... 152
Värdering efter det första redovisningstillfället............................... 154
Borttagande från balansräkningen ......................................... 157
Upplysningar.......................................................... 158
Redovisning i juridisk person........................................... 159
Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill................................. 159
Tillämpningsområde........................................... 159
Redovisning av rörelseförvärv........................................... 161
Kapitel 20 – Leasingavtal ........................................... 170
Tillämpningsområde........................................... 170
Klassificering av leasingavtal.......................................... 170
Leasetagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal........ 171
Leasetagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal..... 173
Leasegivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal........ 174
Leasegivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal..... 176
Sale-and-lease-back-transaktioner......................................... 177
Redovisning i juridisk person........................................... 178
Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar........ 178
Tillämpningsområde........................................... 178
Avsättningar......................................................... 179
Ansvarsförbindelser................................................... 183
Eventualtillgångar..................................................... 183
Kapitel 22 – Skulder och Eget kapital ................................................................. 185
Tillämpningsområde......................................................................................... 185
Klassificering ............................................................................................... 186
Redovisning................................................................................................. 187
Kapitel 23 – Intäkter ....................................................................................... 189
Tillämpningsområde......................................................................................... 189
Värdering av intäkter ................................................................................... 190
Identifiering av en transaktion ................................................................ 191
Försäljning av varor ..................................................................................... 191
Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal ........................................................... 192
Ränta, royalty och utdelning ....................................................................... 195
Upplysningar ............................................................................................... 196
Redovisning i juridisk person ................................................................. 196
Kapitel 24 – Offentliga bidrag ...................................................................... 198
Tillämpningsområde......................................................................................... 198
Redovisning av offentliga bidrag ................................................................. 199
Upplysningar ............................................................................................... 199
Redovisning i juridisk person ................................................................. 200
Kapitel 25 – Låneutgifter ............................................................................. 200
Tillämpningsområde......................................................................................... 200
Redovisning................................................................................................. 200
Upplysningar ............................................................................................... 202
Redovisning i juridisk person ................................................................. 202
Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar .................................................. 202
Tillämpningsområde och definitioner ......................................................... 202
Redovisning................................................................................................. 203
Värdering....................................................................................................... 203
Koncernplaner ............................................................................................. 207
Sociala avgifter............................................................................................. 207
Upplysningar ............................................................................................... 207
Kapitel 27 – Nedskrivningar ....................................................................... 208
Tillämpningsområde......................................................................................... 208
Nedskrivning ............................................................................................... 208
Återföring av en nedskrivning ................................................................... 213
Särskilt om goodwill ................................................................................... 214
Upplysningar ............................................................................................... 215
Kapitel 28 – Ersättningar till anställda ....................................................... 215
Tillämpningsområde och definition ........................................................... 215
Kortfristiga ersättningar ........................................................................... 216
Ersättningar efter avslutad anställning ....................................................... 217
Övriga långfristiga ersättningar ................................................................. 221
Ersättningar vid uppsägning ...................................................................... 221
Koncernplaner ............................................................................................. 222
Upplysningar ............................................................................................... 222
Redovisning i juridisk person ................................................................. 223
Kapitel 29 – Inkomstskatter ........................................................................ 224
Kapitel 37 – Särskilda regler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar ................................................................. 254
Tillämpningsområde .............................................................................. 254
Förvaltningsberättelse ........................................................................ 254
Balansräkning ...................................................................................... 255
Resultaträkning .................................................................................. 255
Förändring i eget kapital ...................................................................... 255
Kassaflödesanalys .............................................................................. 255
Medlemsavgifter, gåvor och erhållna bidrag ........................................ 255
Lämnade bidrag .................................................................................. 257
Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för det ideella ändamålet .. 258
Upplysningar ...................................................................................... 259
Redovisning i juridisk person ............................................................... 260
Ikraftträdande ...................................................................................... 261
Exempel ............................................................................................... 262
Exempel 1 Kassaflödesanalys (indirekt metod) ..................................... 262
Kassaflödesanalys .............................................................................. 266
Tilläggsupplysningar ........................................................................ 266
Exempel 2 Kassaflödesanalys (direkt metod) ..................................... 268
Kassaflödesanalys .............................................................................. 269
Exempel 3 Rörelseförvärv (80 %) ................................................................ 270
Exempel 4 Rörelseförvärv (förvärv av ytterligare andelar) .............. 272
Exempel 5 Avyttring av andelar i dotterföretag .................................. 275
Bilaga 1 – Definitioner ........................................................................ 279
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).


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. BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2). Värderingsreglerna är samma för alla som tillämpar K3. Vad gäller tilläggsupplysningar behöver dock mindre företag som tillämpar K3 normalt inte lämna upplysningar som enligt ÅRL endast behöver lämnas av större företag.


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 istället 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)
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


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. företag: en fysisk eller juridisk person som direktt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,
2. andelar: aktier och andra andelar i juridiska personer,
3. nettoomsättning: 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. större företag:
   – företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev 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. mindre företag: företag som inte är större företag,
6. större koncerner:
   – koncerner i vilka moderföretagets eller något av dotterföretagens andelar, teckningsoptioner.
eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet 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 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.

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. 6 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2010:848)

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 Årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1).

b) Bokföringsnämndens allmänna råd Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (BFNAR 2009:1).

c) Rådet för finansiell rapporterings rekommendation Redovisning för juridiska personer (RFR 2).

Ett företag som är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) och som har en annan associationsform än aktiebolag eller ekonomisk förening behöver inte tillämpa detta allmänna råd.

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 om gränsvärden (BFNAR 2006:11).

Bestämmelser om privata respektive publika aktiebolag finns i ABL. Ett publikt aktiebolag som är ett mindre företag får inte välja att tillämpa BFNAR 2008:1 beroende på den möjlighet till spridning av aktier m.m. som ges enligt ABL och de högre krav på årsredovisningen som ställs.

När hela K-projektet är färdigt kommer det att finnas förenklade regelverk även för t.ex. handelsbolag och stiftelser som är mindre företag. Till dess får mindre företag som inte är aktiebolag eller ekonomisk förening välja att tillämpa äldre normgivning från BFN och Redovisningsrådet i stället för det allmänna rådet.

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, om inte annat anges (se punkt 29.33). 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.

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

Även vid tillämpning av punkt 1.5 gäller att informationen i den finansiella rapporten ska vara begriplig, tillförlättsvärdefull, 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 om fusion av helägt aktiebolag (BFNAR 1999:1) och redovisning av fusion (BFNAR 2003:2).

**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**

**Lagtext**

2 kap. 4 § ÅRL

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

1. Företaget skall förutsätta fortsätta sin verksamhet.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
   a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
   b) hänsyn skall 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 skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av skall värderas var för sig.

Kommentar

När en finansiell rapport upprättas ska hänsyn tas till ett antal grundläggande redovisningsprinciper. Vissa av principerna framgår av 2 kap. 4 § ÅRL. Enligt 7 kap. 7 § ÅRL tillämpas 2 kap. 4 § även för koncernredovisningen.

Fortlevnadsprincipen

Allmänt råd

2.2 Ett företag ska, när en finansiell rapport upprättas, bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om det vid bedömningen föreligger eller förutses händelser eller förhållanden som medför betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska upplysning lämnas om skälen för tvivlen.

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 upplysning lämnas om detta (se punkt 3.8).

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 fotgets 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).
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 innebörds framför juridisk form

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

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


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  Informationen i en finansiell rapport är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen.

Kommentar Informationens relevans påverkas av dess karaktär, väsentlighet och aktualitet.

Vid bedömningen av om en post är väsentlig bör postens eller felets relativa storlek beaktas samt hänsyn tas till de aktuella förhållandena i det enskilda fallet. 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 nytta 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.

**Tillgångar**

**Allmänt råd**

2.12 En **tillgång** är en resurs över vilken **företaget** har det **bestämmande inflytande** 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.


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 utflode av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.

**Kommentar**

Ett viktigt kännetecken på en skuld är att företaget har en befintlig förpliktelse att agera eller presteras 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 harrör från ett företags agerande genom att företaget på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett aktuellt uttalande som tillräckligt utfört 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 prestationssätt 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 direkta 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 anläggningsstillgångar 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, uppkommen 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

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
Underlätenhet 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 utflode 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 avges (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 tilläggsupplysningar eller kompletterande uppställningar upplysa om poster som motsvarar definitionen på en tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad men som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balans- eller resultaträkningen, t.ex. när kännedom om posten bedöms vara relevant för 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 värden 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 **ansvarsförbindelse** 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 kunnga 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

<table>
<thead>
<tr>
<th>Värderingsgrund</th>
<th>Redovisning</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Anskaffningsvärdet</td>
<td>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).</td>
</tr>
<tr>
<td>Återanskaffningsvärdet</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Försäljningsvärdet</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Nuvärde</td>
<td>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.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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 mening och andra stycket, 5–7 §§, 3 kap. 5 § och 6 kap. 1 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 skall bestå av
1. en koncernbalansräkning,
2. en koncernresultaträkning,
3. noter,
4. en förvaltningsberättelse, och

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 en rapport över förändring i eget kapital, placeras rapporten efter koncernbalansräkningen.

Kommentar Ett företag kan antingen specificera årets förändring av eget kapital som en not eller som en rapport över förändring i eget kapital, se punkt 6.2.

Enligt punkt 7.1 andra stycket avses med kassaflödesanalys detsamma som finansieringsanalys.

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**

- 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)

- 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**

- 7 kap. 7 § ÅRL\(^1\)
  - För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:
    - 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
    - 5 § om språk och form,
    - 6 § om valuta, och
    - 7 § om undertecknande.
  - I koncernredovisningen skall beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning. Lag (2000:34)

- 2 kap. 5 § ÅRL
  - Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska. Lag (2008:89)

- 2 kap. 6 § ÅRL
  - Beloppen i årsredovisningen skall 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). I så fall skall upplysning om omräkningskursen lämnas i en not.
  - Vid byte av redovisningsvaluta skall 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 skall utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret. Lag (2000:34)

- 2 kap. 7 § ÅRL

---

\(^1\) Andra grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § ÅRL behandlas i kapitel 2.
I aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsett, 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 samt 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 avancerad elektronisk signatur enligt lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer.

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 (2009:702)

---

**Allmänt råd**

**3.4** Den **finansiella rapportens** undertecknande enligt 7 kap. 7 § och 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras av dem som innehar respektive befattning när rapporten avges.

Dagen för undertecknande ska vara densamma som den dag rapporten avges, dvs. den dag den beslutas.

---

**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 skall beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

--- Lag (2006:871)

**Allmänt råd**

**3.5** Jämförelsetal ska, utöver dem som ska lämnas enligt 7 kap. 8 § fjärde meningen och 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), även lämnas i samtliga noter med undantag av noten om **redovisningsprinciper** och noten till **eget kapital**.

**Företaget** ska lämna jämförande information i förvaltningsberättelsen när det behövs för att förstå den **finansiella rapporten**.

**Identifiering av finansiella rapporter**

**Allmänt råd**

**3.6** Den **finansiella rapporten** ska, i förekommande fall, innehålla följande information:

a) Det rapporterande **företagets** firma.

b) Den tidigare firman om företaget bytt firma under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut.

c) Det rapporterande företagets organisationsnummer.
d) Det rapporterande företagets säte.

e) Huruvida den finansiella rapporten avser en koncern eller ett enskilt företag.

f) **Balansdag** och det räkenskapsår som den finansiella rapporten upprättas för.

g) **Redovisningsvaluta**.

h) Den mätenhet med vilken beloppen är angivna i den finansiella rapporten.

---

**Förvaltningsberättelsens innehåll**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Lagtext</th>
<th>7 kap. 31 § första stycket ÅRL</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>---</td>
<td>Lag (2009:34)</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Lagtext</th>
<th>6 kap. 1 § ÅRL</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>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.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Upplysningar ska även lämnas om</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>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,</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut,</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3. företagets förväntade framtidiga utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>5. företagets filialer i utlandet,</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>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,</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>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,</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>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</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, ska det även lämnas följande upplysningar avseende användningen av finansiella instrument:</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning jämnt, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säringsredovisning används, tillämpade principer för särkring, och</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2. exponering för prissaker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>
| Utöver sådan information som ska lämnas enligt första–tredje styckena ska förvaltningsberättelsen innehålla sådana icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver
verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte mindre företag. Lag (2010:1515)

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.

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 gångra 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 ägarstruktur.

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 eller efter räkenskapsåret (se även kapitel 32). 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 tioprosent 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.

**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 2 kap. 4 § andra 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.


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

**Kommentar**
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 ersättningskapital 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 jämtte, för varje viktig typ av planerad affärshandling 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.
Icke-finansiella upplysningar

Kommentar

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

Det avgörande är inte vilken bedömning företaget själv 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**

6 kap. 3 § ÅRL

Ekonomiska föreningar skall i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om
1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,
2. summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår enligt
   bestämmelserna i 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och skall inlösas under de nästföljande två
   räkenskapsåren.

Vad som sägs i första stycket 2 gäller också lösenbelopp för medlems andel i en

**Redovisning i juridisk person**

### Årsredovisningens delar

2 kap. 1 § ÅRL

En årsredovisning skall bestå av
1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för ett större företag skall det även ingå en finansieringsanalys. Lag
(2006:871)

#### 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 en
   rapport över förändring i eget kapital placeras rapporten efter
   balansräkningen.

#### Kommentar

Ett företag kan antingen specificera årets förändring av eget kapital som en not
eller som en rapport över förändring i eget kapital, se punkt 6.2.

Enligt punkt 7.1 andra stycket avsedd med kassaflödesanalys detsamma som
finansieringsanalys. Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska det ingå en
finansieringsanalys 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**

2 kap. 2 § ÅRL

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

2 kap. 3 § ÄRL

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**


**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.

Förelägganden 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.


**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
Kratet 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 miljörredovisning. Kopplingen till miljöbalkens regler om tillstånd- 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 § ÅRL

I aktiebolag och ekonomiska föreningar skall i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. I en ekonomisk förening skall, om föreningen är moderföretag, dessutom lämnas uppgift om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen skall föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital. Lag (2005:918)

Allmänt råd

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

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**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Lagtext</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>3 kap. 1 § ÅRL</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Balansräkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen. Lag (1999:1112)</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>3 kap. 3 § första stycket första meningen ÅRL</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Balansräkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. ---</td>
</tr>
<tr>
<td>--- Lag (1999:1112)</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Bilaga 1 ÅRL</strong></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

**TILLGÅNGAR**

A. Tecknat men ej inbetalat kapital

B. Anläggningsstillgångar

I. Immateriella anläggningsstillgångar

1. Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten

2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter

3. Hyresrätter och liknande rättigheter

4. Goodwill

5. Förskott avseende immateriella anläggningsstillgångar

II. Materiella anläggningsstillgångar

1. Byggnader och mark

2. Maskiner och andra tekniska anläggningar

3. Inventarier, verktøy och installationer

4. Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningsstillgångar

III. Finansiella anläggningsstillgångar

1. Andelar i koncernföretag

2. Fordringar hos koncernföretag

3. Andelar i intresseföretag

4. Fordringar hos intresseföretag

5. Andra långfristiga värdepappersinnehav
6. 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)

7. 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
4. Övriga fordringar
5. 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. Överkursfond

III. Uppskrivningsfond

IV. Andra fonder

1. Reservfond
2. Kapitalandelsfond
3. Fond för verkligt värde
4. 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. 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. Leverantörs- skulder
5. Växelskulder
6. Skulder till koncernföretag
7. Skulder till intresseföretag
8. Skatteskulder
9. Övriga skulder
a) Återbetalningspliktiga medel mottagna av allmänheten enligt lagen (2004:299) om
inläningsverksamhet
b) Andra skulder
10. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Poster inom linjen

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser
1. Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser
som redovisas såsom avsättningar, varje slag för sig
2. Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, varje slag för sig

3. Ansvarsförbindelser
   a. Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna och som inte heller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet
   b. Övriga ansvarsförbindelser

   Lag (2005:918)

Kommentar

Av kapitel 28 följer att pensionsförpliktelser inte får redovisas som ansvarsförbindelser.

