

# BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA RÅD

ISSN 1404-5761

Utgivare: Gunvor Pautsch, Bokföringsnämnden, Box 7849, 103 99 STOCKHOLM

---

**BFNAR 2012:5**

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

beslutat den 6 december 2012.

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

*dels* att punkterna 2.6, 7.1, 9.7, 11.1–11.7, 12.1–12.8, 18.1, 19.8, 19.20, 21.17, 23.8, 23.31, 23.37, 28.22, 28.29, 28.32, 29.20, 