Lagtext

3 kap. 4 § ÅRL

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform.

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 de är av ringa betydelse 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 (2010:1515)

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

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 redovisar aktuella skattefordringar, uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som egna poster (se punkterna 29.6 och 29.19).
Klassificering av tillgångar och skulder

Lagtext

3 kap. 4 a § ÅRL

Trots bestämmelserna i 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 §§.

Bestämmelserna i 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, och

2. andra företag vars andelar eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Lag (2007:541)

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 företag anskaffar material som ska användas i en process till dess företag 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 anläggningsstillgång** 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 anläggningsstillgång, 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 förfaller 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.

**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 förfaller till betalning 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. 14 § 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) Annat bundet eget kapital.
   c) Fritt eget kapital inklusive årets resultat.

Kommentar Av 7 kap. 14 § ÅRL följer att eget kapital 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 Eget kapitalandelen 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.

Ställda säkerheter

Lagtext 5 kap. 11 § ÅRL
   För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska, om säkerhet har ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om deras art och form.
   Om företaget har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, ska en särskild upplysning lämnas om detta.
   För mindre företag som slår samman poster enligt 3 kap. 4 § femte stycket ska, i stället för vad som föreskrivs i första stycket, anges omfattningen av ställda säkerheter för den sammanslagna posten med uppgift om deras art och form. Lag (2010:1515)

Allmänt råd 4.13 Den upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) beträffande omfattningen av respektive ställd säkerhet ska avse pantens redovisade värde, eller när det gäller
inteckningar, det nominella beloppet av de överlåmnade säkerheterna.

**Kommentar**  
Uttagna pantbrev som inte lämnats som säkerhet redovisas inte.

**Redovisning i juridisk person**

**Eget kapital**

**Lagtext**

3 kap. 5 a § ÅRL  
I ett aktiebolag skall den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under överkursfonden. Lag (2005:556)

**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**

5 kap. 14 § ÅRL  
Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras. Vid förvärv av egna aktier skall fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier skall fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.  
Medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas i egen post

**Lagtext**

5 kap. 15 § ÅRL  
Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras.  
Vad som sägs i första stycket om insats gäller också upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening. Lag (2004:1173)

**Kommentar**  
I juridisk person redovisas eget kapital och obeskattade reserver enligt bilaga 1 till ÅRL (se under rubriken Balansräkningens upptäckningsform och innehåll).

**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

Allmänt 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 skall upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.
--- Lag (1999:1112)

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
13. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
14. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
15. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
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
10. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
11. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
12. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
13. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
14. Extraordinära intäkter
15. Extraordinära kostnader
16. Bokslutsdispositioner
17. Skatt på årets resultat
18. Övriga skatter
19. Årets resultat
Lag (1999:1112)
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)

3 kap. 4 § första–fjärde stycken ÅRL

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform.

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 de är av ringa betydelse 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 (2010:1515)

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

Kommentar

Exempel på delresultat är Rörelseresultat och Resultat efter finansiella poster.

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).

3 kap. 7 § ÅRL


3 kap. 13 § ÅRL

Intäkter och kostnader i annan verksamhet än företagets normala verksamhet skall redovisas som extraordinära intäkter och kostnader.

Större företag skall dessutom specificera extraordinära intäkter och kostnader till storlek och art i en not. Lag (2006:871)
Så gott som alla intäkter och kostnader som påverkar ett företags resultat orsakas av händelser inom ramen för företagets normala affärsverksamhet. Endast i sällsynta undantagsfall inträffar händelser som ger upphov till extraordinära intäkter eller kostnader. Exempel på sådana händelser är förluster på grund av jordbävning, krig eller konfiskation av utländskt dotterföretag.

**Byte av uppställningsform**

Lagtext

3 kap. 3 § andra stycket ÅRL
---

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Vid sådant byte skall upplysning om skälen för bytet lämnas i en not. Lag (1999:1112)

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) omföringen mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar (se punkt 6.7).

**Kommentar**

Enligt 7 kap. 14 § första stycket ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 5 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

5 kap. 14 § andra stycket ÅRL
---

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras. Vid förvärv av egna aktier skall fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier skall fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.
--- (Lag 2005:556)
Lagtext

5 kap. 15 § andra stycket ÅRL
---
Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras.
--- (Lag 2004:1173)

Lagtext

5 kap. 5 § ÅRL
Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden eller fonden för verkligt värde har ändrats under räkenskapsåret, skall uppgift lämnas 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 (2003:774)

Lagtext

5 kap. 14 § tredje stycket ÅRL
---
Vid aktiekapitalet skall antalet aktier anges. Består aktiekapitalet av aktier av olika slag, skall motsvarande uppgift lämnas för varje aktieslag. Lag (2005:556)

Allmänt råd

6.2 Specifikationen av förändringar i eget kapital enligt 5 kap. 14 § andra stycket och 5 kap. 15 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) kan lämnas antingen i en rapport över förändring i eget kapital eller i en not till eget kapital.

Allmänt råd

6.3 Specifikationen 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.

Kommentar

Exempel på förändringar i redovisade värden på tillgångar och skulder som redovisats direkt mot eget kapital 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 28.14a,
- vissa förändringar i verkligt värde på säkringsinstrument (se kapitel 12), och
- uppskrivning av anläggningstillgångar enligt ÅRL (se kapitel 11, 17 och 18).

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

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

*Kommentar* Ett beslut att återbeta en det erhållet tillskott innebär att en skuld ska redovisas eftersom kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

**Koncernbidrag**


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**


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. År 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 2012:5)

**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 finansieringsanalysen skall redovisas företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret. Lag (1999:1112)

**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 innehålls 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, arvod en, provisioner och övriga intäkter.
- Utbetalning 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 kassa-
flöden 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 terms- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalens termar innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.
- Inbetalningar som avser terms- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalens termar 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 egetkappalinstrument.
- 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 exempl 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 rörels eskulder.

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 rörels eskulder,

- 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.

Allmänt råd 7.12 Ett företag 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 Utbetalad utdelning ska hänföras till **finansieringsverksamheten**.

Kommentar Anledningen till att utbetalad 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.

**Upplysningar**

**Upplysningar om sammansättningen av likvida medel**

Allmänt råd 7.18 Ett **företag** ska lämna upplysningar om sammansättningen av **likvida medel** enligt den fördelning som anges i punkt 7.4.

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 **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.

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 företag ska lämna upplysning om företagets totala skattebetalningar, om dessa redovisas under olika kategorier i kassaflödesanalysen.

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

Bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap. 2, 3, 4 a–7 och 10–13 §§, 14 § andra och tredje styckena, 15–18 §§ samt 18 b–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. Det som sägs där om större företag ska i stället avse större koncerner och det som sägs om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner. Det som sägs i 5 kap. 18 b § om medelantalet anställda ska avse medelantalet anställda i koncernen. Tilläggsupplysningarna ska lämnas på det sätt som anges i 5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket i samma paragraf. Trots det som sägs i första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 20 § tredje stycket tredje meningarna och 5 kap. 22 § andra stycket tredje meningarna utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av nämnda bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag. Lag (2010:1515)

Lagtext  5 kap. 1 § ÅRL

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag skall årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 2–26 §§. Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 §, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen
eller resultaträkningen.
Lämnas upplysningarna i noter, skall hänvisning göras vid de poster i balansräkningen eller resultaträkningen till vilka de hänför sig. Lag (1999:1112)

**Allmänt råd 8.2**
Noterna ska normalt presenteras i följande ordning:

a) **Redovisningsprinciper** och värderingsprinciper.
b) Upptäcktnings och bedömningar.
c) Tilläggssupplysningar till poster i den ordning respektive post redovisas.
d) Övriga upplysningar.

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

**Upplysning om redovisnings- och värderingsprinciper**

**Lagtext**
5 kap. 2 § ÅRL.
Principena för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder skall anges.
För poster i årsredovisningen som avser tillgångar, avsättningar eller skulder i annan valuta än redovisningsvalutan skall det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till redovisningsvalutan. Lag (2000:34)

**Allmänt råd 8.3**

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

**Kommentar**
Upplysningar enligt punkt 8.3 andra stycket lämnas om det underlätter 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, inklusive **joint venture**,
- materiella och immateriella anläggningstillgångar,
- aktivering av **läneutgifter**,
- 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.

**Upplysningar om uppskattningar och bedömningar**

Allmänt råd 8.4 Upplysning ska lämnas om bedömningar som har betydande effekt på de redovisade beloppen i den **finansiella rapporten**.

Allmänt råd 8.5 Upplysning ska lämnas 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.

**Vissa tilläggsupplysningar enligt årsredovisningslagen**

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

**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)

**Kortfristiga och långfristiga balansposter**

Lagtext 5 kap. 10 § ÅRL

För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2, ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2, ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen, samt den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

För mindre företag som slår samman poster enligt 3 kap. 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 (2010:1515)

Kommentar Enligt punkt 4.7 ska skulder klassificeras som långfristiga eller kortfristiga i balansräkningen. Detta innebär att det endast är den del av skulden som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen som behöver anges i not.

**Ersättning till revisorer**

Lagtext 5 kap. 21 § ÅRL

I sådana aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretaget där revisorerna verkar. Särskild uppgift ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget.

56 (292)
Allmänt råd 8.6  Upplysningen enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse kostnadsförd ersättning till samtliga som har varit revisorer i företaget under räkenskapsåret.

Kommentar  Upplysningen behöver endast lämnas av större aktiebolag och större handelsbolag. Upplysningen lämnas även om ersättning till en revisor som bytts ut.

Medelantalet anställda, könsfördelning och fördelning mellan olika länder

Lagtext 5 kap. 18 § ÅRL  Uppgift skall lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om företaget har anställda i flera länder, skall medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges. Lag (1999:1112)


Kommentar  Uppgiften om könsfördelning får baseras på förhållandet på balansdagen.

Allmänt råd 8.8  När företaget lämnar uppgifter enligt 5 kap. 18 § andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter.

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

Lagtext 5 kap. 18 b § ÅRL  Uppgift skall lämnas om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare skall redovisas var för sig. Uppgifterna skall avse förhållandena på balansdagen.

Det som sägs i första stycket gäller inte företag i vilka medelantalet anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till högst tio. Lag (2006:871)

Allmänt råd 8.9  En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när uppgift om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 18 b § årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar  Ett företag som i medeltal haft fler än tio anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren ska lämna uppgift om könsfördelningen i företagets ledning. Med vart och ett av de två senaste räkenskapsåren avses de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som den finansiella rapporten avser. Detta innebär att det är medelantalet anställda år 1 och år 2 som är avgörande för bedömningen när den finansiella rapporten för år 3 upprättas.

57 (292)
Medelantalet anställda ska beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden.

De uppgifter 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. 19 § ÅRL

Av räkenskapsårets personalkostnader skall följande belopp anges särskilt:

1. löner och andra ersättningar, och
2. sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader. Lag (1999:1112)

**Allmänt råd**

8.10 Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 19 § 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses

a) skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret, och

b) årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar.

**Kommentar**

Upplysningen avser de löner och ersättningar som kostnadsförls 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. 19 § 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.

**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. 20 § ÅRL

Större företag och sådana mindre företag som är publika aktiebolag ska ange det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och

2. anställda som inte omfattas av 1.

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

I ett publikt aktiebolag ska vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i

**Kommentar**

Med motsvarande befattningshavare enligt 5 kap. 20 § ÅRL avses t.ex. en person i ledningen för ett handelsbolag.

**Allmänt råd**


Upplysning om löner och andra ersättningar till den grupp som avses i 5 kap. 20 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas med utgångspunkt från det belopp som beräknats enligt punkt 8.10.

**Allmänt råd**


**Kommentar**

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

**Lagtext**

5 kap. 22 § ÅRL


**Kommentar**

Bestämmelsen i 5 kap. 22 § ÅRL innebär att företaget, förutom att upplysa om pensionskostnaden, även ska upplysa om det kapitaliserade värdet av företagets pensionsförpliktelser.

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

**Lagtext**

5 kap. 23 § ÅRL

Vad som enligt 20 och 22 §§ gäller för styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör. Lag (1999:1112)

**Kommentar**

Upplysning enligt 5 kap. 20 och 22 §§ ÅRL gäller endast sådan lön eller annan ersättning som befattningshavaren uppburit i sin egenskap av funktionär (se
punkt 8.12).

5 kap. 24 § ÅRL

Vid tillämpning av 20, 22 och 23 §§ jämställs med styrelseledamöter suppleanter för dessa och med verkställande direktören vice verkställande direktör. Lag (1999:1112)

Avtal om avgångsvederlag

5 kap. 25 § ÅRL

Större företag och sådana mindre företag som är publika aktiebolag, som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, ska lämna uppgift om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen. Lag (2010:1515)

Kommentar

Exempel på ett väsentligt villkor enligt 5 kap. 25 § ÅRL är att befattningshavaren själv kan påkalla förmånen.

Allmänt råd


Kommentar

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

Allmänt råd


Kommentar


Allmänt råd

8.16 Om det i uppgiften om pensionskostnader enligt 5 kap. 19 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ingår kostnader till följd av ett sådant avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner som avses i 5 kap. 25 § samma lag, ska företaget lämna upplysning om detta.

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

Kommentar

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

Lagtext
5 kap. 6 § ÅRL

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

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

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 affärmässigt motiverat och därmed av **väsentlig** betydelse från informationssynpunkt. Enhetliga marknadsförutsättningar eller valuta- och inflationsförhållanden kan vara av särskild betydelse vid avgränsningen.

**Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i koncernbalansräkningen eller balansräkningen**

Lagtext
5 kap.11 a § ÅRL
Om företaget har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och riskerna eller fördelarna med arrangemangen är betydande ska, när uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att bedöma företagets ställning, uppgift lämnas 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 (2009:34)

Kommentar
Mindre företag behöver inte lämna uppgift om den ekonomiska inverkan
arrangemang som inte redovisas i balansräkningen har på företaget.

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.

**Vissa tilläggsupplysningar i juridisk person enligt årsredovisningslagen**

**Företag som ingår i en koncern**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Lagtext</th>
<th>5 kap. 7 § ÅRL</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Moderföretag och dotterföretag skall ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. Moderföretag som med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning, skall lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen. Lag (1999:1112)</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

**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. 7 § första stycket ÅRL ska lämnas oavsett om koncernredovisning upprättas eller inte.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Allmänt råd</th>
<th>8.20 Upplysningen enligt 5 kap. 7 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse storleken på de på balansdagen orealiserade internvinster som ingår i värdet på redovisade tillgångar inom koncernen.</th>
</tr>
</thead>
</table>

**Kommentar**

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

**Kapitel 9 – Koncernredovisning och andelar i dotterföretag**

**Tillämpningsområde**

|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
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 lagstiftning som har tillkommitt i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG) eller på likvärdigt sätt.

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

---

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en kapitalandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att koncernredovisning ska upprättas, eller
2. om andelarna i moderföretaget eller skuldebrev 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, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt särdeles för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen. Lag (2008:89)

---

**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 koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans har mer än sådan ringa betydelse. Lag (2010:686)
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
förgörer 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
förgörer 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 annat följer av andra eller
tredje stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om företaget är av ringa
betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Om två eller flera dotterföretag
tillsammans har mer än sådan ringa betydelse, ska de dock omfattas av koncernredovisningen.

Ett dotterföretag behöver inte heller 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 eller tredje stycket ska i en not upplysa om skälen för detta. Lag (2010:686)

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.

Företag för särskilt ändamål, SPE

Allmänt råd

9.3 Ett företag för särskilt ändamål är ett företag som är bildat för att uppnå ett begränsat och väldefinierat syfte.

Ett företag för särskilt ändamål ska omfattas av koncernredovisningen om moderföretaget har bestämmande inflytande utan att vara ägare.

Pensions- och personalstiftelser ska inte omfattas av koncernredovisningen även om moderföretaget har bestämmande inflytande.

Kommentar
Ett företag kan bildas för ett begränsat och väldefinierat syfte, t.ex. för att genomföra ett leasingavtal, ett forsknings- eller utvecklingsprojekt eller en värdepappersering av finansiella tillgångar. Ett företag för särskilt ändamål, SPE ("Special Purpose Entity"), kan t.ex. ha formen av ett aktiebolag eller ett handelsbolag. Ett SPE bildas ofta med långtgående begränsningar vad gäller styrelsens, förvaltarens eller ledningens möjligheter att fatta beslut om den löpande verksamheten.

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

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

Lagtext 7 kap. 8 § ÅRL


Lagtext 7 kap. 10 § ÅRL

Koncernredovisningen skall hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före moderföretagets balansdag, skall 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, skall 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 (1999:1112)

Lagtext 7 kap. 11 § ÅRL

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

Lagtext 7 kap. 12 § ÅRL

Koncernredovisningen och årsredovisningen skall 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 skall 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 dem som tillämpas i koncernbalsräkningen, skall 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 vad som föreskrivs i andra stycket. Sådan avvikelse får även göras, om en omräkning med hänsyn till kravet på rättvisande bild är av ringa betydelse. I dessa fall skall upplysning om skälen för avvikelsen anges i en not. Lag (2004:1173)

Lagtext 7 kap. 19 § ÅRL

I koncernbalsräkningen 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)

---

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 vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen (se kapitel 14 och 15).
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 erforderliga 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

Minoritetsintresse

Lagtext
7 kap. 9 § ÅRL
Den del av eget kapital och årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen skall redovisas som särskilda poster i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen. Lag (1999:1112)

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
Minoritetsintresse är den del av dotterföretags resultat och nettotillgångar i koncernredovisningen hänförliga till egetkapitalinstrument som inte, direkt eller indirekt genom dotterföretag, ägs av moderföretaget. Minoritetens andel ska vid det första redovisningstillfålet 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

Minoritetsintresse 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

Minoritetsintresse 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 förplikten.

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)
**Upplysningar**

**Lagtext**

7 kap. 15 § ÅRL

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, skall sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. Lag (1999:1112)

7 kap. 16 § ÅRL

För varje dotterföretag och intresseföretag skall dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare skall anges den kapitalandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, som koncernföretag innehar i företaget.

Bestämmelserna i första stycket skall tillämpas även i fråga om andra företag i vilka ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst 20 procent. Uppgifter om dessa företag behöver dock inte lämnas om uppgifterna med hänsyn till kravet på rättvisande bild är av ringa betydelse.

I koncernredovisningen skall grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och kapitalandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen. Lag (1999:1112)

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**

9.8 **I koncernredovisningen** 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.

**Kommentar**

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

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 §.

---

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.
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).

Kommentar
Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd
9.9 Det **redovisade värden** 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 ska i ett dotterföretag får dock redovisa utdelning på dessa andelar som intäkt när **ägaren** 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.

**Upplysningar**

Kommentar
Upplysning enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtextutkan i kapitel 17).

Lagtext
5 kap. 7 § ÅRL

**Moderföretag och dotterföretag skall ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.**

**Moderföretag som med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 3 § inte upprättar någon**

--- Lag (2011:1554)

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.
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. 8 § ÅRL
Om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag, skall det lämna uppgift om:
1. det andra företagets namn, organisationsnummer, sätte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats,
3. företagets kapitalandel i det andra företaget, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, och
4. antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företagets balansräkning.
Första stycket gäller också om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst tjugo procent i ett annat företag.
Ett företag som är oberoende ansvarig delägare i ett annat företag skall ange detta företags namn, organisationsnummer, sätte och rättsliga form.
Om det redovisningsskyldiga företagets rösträttsandel i sådana företag som avses i första och andra styckena avviker från kapitalandelen, skall även rösträttsandelen anges. Lag (1999:1112)

5 kap. 9 § ÅRL
En uppgift enligt 8 § får utelämnas, om den är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild i 2 kap. 3 §.
Under förutsättning att tillstånd ges av Bolagsverket, får uppgift enligt 8 § också utelämnas, om den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 8 § angivna företagen.
Om en uppgift har utelämnats enligt första eller andra stycket, skall upplysning lämnas om detta.
Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om
1. företaget äger andelar som motsvarar mindre än nättiden av det andra företagets eget kapital och det företaget inte offentliggör sin balansräkning, eller
2. dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket.
Lag (2004:244)

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 tillförbättrat och relevant information om effekterna av transaktioner, andra händelser eller förhållanden på företagets finansiella ställning, resultat eller kassaflöden,  
   c) företaget byter koncernstillhörighet eller 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, skall posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det
sätt som behövs för att de skall kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse från vad som föreskrivs i andra stycket göras. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelsen anges i en not.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2006:871)

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.

Upplysningar om byte av redovisningsprincip

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 balansräkning 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
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.

### 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 framåttriktat 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.

### Upplysningar om ändrad uppskattning och bedömning

**Allmänt råd 10.10** År en ändrad uppskattning eller bedömning väsentlig ska upplysning lämnas om karaktären på ändringen och effekten på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader det innevarande räkenskapsåret.

### 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.

**Allmänt råd**

10.12 Ett företag ska rätta ett väsentligt fel i den finansiella rapport som avges
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.

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

**Upplysningar om rättelse av fel**

**Allmänt råd**

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

**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.
Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

Tillämpningsområde


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.


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.

Allmänt 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 framtidiga 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 avtalet 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 styrd 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**


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) **egentkäpitalinstrument** 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 konanter 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

---


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 räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. --- Lag (2011:1554)

**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 kreditid som överstiger ett år ska vid det första redovisningstillfället värderas till nuvärde 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 garantivillkor som
ställs ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda
företag.

**Värdering efter det första redovisningstillfället**

*Kommentar* Vad som är omsättningsställgångar 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.

**Omsättningsstillgångar och kortfristiga skulder**

*Lagtext* 4 kap. 9 § första stycket ÅRL³

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

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
omsättningsstillgångar om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller
om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom
skulle 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 riskspredsningsstrategi 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 omsättningsstillgångar respektive kortfristiga

---

³ 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. 13 a, 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlas i
kapitel 12.
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 redovisningsstillfället 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

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 (2011:1554)

**Allmänt råd**  

**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)

**Allmänt råd**  
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)

---

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. 13 a, 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlas i kapitel 12.
Nedskrivning av finansiella anläggningsstillgångar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

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

En finansiell anläggningsstillgång 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 skall återföras, om det inte längre finns skäl för det.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena skall redovisas i resultaträkningen.

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 anläggningsstillgångar har 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 slutbelåningar,
- 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 framtidiga kassaflödena från en grupp av finansiella anläggningsstillgångar, 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 anläggningsstillgångar:

c) Aktier och andelar samt derivatinstrument som avser aktier och andelar.

d) Varje enskild finansiell anläggningsstillgång 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 värdepappersportfoljen klar kan identifieras. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

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 nuvärdederäkningen av de framtida kassaflödena ska återspeglas 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


I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2004:1173)

**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 överförde 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 ansvarsförbindelse ska redovisas inom linjen.

**Allmänt råd**

11.34 År 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**

**Allmänt råd**

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 hänförda till den säkrade risken och förändringar i kassaflöden hänförda 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 säringsinstrument i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant derivatinstrument kan dock inte identifieras som säringsinstrument 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 utstådda av **företaget**, identifieras som säringsinstrument.

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

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

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

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

**Allmänt råd 11.45** Ett säringsförhållande får identifieras för en del av säringsinstrumentets återstående löptid endast om säringsinstrumentets slutdag infaller efter slutdagen för den säkrade posten. (BFNAR 2012:5)

**Kommentar** Infaller säringsinstrumentets slutdag efter slutdagen för den säkrade posten, föreligger ett säringsförhållande endast fram till den säkrade postens slutdag.

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

**Kommentar** Flera instrument som tillsammans identifieras som säringsinstrument får netto inte utgöra en av företaget utstått option, se punkt 11.42.

**Identifiering av säkrade poster**


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


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 koncerninterna 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 särskningsinstrumentet 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)

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 säringsinstrumentet 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 säringsredovisning att ett företag inte omvärderar en säkrad tillgång eller skuld om värdeförändringen motsvaras av en motsatt värdeförändring på säringsinstrumentet.

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 säringsinstrument
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 terminspaceien periodiseras över termintavtalets 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 nettoinвестering i en utlandsverksamhet, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas till balansagens 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.

**Allmänt råd**
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 skuldlån.

**Allmänt råd 11.62** Ett sammanhängande 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 sammanhängande finansiellt instrument utan uppdelning i komponenter, ska hela instrumentet redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell nedskrivning, om det är en anläggningsstillgång, eller enligt lägsta värdeprincip, om det är en omsättningstillgång. Räntor och erhållna utdelningar ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

**Allmänt råd 11.64** Redovisas ett sammanhängande 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.


**Upplysningar**

**Lagtext**

5 kap. 4 b § ÅRL

Om finansiella instrument inte värderas enligt 4 kap. 14 a §, gäller följande.

 För varje kategori av derivatinstrument skall större företag lämna upplysningar om

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

I fråga om finansiella anläggningsstillgångar som enligt 4 kap. 14 a-14 c §§ får värderas till verkligt värde och vilkas bokförda värde är högre än det verkliga värdet skall upplysningar lämnas om

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och
2. skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ner och det stöd som finns för antagandet
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 företag överför 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 karakter.
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 2012:5)

Upplysningar om säkringsredovisning

Allmänt råd 11.66 Ett 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 2012:5)

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.

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.

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 styrdra 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 avtaletets 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 styrdra företag.

k) Försäkringsavtal.

l) Lånfelöften. (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 härör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller samriskföretag,
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, och
2. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder. Lag (2009:34)

**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
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 innehås 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** **Investerings som hålls till förfall** är **finansiella tillgångar** som inte är **derivatinstrument**, som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som **företag** 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 värderingskategoriin **Investerings som hålls till förfall**, om **företaget** under innevarande räkenskapsår eller de två föregående räkenskapsåren har säljt 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 engångskarakter 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 innehäls eller är utestående.

Trots det som sägs i första stycket får **finansiella tillgångar** som inte längre innehås 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 innehås 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 säljt eller omklassificerat **finansiella tillgångar** som klassificerats i värderingskategorin **Investeringer 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 affärskagnen eller likviddag. Den valda principen ska tillämpas konsekvent för samtliga köp och försäljningar av tillgångar som klassificerats i samma värderingskategori. (BFNAR 2012:5)


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 **Affärskagnen** är den dag då företaget ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en **tillgång**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.18 **Likviddag**en 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 direktt 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

Legtext
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)

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 punktorna 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 värderingskategori **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 innehås 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 innehav 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 innehås 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 affärs villkor. 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)
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)

Använder företaget en värderingsteknik som baseras på nyligen genomsörda transaktioner, ska företaget justera de indata som används, om betydande förändringar i de ekonomiska omständigheterna har inträffat avseende emittenten. (BFNAR 2012:5)

Det verkliga värdet på ett finansiellt instrument som inte har ett noterat pris på en aktiv marknad kan bestämmas på ett tillräckligt 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)

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 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

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.


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.

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 nedsättning 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 värderingskategori 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 **egentäitelag**.

d) Nedskrivningar. (BFNAR 2012:5)

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.
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

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 egetkapalinstrument 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

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 övertager nuvärdet av

105 (292)
företagsledningens bästa uppskattning av de framtida kassaflödena. Eftersom nuvärdeet 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 bestämmna 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 ansvarsförbindelse ska redovisas inom linjen.

**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)

**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 och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
   a. identifiering av särskilt instrumentet 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 särskilt instrumentets 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 innebör 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


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


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 säringsinstrument 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 År säkringsinstrumentet ett derivatinstrument, ska värdeförändringen vid en omvärdering av säkringsinstrumentet till verkligt värde redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

12.61 År 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 säringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

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.

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)

12.64 **Företaget** ska upphöra med säringsredovisning enligt punkterna 12.60–12.63 om

a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säringsredovisning 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 säringsredovisningen enligt punkt 12.64, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningarstillfället 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 säringsredovisning enligt punkterna 12.67 och 12.68 om

a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,

b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säringsredovisning 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 säringsredovisningen enligt punkt 12.69, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningarstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkten 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 innehås för handel, eller
b. värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas och företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i resultaträkningen. (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 värdeförräkning 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.

**Upplysningar**

**Lagtext**

5 kap. 4 a § ÅRL  

Om finansiella instrument värderas enligt 4 kap. 14 a §, gäller följande.  
För varje kategori av finansiella instrument skall upplysningar lämnas om  
1. bokfört värde, och  
2. i vilken utsträckning förekommande värdeförräkningar har redovisats i resultaträkningen eller i fonden för verkligt värde.  
För varje kategori av derivatinstrumentet skall 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, skall väsentliga antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de använda värderingsmodellerna och värderingsmetoderna anges. Lag (2003:774)

Kommentar  

Enligt 5 kap. 2 § 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 agregerad 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 används 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 **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 2012:5)

**Upplysningar om säkringsredovisning**

**Allmänt råd 12.81** Ett **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 2012:5)

**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.
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

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)

---

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.
Post för post eller kollektiv värdering

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL

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

---

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter
består av skall värderas var för sig.

--- Lag (2004:1173)

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 och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från vad
som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelsen och en
bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not. Lag (2004:1173)

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 rubrikena 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 § första stycket ÅRL

--- Lag (2006:871)

Allmänt råd


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 räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.
--- Lag (2011:1554)

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 minskas 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 stycken ÄRL

---

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, ska en upplysning om detta lämnas i en not.

--- Lag (2011:1554)

**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 produktarna 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 direktt, 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 återansknaffningsvärdet, 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 återansknaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansom dagen.

--- Lag (2011:1554)

**Allmänt råd**


Med försäljningskostnad avses de **kostnader** som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

**Varor avsedda att säljas i den löpande verksamheten**

**Allmänt råd**

13.11 Vid **värdning** 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 varorns 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**


**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.
Upplysningar

**Lagtext**

5 kap. 2 § första stycket ÅRL
Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder skall anges.
--- Lag (2000:34)

**Kommentar**

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

Upplysning ska även lämnas inom linjen om redovisat värde för varor i lager som ställts som säkerhet för lån eller andra skulder.

**Lagtext**

4 kap. 11 § ÅRL

Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets nettolagervärde på balansdagen, skall större företag ange skillnadsbeloppet i en not med fördelning på de poster som är upptagna i balansräkningen. Nettolagervärde skall därvid beräknas enligt 9 § tredje stycket första meningen. Lag (2006:871)

Redovisning i juridisk person

**Allmänt råd**


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.


Andelar i gemensamt styrda företag ska redovisas enligt kapitel 15.

**Lagtext**

1 kap. 5 § ÅRL
Om ett företag äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till företaget.
Innehör ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, skall det anses ha sådant inflytande över och sådan förbindelse med denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen. Lag (1999:1112)

**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.

**Koncernredovisning**

**Lagtext**

7 kap. 25 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL

Andelar i intresseföretag skall redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26–29 §§, om inte annat följer av tredje stycket eller 30 §.

---

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. företaget har ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § tredje stycket.

Den som tillämpar tredje stycket skall i en not upplysa om skälen för detta. Lag (1999:1112)

**Kommentar**


**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

---

8 I 7 kap. 30 § ÅRL behandlas klyvningmetoden (se kapitel 15). 7 kap. 5 § ÅRL behandlas i kapitel 9 och 7 kap. 6 § behandlas i kapitel 3.
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 ÅRL⁹

---

Vid tillämpning av första stycket skall bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst skall därvid avses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

--- Lag (1999:1112)

**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.

Skillnadbeloppet skall beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid förvärvstidpunkten. Om det finns särskilda skäl, får skillnadbeloppet beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då kapitalandelsmetoden tillämpas första gången.

Om det vid en beräkning enligt andra stycket finns ett positivt skillnadbelopp, 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 skillnadbeloppet. Den del av skillnadbeloppet 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

---

⁹ 7 kap. 12 § ÅRL om värdering och 7 kap. 13 § ÅRL om eliminering behandlas i kapitel 9.
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 Punk 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 Ågarföretagets 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 redovisnings principer 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.

**Anskaffningsvärdenmetoden**

**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 räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

--- Lag (2011:1554)

4 kap. 5 § ÅRL

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

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

En nedskrivning enligt första eller andra stycket skall återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena skall redovisas i resultaträkningen.

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

---

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.
om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2004:1173)

**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 anskaffningsvärderemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett intresseföretag som intäkt oavsett om utdelningen harrör från ackumulerade vinstar i intresseföretaget före eller efter förvärvstidpunkten.

Allmänt råd

14.10  Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärderemetoden 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.

**Upplysningar**

**Lagtext**

7 kap. 16 § första och andra stycken ÅRL

För varje dotterföretag och intresseföretag skall dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare skall anges den kapitalandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, som koncernföretag innehar i företaget.

Bestämmelserna i första stycket skall tillämpas även i fråga om andra företag där ett koncernföretag själv eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst 20 procent. Uppgifter om dessa företag behöver dock inte lämnas om uppgifterna med hänsyn till kravet på rättvisande bild är av ringa betydelse.

--- Lag (1999:1112)

**Kommentar**

Upplysning enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 3 § 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 anskaffningsvärderemetoden har tillämpats.

**Allmänt råd**

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

Tillämpar ägarföretaget anskaffningsvärderemetoden ska upplysning lämnas om utdelningar som redovisats som intäkt.
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 räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt härftliga till förvärvet.
--- Lag (2011:1554)

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.

Upplysningar

Kommentar
Upplysning enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17).

Lagtext
5 kap. 8 § ÅRL
Om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag, skall det lämna uppgift om:
1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats,
3. företagets kapitalandel i det andra företaget, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, och
4. antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företagets balansräkning.

Första stycket gäller också om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehåer en
kapitalandel på minst tjugo procent i ett annat företag.

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

Om det redovisningsskyldiga företagets rösträttsandel i sådana företag som avses i första och
andra styckena avviker från kapitalandelen, skall även rösträttsandelen anges. Lag (1999:1112)

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL
En uppgift enligt 8 § får utelämnas, om den är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på
rättvisande bild i 2 kap. 3 §.

Under förutsättning att tillstånd ges av Bolagsverket, får uppgift enligt 8 § också utelämnas, om
den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 8 § angivna företagen.

Om en uppgift har utelämnats enligt första eller andra stycket, skall upplysning lämnas om
detta.

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om
1. företaget äger andelar som motsvarar mindre än hälften av det andra företagets eget kapital
och det företaget inte offentliggör sin balansräkning, eller
2. dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av företaget upprättad
koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket.
Lag (2004:244)

Kapitel 15 – Joint venture

Tillämpningsområde

Allmänt råd 15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid samägarens redovisning av joint venture.

Punkterna 15.8–15.15 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.

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 Gemeensamt 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 styrda verksamhet** är ett joint venture där samägarens egna tillgångar och resurser används utan att ett separat företag bildas.

Kommentar

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 balansomräkning, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs inte några justeringar eller andra åtgärder när
Samägaren upprättar en koncernredovisning.

**Gemensamt styrd företag i koncernredovisningen**

**Lagtext**

7 kap. 25 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL

Andelar i intresseföretag skall redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26–29 §§, om inte annat följer av tredje stycket eller 30 §.

---

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om
1. företaget har ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § tredje stycket.

Det som tillämpar tredje stycket skall i en not upplysa om skälen för detta. Lag (1999:1112)

**Allmänt råd**

15.8 **Gemensamt styrt företag** är ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilket varje samägare äger andelar.

**Kommentar**

Det enda som skiljer gemensamt styrd företag från andra företag är ett avtal mellan samägarna som fastställer gemensamt bestämmande inflytande över företagets ekonomiska verksamhet.

Är ett gemensamt styrt företag enligt ÅRL ett intresseföretag ska andelarna, enligt 7 kap. 25 § första stycket ÅRL, redovisas antingen enligt kapitalandelsmetoden eller enligt klyvningsmetoden. Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket samma lag behöver ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, inte redovisa andelar i ett intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden. Om kapitalandelsmetoden inte tillämpas, redovisas andelarna enligt allmänna principer, dvs. enligt anskaffningsvärdemetoden.

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

**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 § ÅRL

Ett företag som omfattas av en koncernredovisning och som tillsammans med ett eller flera företag, som inte omfattas av koncernredovisningen, leder ett annat företag som inte är dotterföretag, får redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket.

I koncernbalansräkningen får tas upp en så stor andel av det underordnade företagets tillgångar, avsättningar och skulder som belöper på ägarandelen. I koncernresultaträkningen får tas upp en så

---

11 Lagtextutnan för 7 kap. 30 § ÅRL finns under rubriken Klyvningsmetoden. Lagtextutnan för 7 kap. 6 § ÅRL finns i kapitel 3. I kapitel 9 behandlas 7 kap. 5 § ÅRL.

**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.

**Anskaffningsvärdemetoden**

**Lagtext** 4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL12

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 räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

--- Lag (2011:1554)

**Lagtext** 4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, skall 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 skall återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena skall redovisas i resultaträkningen.

**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, förökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2004:1173)

---

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 intresseföretag inte redovisas till verkligt värde. 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL är därmed inte tillämpliga.
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 anskaffningsvärdenmetoden ska redovisa utdelen från andelar i ett gemensamt styrt företag som intäkt oavsett om utdelen hänför från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter förvärvstidpunkten.

Allmänt råd
15.12 En samägare som tillämpar anskaffningsvärdenmetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemision 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 innehåver av det gemensamt styrda företaget, endast redovisa den del av vinsten eller förlusten från överlåtenhet 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.

Upplysningar

Allmänt råd
15.15 Redovisas andelar i gemensamt styrt företag enligt kapitalandelsmetoden, ska upplysning enligt punkt 14.11 lämnas.

Kommentar
Upplysning enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningsstilgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 3 § 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 anskaffningsvärdenmetoden har tillämpats.
Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i juridisk person

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL
Anlägningstillgångar 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 räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.
--- Lag (2011:1554)

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

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 harrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrdag företaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd

15.18 **Överföring till medlemsinsatser genom insatsemision 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.

Upplysningar

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anlägningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17).

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

Om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag, skall det lämna uppgift om:

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats,
3. företagets kapitalandel i det andra företaget, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, och
4. antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företagets balansräkning.
Första stycket gäller också om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst tjugo procent i ett annat företag.
Ett företag som är oberoende ansvarig delägare i ett annat företag skall ange detta företags namn, organisationsnummer, särde och rättsliga form.
Om det redovisningsskyldiga företagets rösträttsandel i sådana företag som avses i första och andra styckena avviker från kapitalandelen, skall även rösträttsandelen anges. Lag (1999:1112)

Lagtext
5 kap. 9 § ÅRL
En uppgift enligt 8 § får utelämnas, om den är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild i 2 kap. 3 §.
Under förutsättning att tillstånd ges av Bolagsverket, får uppgift enligt 8 § också utelämnas, om den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 8 § angivna företagen.
Om en uppgift har utelämnats enligt första eller andra stycket, skall upplysning lämnas om detta.
Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om
1. företaget äger andelar som motsvarar mindre än hälften av det andra företagets eget kapital och det företaget inte offentliggör sin balansräkning, eller
2. dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2004:244)

Kapitel 16 – Upplysningar 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.

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 värdestegning.

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
- outhyrda byggnader 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 vidareförändring (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 framtidig 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.

Upplysningar

Allmänt råd 16.4 Ett 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.

**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**

**Allmänt råd** 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, 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 anläggningstillgång** 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.

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.

Kommentar Utgifter för löpande underhåll och reparationer redovisas som kostnader när de uppkommer.
Värdering vid det första redovisningstillfället

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

**Lagtext**

4 kap. 3 § ÅRL13

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 räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, ska en upplysning om detta lämnas i en not.

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 (2011:1554)

**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 obetydligt belopp för företaget ska räknas in i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång.

17.7 Det belopp som företaget gjort avsättning för avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortförring 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.

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.

---

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.
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 anläggningsstillgångs 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 anläggningsstillgång 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
Anläggningsstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skall skrivas av systematiskt över denna period.
--- Lag (2004:1173)

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.

Avskrivningsbelopp 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 nyttjandepériodens 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 prisni
vån vid anskaffningstillskott. 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, skall 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 skall återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena skall redovisas i resultaträkningen.

**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, förökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.
I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2004:1173)

**Lagtext**

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § eller vid avyttring eller utrangering av tillgången skall uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av uppskrivningsfonden som svarar mot tillgången.

Minskningen av uppskrivningsfonden i fall som avses i första stycket får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av uppskrivningsfonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av uppskrivningsfonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

**Kommentar**

Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

**Materiella anläggningstillgångar som innehås 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 framtidiga 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** 17.22 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**

Upplysningar

5 kap. 3 § 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 uppgift 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 oavskrivet uppskrivningsbelopp,
7. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
8. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
9. ackumulerade uppskrivningar, och
10. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.

Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl, ska en upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek.

Första stycket 7–10 gäller inte mindre företag.

För mindre företag som slår samman poster enligt 3 kap. 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om anläggningstillgångarnas poster i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2010:1515)

17.23 De upplysningar som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad **nyttjandeperiod** eller avskrivningsprocent.

Enligt 5 kap. 11 § ÅRL och punkt 4.13 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, se punkt 16.4.

Redovisning i juridisk person

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
Allmänt råd 17.25 I juridisk person får anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningsstillgång** 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 anläggningsstillgång**.

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).

Kommentar Upplysningsskravet avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 3 § tredje stycket ÅRL uppfylls genom att redovisa ackumulerade överavskrivningar 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.

Kommentar Immateriella tillgångar kan vara anläggningsstillgångar 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

<table>
<thead>
<tr>
<th>4 kap. 2 § ÅRL</th>
</tr>
</thead>
</table>

### Kommentar

Enligt punkt 2.12 är en tillgång en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytande 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.

**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. År 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.


Om det verkliga värdet för en immateriell tillgång inte kan fastställas med hänsyn 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.

Aktiveringsmodellen

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 enta 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, jiggpar, gutformar 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 hänförda till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.

För att påvisa att tillgången sannolikt kommer att generera framtidens ekonomiska fördelar ska företaget uppskatta tillgångens framtidens ekonomiska fördelar i enlighet med hur nyttjandevärde beräknas i kapitel 27. Genereras fördelarna endast i kombination med andra tillgångar ska företaget i stället tillämpa reglerna för kassagererande enheter i kapitel 27.

Kommentar

Att en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång sannolikt kommer att generera framtidens 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 extra, 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 fastsäder.

Tillförlitliga uppgifter för att beräkna utgifter som kan hämtas ur företagets ekonomisystem. Dessa uppgifter 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

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 räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförda till förvärvet. I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hämtas ur företagets ekonomisystem, en skälig andel av direkta tillverkningskostnader. Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningsenheten av en tillgång får räknas in i...

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 bestämde 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.
Anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, ska en upplysning om detta lämnas i en not.

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 (2011:1554)

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 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 18.14 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 ersättnings 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.

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 redovisningarstillfället

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en anläggningstillgång efter det första redovisningarstillfället redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar, eventuell ackumulerad nedskrivning och eventuell ackumulerad uppskrivning.

Avskrivning

Lagtext 4 kap. 4 § första och andra stycken ÅRL

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skall skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

---Lag (2004:1173)
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.

Nyttjandeperioden för andra tillgångar än de som avses i första stycket får inte fastställas till längre tid än tio år.

Kommentar

Nyttjandeperioden kan vara kortare än den period som avtalet eller rättigheterna omfattar om företaget inte avser att använda tillgången under hela avtalsperioden.

För tillgångar som inte följer av avtal eller andra juridiska rättigheter kan nyttjandeperioden inte med rimlig grad av säkerhet fastställas till längre tid än tio år.

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).

Kommentar

Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod

**Avskrivningsbara belopp** för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över **nyttjandeperioden**.

**Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod**

18.19 Det **avskrivningsbara beloppet** för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över **nyttjandeperioden**.

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.

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**.

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
En ändring av avskrivningsmetoden är en ändrad uppskattning och bedömning, se kapitel 10.

**Avskrivningsmetod**

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.

**Kommentar**

En ändring av avskrivningsmetoden är en ändrad uppskattning och bedömning, se kapitel 10.

**Nedskrivningar**

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 säljs på balansdagen beror på att det fram till dess att tillgången är färdig att användas eller säljs ofta är osäkert om den kommer att kunna generera framtida ekonomiska fördelar som minst motsvarar anskaffningsvärdet.

**Uppskrivningar**

### Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL


I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2004:1173)

### Lagtext

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § eller vid avyttring eller utrangering av tillgången skall uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av uppskrivningsfonden som svarar mot tillgången.

Minskningen av uppskrivningsfonden i fall som avses i första stycket får göras endast genom att
1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av uppskrivningsfonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av uppskrivningsfonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

### 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 framtidiga 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 23.8 tillämpas.
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 rorelseintäkt eller övrig rorelsekostnad.

Upplingsningar

Lagtext

5 kap. 3 § 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 uppgift 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 oavskrivet uppskrivningsbelopp,
7. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
8. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
9. ackumulerade uppskrivningar, och
10. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Grunerna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.

Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl, ska en upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek.

Första stycket 7–10 gäller inte mindre företag.

För mindre företag som slår samman poster enligt 3 kap. 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om anläggningstillgångarnas poster i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2010:1515)

Allmänt råd

18.28 De upplingsningar som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent.

Kommentar

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

Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska upplysning lämnas om avskrivningstiden för en immateriell anläggningstillgång överstiger fem år samt skälen för den längre avskrivningstiden.
Enligt 5 kap. 11 § ÅRL och punkt 4.13 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 testamento 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.

Upplysningar

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

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.


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).


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 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

Sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag skall göras enligt någon av de metoder som anges i 19–22 a §§ eller 23 §. Lag (2004:1173)

### Allmänt råd


### Kommentar

Det allmänna rådet innebär att poolningsmetoden enligt 7 kap. 23 § ÅRL inte ska tillämpas.

**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)

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)

7 kap. 21 § ÅRL

Om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalyser 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)

7 kap. 22 § ÅRL

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, skall 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 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynnsam resultatutveckling eller förväntade utgifter i dotterföretaget, skall detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen. Skillnadsbeloppet får upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias.

Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, skall upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not. Lag (2004:1173)

### 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 bestämmende inflytande över den förvärvade enheten.

**Kommentar**


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 bytt 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. 22 a § 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), skall vid tillämpningen av 19–22 §§ det förvärvade företaget anses som moderföretag och det förvärvande företaget anses som dotterföretag. Lag (2003:774)

**Kommentar**

I enstaka fall får ett företag åganderätten 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 räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

--- Lag (2011:1554)

**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 **egentkapitalinstrument**,  
b) utgifter som är direkt hänförliga till **rörelseförvärvet**, och  
c) belopp enligt punkt 19.8.

Innehar företaget vid förvärvstidpunkten tidigare anskaffade egenkapitalandelar, 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 tillförörligt 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.

Identifierbar tillgång 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 förvärvstidpunkten 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 skuldc,
• 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 identifiserbara 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 anläggningsstillgångar** värderas till verkligt värde eller, om detta inte kan fastställas, till avskrivat 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 **ansvarsförbindelse** 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 ansvarsförbindelse i den förvärvade enheten blir en avsättning i förvärvsanalysen är ett förvärv av ett utländskt dotterföretag där den nationella normgivningen tillåter att pensionsförpliktelser redovisas som ansvarsförbindelser.

**Goodwill 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.


*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 punktarna 18.18–18.23. Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska
nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång (i detta fall goodwill)
anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av
säkerhet kan fastställas. Enligt punkt 18.18 andra stycket får nyttjandeperioden
för andra tillgångar än sådana som uppkommit till följd av avtalsenliga eller
andra juridiska rättigheter inte fastställas till längre tid än tio år. Det innebär att
goodwill inte får skrivas av under längre tid än tio år.

Allmänt råd 19.15 Negativ goodwill är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet
enligt punktarna 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 förvärsanalysen 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.

Kommentar Negativ goodwill i förvärsanalysen kan tyda på att identifierbara tillgångar har
övervärderats eller att skulder inte har tagits med eller underskattats.

Allmänt råd 19.17 Negativ goodwill som kan hänföras till förväntade framtida förluster och
kostnader som identifierats i förvärvarens plan för förvärvet och som kan
beräknas på ett tillförlitligt sätt ska redovisas i resultaträkningen samma
räkenskapsår som dessa förluster och kostnader redovisas.

Uppkommer inte de förväntade framtida förlusterna och kostnaderna
under de räkenskapsår de förväntas uppkomma, ska negativ goodwill
upplösas enligt punkt 19.18.

Allmänt råd 19.18 Negativ goodwill som inte motsvaras av förväntade framtida förluster
och kostnader enligt punkt 19.17 ska upplösas enligt följande.

Den del som inte överstiger verkligt värde på förvärvade identifierbara
icke-monetära tillgångar ska upplösas i resultaträkningen på ett
systematiskt sätt över en period som beräknas som kvarvarande vägd
genomsnittlig nyttjandeperiod för de tillgångar som är avskrivningsbara.

Den del som överstiger verkligt värde på förvärvade identifierbara icke-
monetära tillgångar ska redovisas i resultaträkningen under
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 återspeglpa 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.
Upplysningar

Lagtext

7 kap. 15 § ÅRL
Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, skall sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. Lag (1999:1112)

Rörelseförvärv under räkenskapsåret

Allmänt råd 19.25 För varje väsentligt rörelseförvärv under räkenskapsåret ska upplysning lämnas om förvärvstidpunkten samt namn på och beskrivning av de förvärvade enheter som ingår i rörelseförvärvet.

Allmänt råd 19.26 Upplysning ska lämnas om hur minoritetens andel av det förvärvade företagets tillgångar och skulder, inklusive goodwill eller negativ goodwill, har värderats i förvärvsanalysen.

Goodwill


Kommentar Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska upplysning lämnas om avskrivningstiden för en immateriell anläggningstillgång (i detta fall goodwill) överstiger fem år samt skälen för den längre avskrivningstiden.

Företaget ska även lämna en specification enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL.

Negativ goodwill

Allmänt råd 19.28 Redovisas negativ goodwill enligt punkt 19.18 andra stycket ska upplysning lämnas om belopp samt hur företaget avser att redovisa negativ goodwill i resultaträkningen.

Redovisning i juridisk person

Kommentar Redovisningen av förändringar i innehavet enligt punktarna 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 överläter 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, videoinspeling, 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 åsamar 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 direktt 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 variables avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuellt belopp som garaneras 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 leasingaval.

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.

**Upplysningar**

**Lagtext**

| 5 kap. 10 § andra och tredje styckena ÅRL |

---

För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2, ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen, samt den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

För mindre företag som slår samman poster enligt 3 kap. 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 (2010:1515)

**Allmänt råd**

20.12 En leasetagare 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**.

**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. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 10 § även på **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

**Leasetagarers 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 leasetagarers 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.

Upplysningar

Allmänt råd 20.14 En leasetagare 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.

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 fordrar i balansräkningen. Det redovisade beloppet ska motsvara nettoinvesteringen i ett leasingavtal.

Direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås ska perioderas 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 restvärdén 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 lånerränta 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 nuvärde av minimileaseavgifterna beräknat till marknadsränta.

Den leasade tillgångens redovisade värde minskat med nuvärde 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 oseddvanligt låg ränta ska försäljningsintäkten redovisas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.

Utgifter i samband med ingående och upplägg av ett finansiellt
leasingavtal ska redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas.

**Upplysningar**

*Allmänt råd 20.21* En leasegivare 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.

*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 jämföra med försäljning. Tillgången ska då klassificeras om från omsättningstillgång till anläggningsstillgång, se punkt 4.4.

**Upplysningar**

**Allmänt råd** 20.25 En leasegivare 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.

**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**


**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.

Upplysningar

**Allmänt råd**

20.28 Upplysingskraven 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 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, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

Tillämpningsområde

**Allmänt råd**

21.1 Detta kapitel ska tillämpas på avsättningar, ansvarsförbindelser 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.

**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, ansvarsförbindelse 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 **koncernredovisningen** 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 ovisst 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 utföde 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 utfört eller 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 förpliktligheten. Så är fallet när en reglering av förpliktelsen
kan framställas enligt 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 tvungen att driva verksamheten på visst
sätt i framtiden, t.ex. genom att vara tvungen att installera rökfilter i en fabrik.
Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt handlande, t.ex.
genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det inte någon befintlig
förpliktelse för en sådan framtida utgift, och en avsättning får inte redovisas.

**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 omstruktureringsteckning och att de
som berörs har en välgrundad uppfattning att omstruktureringen kommer
att genomföras.

Av omstruktureringsteckningen ska minst framgå
a) vilken verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
b) vilka driftsställen som främst berörs,
c) det ungefärliga antalet anställda som kommer att få åtgärder eller
   samt deras placering och arbetsuppgifter,
d) de utgifter som kommer att medföra, och
   samt
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**

**Allmänt råd**

21.9 En **avsättning** ska vid det första redovisningstillfället, värderas till den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

Avsättningen ska redovisas till **nuvärden** 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 nuvärden 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.

**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

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 följen bli reparationsutgifter på 1 miljon kronor. Om större defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följen 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.


Tillgången enligt första stycket får inte kvittas mot avsättningen i balansräkningen. I resultaträkningen får däremot gottgörelsen kvittas mot den kostnad som motsvarar avsättningen.

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 anläggningsstillgångar.

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.
Ansvarsförbindelser

Allmänt råd 21.14 En **ansvarsförbindelse** 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 utefter, 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 utförs av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

Kommentar Ett företag ska redovisa en ansvarsförbindelse inom linjen i balansräkningen (se kapitel 4). I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Upplysningar om ansvarsförbindelser).


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 utefter.

Kommentar Ett företag ska inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen. I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Upplysningar om eventualtillgångar).

Upplysningar

Upplysningar 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 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 nuvärde,
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.

Kommentar  Alla företag ska lämna upplysningar enligt punkt 21.16.

Upplysningar om ansvarsförbindelser

Allmänt råd 21.17  Ett företag ska, för varje slag av ansvarsförbindelse på balansdagen,
lämna en kortfattad beskrivning av ansvarsförbindelsens karakter, om inte
sannolikheten för en reglering är ytterst liten. En sådan beskrivning ska
alltid lämnas om företaget har tecknat ett borgensåtagande eller liknande
eller är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Följande upplysningar ska lämnas för varje slag av ansvarsförbindelse om
det inte är praktiskt ogenomförbart:

a) En uppskattning av dess finansiella effekt värderad enligt principerna

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 2012:5)

Upplysningar om eventualtillgångar

Allmänt råd 21.18  Ett 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 oskäl lig kostnad.

Är det praktiskt ogenomförbart att lämna upplysning enligt första stycket,
ska detta förhållande anges.

Allmänt råd 21.19  Ett krav är praktiskt ogenomförbart om företaget inte kan uppfylla det
trots varje rimlig ansträngning att göra det.

Upplysningar 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, bortförsling 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 **förrävståndspunkten** 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
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 aningen **skuld** eller **eget kapital** ska baseras på instrumentets ekonomiska innebörd om inte annat följer av punktarna 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 förpliktar 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 instrumentklasse 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 oförmanliga 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 resulatet, 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 innebörden.

**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 inbetalta 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).

### Upplysningar

**Lagtext**

5 kap. 13 § ÅRL

Om företaget har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning, skall för varje lån eller liknande rättighet anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis skall utestående lånebelopp och räntebestämmelserna anges. Lag (1999:1112)

**Förvärv av egna aktier**

**Lagtext**

5 kap. 14 § andra stycket andra och tredje meningarna ÅRL

---

--- Vid förvärv av egna aktier skall fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier skall fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

--- Lag (2005:556)

**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 5 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 *egentkapitalinstrument* 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 egentkapitalinstrument 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 erhållas för egen räkning ska redovisas som 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 innebörde.

*Allmänt råd* 23.6 Vid byte av varor och tjänster mot olikartade varor eller tjänster i en transaktion som har kommersiell innebörde 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 stycken.

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 innebörde 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 länge 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
  • inomkast kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Bedömningen av när ett företag har överförft 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.


**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 konkernedovisningen.

**Allmänt råd**

23.9 **Uppdrag** är ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt entreprenadavtal.

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 utförning, teknik och funktion eller användning.

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**.

Allmänt råd 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 metoderne 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.

**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.

**Upplysningar**

**Allmänt råd 23.29**

Ett företag ska lämna följande upplysningar:

- De redovisningsprinciper som tillämpats för intäktsredovisningen.
- De metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden.

**Allmänt råd 23.30**

Ett företag ska lämna följande upplysningar om pågående uppdrag per balansdagen:

- Upparbetade intäkter.
- Fakturerade belopp.
- Av beställaren innehållna belopp.

**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 åtgärdat.

**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 nettoredivisa utgifterna och de fakturerade beloppen.


**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 avtalens 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 tilllägg 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.

Upplysningar

Allmänt råd 24.7 Ett företag ska lämna upplysningar om
- karaktären på och omfattningen av offentliga bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
- villkor som inte uppfyllts avseende offentliga bidrag som har redovisats som skuld, samt
- ansvarsförbindelser och eventualtillgångar som är förknippade med offentliga bidrag.

Lagtext 5 kap. 3 § 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 uppgift lämnas om
1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
--- Lag (2010:1515)

Allmänt råd 24.8 Har anläggningstillgångar anskaffats med offentligt bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.
Uppgift ska lämnas om bidragets storlek samtliga år som företaget nyttjar tillgången.

**Kommentar**
Enligt 7 kap. 14 § första stycket ÅRL tillämpas 5 kap. 3 § 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 valutakursdifferansen kan anses utgöra en justering av räntekostnad.

**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 räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Om ränta har räknats in
i anskaffningsvärdet, ska en upplysning om detta lämnas i en not.
--- 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 utesatte 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 utförda 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.
Upplysningar

Kommentar  Enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket andra meningen ÅRL ska upplysning lämnas om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet. Upplysningen ska lämnas i not.

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 företagets egetkapitalinstrument.

Kommentar

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 tildela 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 önningen 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 egetkaptalinstrument 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 egetkaptalinstrumenten 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 egetkaptalinstrumenten får inte omvärderas, oavsett utfallet av dessa villkor.

Vid uppskattningen av det antal egetkaptalinstrument som förväntas tjänas in ska hänsyn tas till tjänstevillkor (t.ex. anställning en viss tid) och prestationssvillkor 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).
  - Prestationssvillkor.
    - Marknadsvillkor (t.ex. en viss ökning av företagets aktiekurs).
    - Prestationssvillkor som inte är marknadsvillkor (t.ex en viss vinstökning).
- Villkor som inte är intjäningsvillkor (t.ex. aktiesparprogram).

Marknadsvillkor och villkor som inte är intjäningsvillkor påverkas inte antalet egetkaptalinstrument som förväntas eller slutligt tjänas in.

Tjänstevillkor och prestationssvillkor som inte är marknadsvillkor påverkar inte värderingen av ett egetkaptalinstrument.

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 genomför 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 anställda, 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 lösen pris 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 affärsäkert 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.


Upplysningar

Allmänt råd 26.21 Ett 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.

Kommentar Exempel på allmänna villkor och bestämmelser är intjäningskrav, längsta löptid för tilldelade optioner samt regleringsmetod.

Allmänt råd 26.22 Upplysningar ska lämnas om antalet samt vägda genomsnittliga lösenpriser för aktieoptioner som är
a) uteslutande vid periodens början,
b) tilldelade under perioden,
c) förverkade under perioden,
d) införvärdena under perioden,
e) förfallna under perioden,
f) uteslutande vid periodens slut, och
g) införlivningsbara vid periodens slut.

Allmänt råd 26.23 För aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument ska upplysning lämnas 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
Allmänt råd 26.24  För aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter ska upplysning lämnas om hur skulden har beräknats.

Allmänt råd 26.25  Har ett avtal om aktierelaterade ersättningar ändrats under räkenskapsåret, ska företaget beskriva ändringarna.


Allmänt råd 26.27  Ett 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.

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 styrd företag (se kapitel 11 och 12).

Kommentar  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, skall tillgången skrivs 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 skall återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena skall redovisas i resultaträkningen.
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 nyt tjandeperiod (se punkt 27.5). Det innebär att det finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att vårdnedgången 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.
- Marknadsrättorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har under räkenskapsåret stigit på ett sätt som kan väntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nytjandevärde 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 följer 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 nyttjandevärde.

**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 Nyttjandevärde är nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till.

Allmänt råd 27.8 Vid fastställandet av nyttjandevärde 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 nyttjandevärde.


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.
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 omstruktureringsomslag som företaget ännu inte är förpliktat att genomföra, eller b) framtida förbättringar av tillgångens eller tillgångarnas prestanda.

Vid beräkningen av nuvärdet enligt punkt 27.8 b ska den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används vara före skatt och återspeglar 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.

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 kassaflödena 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 direktt 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 kunna 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 återspeglar 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 nyttjande värde, 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 övertager 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 § tredje 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 kassagenerande 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 § tredje 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 verksamhet som integrerats och till verksamhet som inte integrerats.

År 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 En tidigare nedskrivning av goodwill får endast återföras om nedskrivningen föranleddes av en särskild extern omständighet av ovanlig karaktär som inte förväntas upprepas och senare händelser har inträffat som upphäver verkningarna av denna omständighet.

**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 gynnaled från 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.

**Upplysningar**

**Kommentar**

Ett företag ska enligt 5 kap. 3 § ÅRL lämna uppllysningar om belopp avseende de nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar som redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret samt vilka poster i resultaträkningen som påverkats för följande tillgångsslag:
- Materiella anläggningstillgångar.
- Goodwill.
- Andra immateriella tillgångar än goodwill.
- Finansiella anläggningstillgångar som inte värderats till verkligt värde.

### Kapitel 28 – Ersättningar till anställda

**Tillämpningsområde 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 anställdes 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) förpliktelserna 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.


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 klassificera sina planer för ersättningar efter avslutad anställning som antingen avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer.

**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 anställda 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 överenskommna 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 **Försäkringstillgångar** är tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse eller liknande.

- Försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående till företaget är också försäkringstillgång 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. återföras 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 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 Ett företag ska välja att redovisa **förmånsbestämda planer** antingen 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.

**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 uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång,
- planer som finansieras i egen regi, 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 Ett företag som valt att tillämpa punkt 28.14 b får inte netttoredovisa förpliktelser enligt en förmånsbestämd plan vilken uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång mot denna tillgång.

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.

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång

Allmänt råd 28.20 Ett företag som valt att tillämpa punkt 28.14 b ska redovisa en pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång som avsättning till tillgångens redovisade värde.

Förenklingsregel för planer som finansieras i egen regi

Allmänt råd 28.21 Ett företag som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som finansierar en förmånsbestämd plan i egen regi samt erhåller en beloppssuppgift om pensionsskuldens storlek från ett oberoende företag, ska redovisa pensionsskulden enligt den erhållna uppgiften. Detta gäller inte om

220 (292)

Kommentar Säkerställer inte företaget pensionsförpliktelsen med pensionsförsäkringar, finansieras förpliktelsen istället i egen regi. Ett exempel på ett oberoende företag som lämnar uppgift om pensionsskulders storlek är Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt.

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag

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)

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 anställda 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 arbetsförmåga,
- 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 nuvärde 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 framtidiga 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 21.9) för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen.

Redovisar företaget ersättningar vid uppsägning, kan detta medföra att andra ersättningar till dessa anställda ska redovisas till ett lägre belopp.

Värdering

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.

Upplysningar

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 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 2012:5)

**Kommentar**
Ett 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 **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.

**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.

Kommentar I punkt 29.37 finns särskilda regler för juridisk person.

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.

Aktuellt skatt

Allmänt råd 29.4 Aktuellt skatt är inkomstskatt 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 obetalad 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 År 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 framtidiga räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.

Allmänt råd 29.12 **Uppskjuten skattefordran** representerar en reduktion av framtidiga **inkomstskatt** som hänsör sig till
a) avdragsgilla **temporära skillnader**,  
b) skattemässiga underskottsavdrag, och  
c) andra outnyttjade skatteavdrag.

Allmänt råd 29.13 **Uppskjuten skatteskuld** är **inkomstskatt** som hänsör 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 framtidiga skattepliktiga resultatet vid en återvinning av tillgången eller en reglering av skulden kommer att skilja sig från det redovisade resultatet.
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:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Tillgångar</th>
<th>Slag av temporär skillnad</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Redovisat värde &gt; skattemässigt värde</td>
<td>Skattepliktig temporär skillnad</td>
</tr>
<tr>
<td>Redovisat värde &lt; skattemässigt värde</td>
<td>Avdragsgill temporär skillnad</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Skulder</th>
<th>Slag av temporär skillnad</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Redovisat värde &gt; skattemässigt värde</td>
<td>Avdragsgill temporär skillnad</td>
</tr>
<tr>
<td>Redovisat värde &lt; skattemässigt värde</td>
<td>Skattepliktig temporär skillnad</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Det skattemässiga värden för en tillgång, skuld eller annat bestäms enligt gällande skatteregler.

Kommentar

Upprättar ett företag separata inkomstdeklarationer för olika verksamheter bestäms skattemässiga värden enligt de skatteregler som gäller för respektive inkomstdeklaration.

En tillgångs skattemässiga värde är det belopp som kommer att bli avdragsgiltt 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.

En skulds skattemässiga värde är det redovisade värdena 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 förutbetalda 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 hänför sig till 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 hänför från en tillgångspost som förväntas bli beskattad som en kapitalvinst ska den uppskjutna skatten värderas enligt gällande skattesats för kapitalvinster.

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 beskattningsvärden.

Allmänt råd 29.26 Vid ren 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 ren 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 ren 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 skatteskulden (eller skattefordran) värderas enligt de 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 framtidiga
Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende underskottssavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag är desamma som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som avser avdragsgilla temporära skillnader. Förekomsten av underskottssavdrag 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 **egent kapital**.

### Presentation

#### Klassificering

**29.31** En **uppskjuten skattefordran** eller **uppskjuten skatteskuld** ska klassificeras som finansiell anläggningstillgång respektive **avsättning**.

### Kvittning

**29.32** Fordran och **skuld** som avser **aktuellt skatt** samt **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** ska netto-redovisas 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 netto-redovisas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i de fall legal kvittningsrätt föreligger avseende aktuellt skatt.

### Upplysningar

#### Lagtext

5 kap. 16 § ÅRL

Större företag skall lämna uppgift om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år. Uppgift behöver dock inte lämnas om skillnaden är obetydlig. Lag (2006:871)

Kommentar Upplysningen enligt 5 kap. 16 § ÅRL om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten innebär att upplysning ska lämnas om hur stor del av skatten i resultaträkningen som är aktuell respektive uppskjuten. Det allmänna rådet kräver att skatt ska redovisas på samma sätt av alla företag. Även mindre företag ska därför lämna uppgift om fördelningen mellan aktuell och uppskjuten skatt.

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 16 § även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större företag ska i stället avse större koncerner.

Allmänt råd 29.34  Ett 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.

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 företag ska lämna upplysningar om väsentliga temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag, inklusive belopp som påverkar den uppskjutna sketteskulden eller uppskjutna skattefordran.

Allmänt råd 29.36  Ett företag ska presentera en avstämning av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt och redovisat resultat före skatt. Av avstämningen ska framgå hur skattesatserna beräknats.

Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:

a) En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt.

b) En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genomsnittliga effektiva skattesatsen.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd 29.37  I juridisk person ska den uppskjutna sketteskulden 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 häftlig till obeskattade reserver inte särredovisas i juridisk person. Obeskattade reserver redovisas således med bruttobeloppet i balansräkningen.

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 punkt 30.14 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2012:5)

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 terminkontrakt, ska redovisas enligt kapitel 11 eller 12.


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, leverantörsedda alla samt upplupna intäkter och kostnader. Även pensionsavsättningar samt 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 30.7 Valutakursdifferensen ska redovisas aningen 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))

**Kommentar** Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas med tillämpning av IAS-förordningen får i vissa fall värdera andelar i t.ex. dotterföretag till verkligt värde (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL). I det fallet ska en valutakursdifferens avseende en monetär post som utgör en del av nettoinvesteringen redovisas i en fond för verkligt värde (se 4 kap. 14 d § andra stycket 2 ÅRL).

**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 avistikursen 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 egen kapital. Ayttras det svenska dotterföretaget eller utlandsverksamheten ska de ackumulerade valutakursdifferenserorna redovisas i resultaträkningen.

Härrör valutakursdifferenserorna 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.

Upplysningar
Kommentar
Ett företag ska lämna upplysning om storleken på de valutakursdifferenser som uppkommit under räkenskapsåret och som redovisats som en separat komponent i eget kapital per balansdagen (se kapitel 6).

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd
30.14 I juridisk person ska utländska filialers tillgångar och skulder räknas om enligt punkterna 30.3 och 30.4. (BFNAR 2012:5)

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 avges.

**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 avges, även om de inträffat efter det att resultatet eller annan utvald finansiell information har tillkännagivits.

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 skall följande iakttas:

---

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

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

b) hänsyn skall 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 skall tas till värденedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

--- Lag (2004:1173)

*Allmänt råd* 32.3 Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen men som inträffat efter balansdagen och innan den finansiella rapporten
avges ska beaktas genom att justera beloppet eller att redovisa inte tidigare medtagna poster.

**Kommentar**

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 **ansvarsförbindelse** 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 kundfördom 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 sälts 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 avges. En sådan vårdenedgång hänförs normalt inte till placeringarnas värde på balansdagen utan återspeglar omständigheter som har uppstått efter balansdagen. Ett företag får därför inte redovisa vårdenedgången 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 avges. En sådan fordran är en **eventualtillgång** på balansdagen som inte får redovisas (se kapitel 21). Enligt punkt 21.18 kan upplysning behöva lämnas. Fastställs beloppet för ett överenskommot skadestånd innan den finansiella rapporten avges ska dock en justering göras om skadeståndet inte har redovisats tidigare på grund av att beloppet inte kunde mätas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 2.10).

Punkt 22.11 innebär att utdelning till **ägare** som fastställts efter balansdagen inte
ska redovisas som skuld per balansdagen.

**Upplysningar**

**Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen**

*Allmänt råd* 32.4 Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen ska inte beaktas i balansräkningen och resultaträkningen. Upplysning ska lämnas om varje slag av **väsentlig** händelse som inte beaktats. Upplysningen ska omfatta en beskrivning av händelsens karaktär och en uppskattning av dess finansiella effekt.

Kan den finansiella effekten inte uppskattas ska uppgift lämnas om detta.

**Kommentar**

Nedan ges exempel på händelser efter balansdagen som inte beaktas men som normalt leder till att upplysning ska lämnas. Upplysningen kan lämnas i förvaltningsberättelsen eller i not. Upplysningen ska spegla information som blir känd efter balansdagen men innan den finansiella rapporten avges.

- 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 **egentkapitalinstrument**.
- 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 eller ansvarsförbindelser ingås, t.ex. genom att utfästa betydande garantier.
- Betydande rättstvist som påbörjas enbart på grund av händelser som inträffat efter balansdagen.

**Kapitel 33 – Upplysningar om närstående**

**Tillämpningsområde**

*Allmänt råd* 33.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om närstående vad gäller
a) ställda säkerheter och **ansvarsförbindelser**, 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.

**Kommentar**

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 11–12 b §§ även på **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

### Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

**Lagtext**

5 kap. 11 § andra stycket ÅRL

---

Om företaget har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, ska en särskild upplysning lämnas om detta.

--- Lag (2010:1515)

### Lån till ledande befattningshavare

**Lagtext**

5 kap. 12 § ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag, skall upplysning lämnas om detta. Detsamma gäller om företaget har ställt pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämförs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämförs vice verkställande direktör.

Uppgift skall lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser samt beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts. Uppgift skall även lämnas om vilken anknytning till företaget den har som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för.

Andra stycket tillämpas också, om ett aktiebolag har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551). Lag (2005:918)

**Kommentar**

Med motsvarande befattningshavare enligt 5 kap. 12 § ÅRL avses t.ex. en person som ingår i ledningen för ett handelsbolag.

### Transaktioner med närstående

**Lagtext**

5 kap. 12 a § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om betydande transaktioner som på andra än marknadsmässiga villkor har genomförts med

1. ett företag i samma koncern eller i en företagsgrupp av motsvarande slag,
2. en juridisk person över vilken företaget utövar ett bestämmande inflytande eller som utövar ett bestämmande inflytande över företaget utan att det är fråga om en koncern eller en företagsgrupp av motsvarande slag,
3. ett intresseföretag till företaget eller en juridisk person som företaget är ett intresseförtrakt till,
4. en juridisk person över vilken företaget utövar ett betydande inflytande när det gäller den driftsmässiga och finansiella styrningen eller som utövar ett sådant inflytande över företaget utan att den juridiska personen eller företaget är intresseföretag till den andra,
5. en juridisk person som verkar i enlighet med en överenskommelse mellan företaget och en eller flera andra parter om att gemensamt bedriva ekonomisk verksamhet och att gemensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna verksamhet,
6. en fysisk person som utövar ett betydande inflytande över företaget,
7. en styrelseledamot, verkställande direktör eller någon annan ledande befattningshavare i företaget eller dess moderföretag eller i ett motsvarande utländskt rättssubjekt,
8. den som är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till en person som avses i 6 eller 7,
9. annan person som ingår i samma familj som en person som avses i 6 eller 7 och som kan förväntas påverka den senare personen i hans eller hennes kontakter med företaget eller som kan förväntas påverkas av en person som avses i 6 eller 7 i sina egna kontakter med företaget,
10. en person som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av en person som avses i 6 eller 7 eller dennes make eller sambo,
11. en juridisk person över vilken en person som avses i 6, 7, 8, 9 eller 10 har ett betydande inflytande, eller
12. en juridisk person vars huvudsakliga verksamhet är att förvalta tillgångar som företaget har avsatt för ersättningar till personer som avslutat sin anställning i företaget eller i en sådan juridisk person som avses i 1, 2, 3, 4, 5 eller 11.

Publika aktiebolag som är mindre företag ska lämna upplysningar om sådana transaktioner som avses i första stycket, om transaktionen har ingåtts med
1. en aktieägare med ett betydande aktieinnehav i bolaget, eller
2. en styrelseledamot i bolaget.

Uplysningar enligt denna paragraf behöver inte lämnas om transaktioner som har ingåtts
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. Lag (2009:34)

Redovisning i juridisk person

**Uppgifter om moderföretag**

5 kap. 26 § ÅRL

Ett företag som är dotterföretag skall lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag. Uppgift skall också lämnas om var det går att få tillgång till utländska moderföretags koncernredovisningar. Lag (1999:1112)

**Allmänt råd** 33.2 Ett dotterföretag ska alltid lämna de uppgifter om moderföretaget som
Kommentar

Punkt 33.2 innebär att uppgifter om moderföretaget ska lämnas oavsett om moderföretaget upprättar koncernredovisning eller inte.

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

Om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag, skall det lämna uppgift om:

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats,
3. företagets kapitalandel i det andra företaget, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, och
4. antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företagets balansräkning.

Första stycket gäller också om företaget är oberoende ansvarig delägare i ett annat företag. Ett företag som är oberoende ansvarig delägare i ett annat företag skall ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om det redovisningsskyldiga företagets rösträttsandel i sådana företag som avses i första och andra styckena avviker från kapitalandelen, skall även rösträttsandelen anges. Lag (1999:1112)

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL

En uppgift enligt 8 § får utelämnas, om den är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild i 2 kap. 3 §.

Under förutsättning att tillstånd ges av Bolagsverket, får uppgift enligt 8 § också utelämnas, om den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 8 § angivna företagen.

Om en uppgift har utelämnats enligt första eller andra stycket, skall upplysning lämnas om detta.

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. företaget äger andelar som motsvarar mindre än hälften av det andra företagets eget kapital och det företaget inte offentliggör sin balansräkning, eller
2. dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket.

Lag (2004:244)

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**


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

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

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

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse från vad som föreskrivs i andra stycket göras. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelsen anges i en not.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2006:871)

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.

Kommentar Uppgifterna i flerårsöversikten i förvaltningsberättelsen behöver inte räknas om, men i så fall ska upplysning lämnas (se punkt 35.32).

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.

Upplysningar 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 lätttnadsregeln i ÅRL inte räknar om jämförelsetalen är tidpunkten för övergång i stället den 1 januari 2014.

242 (292)
Vid tidpunkten för övergång ska en förstagångstillämpare upprätta en ingångsbalansräkning i vilken de 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 skillnadssbelopp 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.

Ett företag som har tillämpat en längre avskrivningstid än tio år ska skriva av återstående goodwill vid tidpunkten för övergång som om företaget från början tillämpat tio år som avskrivningstid.

Första stycket gäller inte om företaget tillämpar punkt 35.24 andra stycket. I det fallet får avskrivning på goodwill räknas om. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Det allmänna rådet tillåter inte en längre avskrivningstid på goodwill än tio år. Punkt 35.17 andra stycket innebär att ett företag, som vid tidpunkten för övergång tillämpat en längre avskrivningstid än tio år, inte får räkna om avskrivning på goodwill som gjorts före tidpunkten för övergång. I stället ska företaget skriva av återstående goodwill genom att justera det redovisade värdet mot eget kapital.

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 anskaffningsvärdet 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 anläggningsstillgångar

Allmänt råd
35.29 Utgifter för nedmontering, bortförsling eller återställande av plats som enligt punkt 17.7 ingår i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningsstillgång 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.

Upplysningar

Allmänt råd
35.31 En förstagångstillämpare ska lämna upplysning om att det är första gången detta allmäna råd tillämpas. Upplysning ska även lämnas om vilka lättnadsregler enligt punkterna 35.21–35.30 som har tillämpats.

Allmänt råd
35.32 En förstagångstillämpare som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen ska lämna upplysning om detta.

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
a) upplysa om vilka redovisningsprinciper som ändrats, och
b) presentera en avstämnings sedan att specificerar förändringar vilka har redovisats direkt mot eget kapital i ingångsbalansräkningen med varje korrigering på egen rad.

Avstämnings ska innefatta förändringen av eget kapital enligt fastställd
Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

35.34 Värdet på andelar i dotterföretag, intresseföretag och 
gemensamt 
yrda 

företag får i ingångsbalansräkningen bestämmas till det redovisade 
värdet i den årsredovisning som omfattar perioden som avslutas närmast 
för tidpunkten för övergång.

Kommentar

Punkt 35.34 innebär t.ex. att ett företag som har minskat anskaffningsvärdet med 
udelningar 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 stiftelserelkende former

Tillämpningsområde

Allmänt råd

36.1 Detta kapitel ska tillämpas av företag som är stiftelser eller som drivs 
der 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 
skulder 
sätt 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 avvikelse 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**

*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 **Räkenskapsåret 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 erhållat 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 erhållat bidrag.

*Kommentar* Punkt 36.7 andra stycket innebär att om det som tagits emot inte får redovisas som ett erhållat bidrag, är det en gåva. En gåva kan bestå av kontanta medel, varor eller andra tillgångar och tjänster. Förvärv genom testamentet 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 Upplysning ska lämnas 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 svårbestämt och 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.


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 förbrukats 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 syfte genom att till en eller flera fysiska eller juridiska personer betala ut bidrag från avkastningen på sin förmögenhet.

**Redovisning av erhållna bidrag**

**Allmänt råd** 36.14 Ett erhålt bilag ska värderas till det verkliga värdet av den tillgång som stiftelsen fått eller kommer att få.

**Allmänt råd** 36.15 Ett erhålt bilag får redovisas som **intäkt**, när villkoren för att erhålla bilaget har uppfyllts.

Intäkten får redovisas samma räkenskapsår som stiftelsen redovisar den **kostnad** bilaget är avsett att täcka.

Bidrag som inte redovisas som intäkt ska redovisas som **skuld**.

**Allmänt råd** 36.16 Ett erhålt bilag som hänför sig till en anläggningstillgång ska reducera tillgångens anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetalad **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 förutbetalad intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

**Lämnade bidrag och anslag**


**Redovisning av lämnade bidrag och anslag**

**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 **ansvarsförbindelse**.

**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)


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 genera 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 36.25 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.

251 (292)
Kommentar
Punkt 36.25 är en förenklingsregel.

Allmänt råd
36.26 En tillgång ska endast skrivas ned om förlustvärdet är lägre än tillgängens 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 värden överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter avskrivningar, om den inte hade skrivits ned.

Upplysningar
Tillgångar som inte redovisats i balansräkningen

Allmänt råd
36.28 En stiftelse 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.

Gävor och erhållna bidrag

Allmänt råd
36.29 Upplysningar ska lämnas 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) ansvarsförbindelser och eventualtillgångar som är förknippade med erhållna bidrag som inte har redovisats som intäkt.

Allmänt råd
36.30 Upplysning ska lämnas 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.

Kommentar
Gävor som inte redovisats i balansräkningen och resultaträkningen kan t.ex. vara frivilliga arbetsinsatser eller reklamjäster.

Allmänt råd
36.31 Om en stiftelse erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan, ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag.
5 kap. 3 § 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 uppgift lämnas om
1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
--- Lag (2010:1515)

**Allmänt råd**
36.32 Har **tillgångar** anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.

Uppgift ska lämnas om bidragets storlek samtliga år som stiftelsen nyttjar tillgången.

**Kommentar**
Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 3 § 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 befattningssavare anses sådan anställd i en stiftelse som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag.

**Kommentar**

**Redovisning i juridisk person**

**Eget kapital**

**Allmänt råd**
36.34 I juridisk person ska en stiftelse, om stiftelseförordnandet inte anger annat, dela in **eget kapital** i bundet respektive fritt eget kapital.

Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

**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**, utöver det som anges i punkt 6.3, 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 anslag.

Beloppen ska, i förekommande fall, delas upp på bundet respektive fritt eget kapital.

**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.

Upplysning ska lämnas om den sammanlagda gemensamma förmögenheten och avkastningen av den.

**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.

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 faktor eller speciell omständighet är att föreningen förvaltar stiftelser. 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 årsrevisoringslagen (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 avvikelse 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 avvikelse från och anpassningar av uppställningsformen som en förening ska eller får göra.

**Förändring i eget kapital**

**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, hänföra 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 erhållt 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 erhålt bidrag.

Kommentar Punkt 37.9 andra stycket innebär att om det som tagits emot inte får redovisas som ett erhålat 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 erhålat 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 Upplysning ska lämnas 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 anläggningsstillgång ska reducera tillgångens anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetalda 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 förutbetalda 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
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 ansvarsförbindelse.

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)


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 återvinningssvärden.

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 och 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.

Upplysningar

Tillgångar som inte redovisats i balansräkningen

Allmänt råd 37.28 En förening 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.

Gåvor och erhållna bidrag

Allmänt råd 37.29 Upplysningar ska lämnas 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) ansvarsförbindelser och eventualtillgångar som är förknippade med erhållna bidrag som inte har redovisats som intäkt.

Allmänt råd 37.30 Upplysning ska lämnas 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.

Kommentar Gåvor som inte redovisats i balansräkningen och resultaträkningen kan t.ex. vara
frivilliga arbetsinsatser eller reklamtjänster.

**Allmänt råd 37.31** Om en förening erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan, ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag.

---

**Lagtext**

5 kap. 3 § 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 uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,

--- Lag (2010:1515)

**Allmänt råd 37.32** Har tillgångar anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.

Uppgift ska lämnas om bidragets storlek samtliga år som föreningen nyttjar tillgången.

**Kommentar**

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 3 § 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**


---

**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**

**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.
**Exempel**

**Exempel 1 Kassaflödesanalys (indirekt metod)**

**Förutsättningar**

Koncernens likvida medel består av:

<table>
<thead>
<tr>
<th>År 2</th>
<th>År 1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Kassa och bank</td>
<td>830</td>
</tr>
<tr>
<td>Kortfristiga placeringar</td>
<td>1 370</td>
</tr>
<tr>
<td>Belopp vid årets slut</td>
<td>2 200</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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. Värden 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.


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
**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

<table>
<thead>
<tr>
<th>TILLGÅNGAR</th>
<th>År 2</th>
<th>År 1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Anläggningstillgångar</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Materiella anläggningstillgångar</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Maskiner och andra tekniska anläggningar</td>
<td>1 700</td>
<td>650</td>
</tr>
<tr>
<td>Inventarier, verktyg och installationer</td>
<td>780</td>
<td>300</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Total</strong></td>
<td>2 480</td>
<td>950</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Finansiella anläggningstillgångar</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Andra långfristiga värdepappersinnehav</td>
<td>1 800</td>
<td>1 800</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Total</strong></td>
<td>1 800</td>
<td>1 800</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Omsättningstillgångar</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Varulager</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Färdiga varor och handelsvaror</td>
<td>2 000</td>
<td>4 500</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Total</strong></td>
<td>2 000</td>
<td>4 500</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Kortfristiga fordringar</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Kundfordringar</td>
<td>3 280</td>
<td>1 800</td>
</tr>
<tr>
<td>Upplupna intäkter</td>
<td>120</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Total</strong></td>
<td>3 400</td>
<td>1 800</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Kortfristiga placeringar</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>1 570</td>
<td>625</td>
</tr>
<tr>
<td>Kassa och bank</td>
<td>830</td>
<td>325</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Total</strong></td>
<td>12 080</td>
<td>10 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**EGET KAPITAL OCH SKULDER**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Eget kapital</th>
<th></th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Aktiekapital</td>
<td>1 300</td>
<td>1 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Annat eget kapital inklusive årets resultat</td>
<td>1 703</td>
<td>1 700</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Total</strong></td>
<td>3 003</td>
<td>2 700</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Skulder</th>
<th></th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Långfristiga skulder</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Skulder till kreditinstitut</td>
<td>2 500</td>
<td>2 500</td>
</tr>
<tr>
<td>Övriga skulder</td>
<td>1 735</td>
<td>400</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Total</strong></td>
<td>4 235</td>
<td>2 900</td>
</tr>
<tr>
<td>Kortfristiga skulder</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Leverantörsreklamer</td>
<td>3 000</td>
<td>1 640</td>
</tr>
<tr>
<td>Skatteskulder</td>
<td>50</td>
<td>600</td>
</tr>
<tr>
<td>Upplupna kostnader</td>
<td>1 792</td>
<td>2 160</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Total</strong></td>
<td>4 842</td>
<td>4 400</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER** | 12 080 | 10 000 |
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
Kassaflödesanalys

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
   Minskning av varulager 2 610
   Ökning av rörelsefordringar −1 350
   Ökning av rörelserskulder 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

Tilläggsupplysningar

Not 1. Likvida medel
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.

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>År 2</th>
<th>År 1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Kassa och bank</td>
<td>830</td>
<td>325</td>
</tr>
<tr>
<td>Kortfristiga placeringar</td>
<td>1 370</td>
<td>425</td>
</tr>
<tr>
<td>Belopp vid årets slut</td>
<td>2 200</td>
<td>750</td>
</tr>
</tbody>
</table>
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

**Total: 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

**Total: −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

**Total: −29 605**

I övrigt är härledningarna desamma som i exempel 1.
Kassaflödesanalys

Redovisa så här i den finansiella rapporten

**År 2**

### Den löpande verksamheten

<table>
<thead>
<tr>
<th>Omsättning</th>
<th>Värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Inbetalningar från kunder</td>
<td>33 650</td>
</tr>
<tr>
<td>Utbetalningar till leverantörer och anställda</td>
<td>-29 605</td>
</tr>
</tbody>
</table>

#### Kassaflöde från den löpande verksamheten före betalda räntor och inkomstskatter

<table>
<thead>
<tr>
<th>Omsättning</th>
<th>Värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Erhållen ränta</td>
<td>530</td>
</tr>
<tr>
<td>Erlagd ränta</td>
<td>-848</td>
</tr>
<tr>
<td>Betald inkomstskatt</td>
<td>-917</td>
</tr>
</tbody>
</table>

#### Kassaflöde från den löpande verksamheten

<table>
<thead>
<tr>
<th>Omsättning</th>
<th>Värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>2 810</td>
</tr>
</tbody>
</table>

### Investeringsverksamheten

<table>
<thead>
<tr>
<th>Omsättning</th>
<th>Värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Förvärv av dotterföretag</td>
<td>-550</td>
</tr>
<tr>
<td>Förvärv av materiella anläggningstillgångar</td>
<td>-360</td>
</tr>
<tr>
<td>Försäljning av inventarier</td>
<td>60</td>
</tr>
</tbody>
</table>

#### Kassaflöde från investeringsverksamheten

<table>
<thead>
<tr>
<th>Omsättning</th>
<th>Värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>-850</td>
</tr>
</tbody>
</table>

### Finansieringsverksamheten

<table>
<thead>
<tr>
<th>Omsättning</th>
<th>Värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Nyemission</td>
<td>300</td>
</tr>
<tr>
<td>Upptagna lån</td>
<td>275</td>
</tr>
<tr>
<td>Amortering av skuld</td>
<td>-65</td>
</tr>
<tr>
<td>Utbetalad utdelning</td>
<td>-1 020</td>
</tr>
</tbody>
</table>

#### Kassaflöde från finansieringsverksamheten

<table>
<thead>
<tr>
<th>Omsättning</th>
<th>Värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>-510</td>
</tr>
</tbody>
</table>

### Årets kassaflöde

<table>
<thead>
<tr>
<th>Omsättning</th>
<th>Värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>1 450</td>
</tr>
</tbody>
</table>

### Likvida medel vid årets början, not 1

<table>
<thead>
<tr>
<th>Omsättning</th>
<th>Värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Likvida medel vid årets början, not 1</td>
<td>750</td>
</tr>
<tr>
<td>Likvida medel vid årets slut, not 1</td>
<td>2 200</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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

<table>
<thead>
<tr>
<th>Kassa</th>
<th>32 500</th>
<th>Eget kapital</th>
<th>32 500</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>32 500</td>
<td></td>
<td>32 500</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Balansräkning i B vid förvärvet

<table>
<thead>
<tr>
<th>Mark</th>
<th>6 000</th>
<th>Eget kapital</th>
<th>14 000</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Kassa</td>
<td>8 000</td>
<td></td>
<td>14 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Anskaffningsvärde</th>
<th>26 000</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Minoritet</td>
<td>6 500  1)</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Verkligt värde (nettotillgångar):

<table>
<thead>
<tr>
<th>Mark</th>
<th>11 000</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Kassa</td>
<td>8 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Uppskjuten skatteskuld</th>
<th>− 1 500 2)</th>
<th>− 17 500</th>
</tr>
</thead>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Goodwill</th>
<th>15 000</th>
</tr>
</thead>
</table>

270 (292)
1) Minoritetens del i B: \((26\,000/0,8) \times 20\% = 6\,500\)

2) Uppskjuten skatt på övervärde på mark: \(30\% \times 5\,000 = 1\,500\)

I koncernbalansräkningen redovisas de båda företagen som en ekonomisk enhet och interna mellanhavanden elimineras.

### Redovisa så här i koncernbalansräkningen utifrån de juridiska personerna

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>BR A</th>
<th>BR B</th>
<th>Eliminerad och justering</th>
<th>Koncern BR direkt efter förvärvet</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Goodwill</td>
<td></td>
<td>15,000</td>
<td></td>
<td>15,000</td>
</tr>
<tr>
<td>Mark</td>
<td>6,000</td>
<td>5,000</td>
<td>11,000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Andelar B</td>
<td>26,000</td>
<td>-26,000</td>
<td></td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>Kassa</td>
<td>6,500</td>
<td>8,000</td>
<td>14,500</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>32,500</td>
<td>14,000</td>
<td>-6,000</td>
<td>40,500</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>BR A</th>
<th>BR B</th>
<th>Eliminerad och justering</th>
<th>Koncern BR direkt efter förvärvet</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>EK</td>
<td>32,500</td>
<td>14,000</td>
<td>-14,000</td>
<td>32,500</td>
</tr>
<tr>
<td>EK minoritet</td>
<td></td>
<td></td>
<td>6,500</td>
<td>6,500</td>
</tr>
<tr>
<td>Uppskjuten skatteskuld</td>
<td>1,500</td>
<td>1,500</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>32,500</td>
<td>14,000</td>
<td>-6,000</td>
<td>40,500</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Exempel 4 Rörelseförvärv (förvärv av ytterligare andelar)

**Förutsättningar**


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

<table>
<thead>
<tr>
<th>Andelar db</th>
<th>33 200</th>
<th>Eget kapital</th>
<th>36 000</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Övriga tillgångar</td>
<td>18 000</td>
<td>Skuld db</td>
<td>8 000</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>Lån</td>
<td>7 200</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>51 200</td>
<td></td>
<td>51 200</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Balansräkning i B vid det ytterligare förvärvet

<table>
<thead>
<tr>
<th>Mark</th>
<th>6 000</th>
<th>Eget kapital</th>
<th>14 000</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Fordran mb</td>
<td>8 000</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>14 000</td>
<td></td>
<td>14 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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

\[ 15 000 - (5 \times 20 \% \times 15 000) = 0. \]

I koncernbalansräkningen redovisas de båda företagen som en ekonomisk enhet och interna mellanhavanden elimineras.

Av avskrivningarna på koncerngoodwillen på 15 000 är 12 000 häförliga till majoritetsägarnas andel och 3 000 är häförliga 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 koncernbalansräkningen

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Koncern BR före förvärvet</th>
<th>Köp av 20 % av B</th>
<th>Koncern BR efter förvärvet</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Goodwill</td>
<td>0</td>
<td>11 000</td>
<td>11 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Mark</td>
<td>11 000</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Övriga tillgångar</td>
<td>18 000</td>
<td>18 000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>29 000</td>
<td>29 000</td>
</tr>
<tr>
<td>EK</td>
<td>24 000</td>
<td>−3 700</td>
<td>20 300</td>
</tr>
<tr>
<td>EK minoritet</td>
<td>3 500</td>
<td>−3 500</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>Uppskjuten skatteskulden</td>
<td>1 500</td>
<td>1 500</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Lån</td>
<td>0</td>
<td>7 200</td>
<td>7 200</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>29 000</td>
<td>29 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Redovisa så här i koncernbalansräkningen utifrån de juridiska personerna

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>BR A</th>
<th>BR B</th>
<th>Eliminering och justering</th>
<th>Koncern BR direkt efter förvärvet</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Goodwill</td>
<td></td>
<td>15 000</td>
<td>0</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>− 15 000</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Mark</td>
<td>6 000</td>
<td>5 000</td>
<td>11 000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Andelar B</td>
<td>33 200</td>
<td>− 33 200</td>
<td>0</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Fordran mb</td>
<td>8 000</td>
<td>− 8 000</td>
<td>0</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Övriga tillgångar</td>
<td>18 000</td>
<td></td>
<td>18 000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>51 200</td>
<td>14 000</td>
<td>− 36 200</td>
<td>29 000</td>
</tr>
<tr>
<td>EK</td>
<td>36 000</td>
<td>14 000</td>
<td>− 14 000</td>
<td>20 300</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>− 12 000</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>− 3 700</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>EK minoritet</td>
<td>6 500</td>
<td></td>
<td>0</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>− 3 000</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>− 3 500</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Uppskjuten skatteskuldf</td>
<td>1 500</td>
<td>1 500</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Skuld db</td>
<td>8 000</td>
<td>− 8 000</td>
<td>0</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Lån</td>
<td>7 200</td>
<td></td>
<td>7 200</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>51 200</td>
<td>14 000</td>
<td>− 36 200</td>
<td>29 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>
**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 sälts 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.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Försäljningspris</th>
<th>30 000</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>60 % av Bs värde i konkernen innan försäljningen</td>
<td>-10 500</td>
</tr>
<tr>
<td>Realisationsvinst</td>
<td>19 500</td>
</tr>
<tr>
<td>Verkligt värde</td>
<td>20 000</td>
</tr>
<tr>
<td>40 % av Bs värde i konkernen innan försäljningen</td>
<td>- 7 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Omvärderingsvinst</td>
<td>13 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Total vinst i koncernredovisningen</td>
<td>32 500</td>
</tr>
</tbody>
</table>
I koncernen är Bs värde innan försäljningen:

<p>| | |</p>
<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Tillgångar minus skulder</td>
<td>14 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Övervärde mark</td>
<td>5 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Uppskjuten skatt</td>
<td>−1 500</td>
</tr>
<tr>
<td>Summa</td>
<td>17 500</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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 koncernbalansräkningen |

<table>
<thead>
<tr>
<th>Koncern BR före förs. av B och köp av C</th>
<th>Förs. av 60 % av B Köp av C</th>
<th>Koncern BR efter förs. av B och köp av C</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Mark</td>
<td>11 000</td>
<td>−11 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Andelar i B</td>
<td></td>
<td>20 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Övriga tillgångar</td>
<td>18 000</td>
<td>22 000</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>29 000</td>
<td>31 000</td>
</tr>
<tr>
<td>EK</td>
<td>20 300</td>
<td>32 500</td>
</tr>
<tr>
<td>Uppskjuten skatteskuld</td>
<td>1 500</td>
<td>−1 500</td>
</tr>
<tr>
<td>Lån</td>
<td>7 200</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>29 000</td>
<td>31 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Redovisa så här i koncernbalansräkningen utifrån de juridiska personerna

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>BR A</th>
<th>BR C</th>
<th>Eliminering C</th>
<th>Eliminering och omvärdering B</th>
<th>Koncern BR efter försäljning och förvärv</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Andelar i B</td>
<td>13 280</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Andelar i C</td>
<td>10 000</td>
<td></td>
<td>−10 000</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Övriga tillgångar</td>
<td>30 000</td>
<td>10 000</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>53 280</td>
<td>10 000</td>
<td>−10 000</td>
<td>6 720</td>
<td>60 000</td>
</tr>
<tr>
<td>EK</td>
<td>46 080</td>
<td>10 000</td>
<td>−10 000</td>
<td>9 420</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>(varav reavinst 10 080)</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>7 200</td>
<td></td>
<td></td>
<td>13 000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td>−15 700</td>
<td>52 800</td>
</tr>
<tr>
<td>Lån</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>53 280</td>
<td>10 000</td>
<td>−10 000</td>
<td>6 720</td>
<td>60 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Bilaga 1 – Definitioner


I kapitlen är det definerade 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.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Begrepp</th>
<th>AR (Kom)</th>
<th>Definition</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Affärsdagen</td>
<td>12.17</td>
<td>Den dag då företaget ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en tillgång.</td>
</tr>
<tr>
<td>Aktierelaterade ersättningar</td>
<td>26.2</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument</td>
<td>26.3</td>
<td>Ersättningar genom vilka företaget förvärvar varor eller tjänster som ersättning för företagets egetkapitalinstrument.</td>
</tr>
<tr>
<td>Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter</td>
<td>26.4</td>
<td>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.</td>
</tr>
</tbody>
</table>
| 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. |
### Ansvarsförbindelse 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 utföde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

### Avstaköp 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 ersättnings 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 minimalleaseavgifter 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 avslutat 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  
<p>|                  |      | • en anställdes beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar. |</p>
<table>
<thead>
<tr>
<th>Eventualtillgång</th>
<th>21.15</th>
<th>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.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Fel</td>
<td>10.11</td>
<td>Utelämnande eller felaktighet i de finansiella rapporterna för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlätenhet 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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Finansiell rapport</td>
<td>3.2</td>
<td>En koncernredovisning eller en årsredovisning.</td>
</tr>
<tr>
<td>Finansiell skuld</td>
<td>11.6</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Finansiell tillgång</td>
<td>11.5</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel</td>
<td>12.5</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Finansiella tillgångar som kan säljas</td>
<td>12.9</td>
<td>Finansiella tillgångar som företaget antingen klassificerat i denna värderingskategori eller som inte kan hänt förs till någon av de övriga värderingskategorierna i punkt 12.4 a–c.</td>
</tr>
<tr>
<td>Begrepp</td>
<td>Nummer</td>
<td>Definition</td>
</tr>
<tr>
<td>-------------------------------------------------</td>
<td>--------</td>
<td>----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------</td>
</tr>
<tr>
<td>Finansiellt garantiavtal</td>
<td>11.7</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Finansiellt instrument</td>
<td>11.4</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Finansiellt leasingavtal</td>
<td>20.3</td>
<td>Ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt övertörs från leasegivaren till leasetagaren.</td>
</tr>
<tr>
<td>Finansieringsverksamhet</td>
<td>7.7</td>
<td>Åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning.</td>
</tr>
<tr>
<td>Forskning</td>
<td>18.10</td>
<td>Planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.</td>
</tr>
<tr>
<td>Företag för särskilt ändamål</td>
<td>9.3</td>
<td>Ett företag som är bildat för att uppnå ett begränsat och väldefinierat syfte.</td>
</tr>
<tr>
<td>Förlustkontrakt</td>
<td>21.3</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Förmånsbestämda planer</td>
<td>28.9</td>
<td>Andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer.</td>
</tr>
<tr>
<td>Förstagångstillämpare</td>
<td>35.3</td>
<td>Ett företag som första gången tillämpar detta allmänna råd vid upprättandet av en finansiell rapport.</td>
</tr>
<tr>
<td>Förvaltningsfastighet</td>
<td>16.2</td>
<td>En fastighet som innehås av en ägare eller en leasetagare enligt ett leasingavtal i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.</td>
</tr>
<tr>
<td>Förvaltningstillgångar</td>
<td>28.10</td>
<td>Tillgångar som innehås av en pensionsstiftelse.</td>
</tr>
<tr>
<td>Förvaltningsfastighet</td>
<td>16.2</td>
<td>En fastighet som innehås av en ägare eller en leasetagare enligt ett leasingavtal i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.</td>
</tr>
<tr>
<td>Förvaltningstillgångar</td>
<td>28.10</td>
<td>Tillgångar som innehås av en pensionsstiftelse.</td>
</tr>
<tr>
<td>Förvaltningsfastighet</td>
<td>16.2</td>
<td>En fastighet som innehås av en ägare eller en leasetagare enligt ett leasingavtal i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.</td>
</tr>
<tr>
<td>Förvaltningstillgångar</td>
<td>28.10</td>
<td>Tillgångar som innehås av en pensionsstiftelse.</td>
</tr>
</tbody>
</table>
| BFN | • 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. |
<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Förvärvstidpunkten</td>
<td>19.5</td>
</tr>
<tr>
<td>Gemensamt bestämmande inflytande</td>
<td>15.3</td>
</tr>
<tr>
<td>Gemensamt styrt företag</td>
<td>15.8</td>
</tr>
<tr>
<td>Geografisk marknad</td>
<td>8.19</td>
</tr>
<tr>
<td>Händelser efter balansdagen</td>
<td>32.2</td>
</tr>
<tr>
<td>IFRS-företag</td>
<td>1.2</td>
</tr>
<tr>
<td>Immateriell tillgång</td>
<td>18.2</td>
</tr>
<tr>
<td>Inbäddat derivat</td>
<td>12.75</td>
</tr>
</tbody>
</table>
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 produktarna 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 utfloden 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 uppfo av tillgångar 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 är 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 implicitaränta** | 20.7 | Den diskonteringssats som för leasegivaren vid leasingavtalets ingående resulterar i att summan av nuvärdet av minimileaseavgifterna och ej garantierat restvärdet överensstämmmer med summan av det verkliga värdet för det leasade objektet och leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av 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. |
<table>
<thead>
<tr>
<th>Låneutgifter</th>
<th>25.2</th>
<th>Ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Löpande verksamhet</td>
<td>7.5</td>
<td>Utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.</td>
</tr>
<tr>
<td>Marginell låneränta</td>
<td>20.8</td>
<td>Den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande leasingavtal.</td>
</tr>
<tr>
<td>Materiell anläggningstillgång</td>
<td>17.2</td>
<td>En fysisk tillgång som företaget innehar för • produktion eller distribution av varor eller tjänster, • uthyrning till andra, • administrativa ändamål, eller • långsiktigt investeringsändamål.</td>
</tr>
<tr>
<td>Minimileaseavgifter</td>
<td>20.6</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Minoritetsintresse</td>
<td>(9)</td>
<td>Den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar hänförliga till egetkapitalinstrument som inte, direkt eller indirekt genom dotterföretag, ägs av moderföretaget.</td>
</tr>
<tr>
<td>Monetära poster</td>
<td>30.5</td>
<td>Kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.</td>
</tr>
<tr>
<td>Negativ goodwill</td>
<td>19.15</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Nettoinvestering i ett leasingavtal</td>
<td>20.16</td>
<td>Bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till leasingavtalets implicita ränta.</td>
</tr>
<tr>
<td>Nuvärde</td>
<td>*</td>
<td>Det diskonterade värdet av framtida kassaflöden.</td>
</tr>
<tr>
<td>Terme</td>
<td>Definition</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>-----------------------------------</td>
<td>--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Nyttjandeperiod</td>
<td>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.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Nyttjandevärdet</td>
<td>27.7 Nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Oberoende verksamhetsgren</td>
<td>8.18 En del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Offentliga bidrag</td>
<td>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.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Omvärderingsförluster</td>
<td>(2) Orealiserade förluster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Omvärderingsvinster</td>
<td>(2) Orealiserade vinster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Operationellt leasingavtal</td>
<td>20.3 Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Praktiskt ogenomförbart</td>
<td>21.19 Ett krav är praktiskt ogenomförbart om företaget inte kan uppfylla det trots varje rimlig ansträngning att göra det.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Realisationsförlust</td>
<td>(2) Förlust vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Realisationsvinst</td>
<td>(2) Vinst vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Redovisat värde</td>
<td>* Det belopp till vilket en tillgång eller skuld redovisas i balansräkningen.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Redovisningsprinciper</td>
<td>(10) De principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett företag tillämpar när den finansiella rapporten upprättas och utformas.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Redovisningsvaluta</td>
<td>(30) Den valuta i vilken företaget upprättar sin finansiella rapport.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Relevans</td>
<td>2.10 Informationen i en finansiell rapport är relevant när den påverkar användarnas beslut genom att underlättar bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Restvärde</td>
<td>17.15</td>
<td>Det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.</td>
</tr>
<tr>
<td>--------------------</td>
<td>--------</td>
<td>-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------</td>
</tr>
<tr>
<td>Resultat</td>
<td>2.15</td>
<td>Skillnaden mellan redovisade intäkter och redovisade kostnader under ett räkenskapsår.</td>
</tr>
<tr>
<td>Retroaktiv tillämpning</td>
<td>(10)</td>
<td>Tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats.</td>
</tr>
<tr>
<td>Rörelseförvärv</td>
<td>19.2</td>
<td>En transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare får det bestämmande inflytandet över en eller flera verksamheter/rörelser (de förvärvade enheterna).</td>
</tr>
<tr>
<td>Sammansatta finansiella instrument</td>
<td>11.61</td>
<td>Finansiella instrument som består av en fordran eller en skuld i kombination med ett eller flera derivatinstrument.</td>
</tr>
<tr>
<td>Samägare</td>
<td>15.4</td>
<td>Delägare i ett joint venture.</td>
</tr>
<tr>
<td>Sannolikt</td>
<td>2.19</td>
<td>Sannolikt innebär att något är mer troligt än inte.</td>
</tr>
<tr>
<td>Skattekostnad/skatteintäkt</td>
<td>29.3</td>
<td>Summan av aktuell skatt och uppskjuten skatt.</td>
</tr>
<tr>
<td>Skattepliktigt resultat</td>
<td>29.5</td>
<td>Det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av aktuell skatt enligt gällande skatteregler.</td>
</tr>
<tr>
<td>Skuld</td>
<td>2.13</td>
<td>En befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.</td>
</tr>
<tr>
<td>Säkringsförhållandets effektivitet</td>
<td>12.49</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Temporär skillnad</td>
<td>29.14</td>
<td>Skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld.</td>
</tr>
<tr>
<td>Tidpunkten för övergång</td>
<td>35.7</td>
<td>Första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett företag upprättar fullständig jämförande information enligt detta allmänna råd.</td>
</tr>
<tr>
<td>Tilldelningstidpunkt</td>
<td>26.10</td>
<td>Den tidpunkt då ett företag ingår ett avtal om aktierelaterade ersättningar.</td>
</tr>
<tr>
<td>Tillförlitlig</td>
<td>2.9</td>
<td>Informationen i en finansiell rapport är tillförlitlig om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel.</td>
</tr>
<tr>
<td>Tillgång</td>
<td>2.12</td>
<td>En resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inföde av resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar.</td>
</tr>
<tr>
<td>Uppdrag</td>
<td>23.9</td>
<td>Ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt entreprenadavtal.</td>
</tr>
<tr>
<td>Uppdrag till fast pris</td>
<td>23.12</td>
<td>Ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning.</td>
</tr>
<tr>
<td>Uppdrag på löpande räkning</td>
<td>23.11</td>
<td>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.</td>
</tr>
<tr>
<td>Upplupet anskaffningsvärde</td>
<td>11.10</td>
<td>För en finansiell tillgång eller en finansiell skuld är upplupet anskaffningsvärde det finansiella instrumentets förväntade kassaflöden diskonterade med den effektivränta som beräknades vid anskaffningstillfället.</td>
</tr>
<tr>
<td>Uppskjuten skatt</td>
<td>29.11</td>
<td>Inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtidiga räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.</td>
</tr>
</tbody>
</table>
| Uppskjuten skattefordran | 29.12 | Representerar en reduktion av framtidiga 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. |
<table>
<thead>
<tr>
<th>Verkligt värde</th>
<th>2.20</th>
<th>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.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader</td>
<td>27.6</td>
<td>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.</td>
</tr>
</tbody>
</table>
| 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. |
| Väsentlig | 2.11 | Informationen i en finansiell rapport är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen. |
| Återvinningsvärdet | 27.5 | Det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärde. |
| 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 anställda tjänat in ersättningen, med undantag av ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning. |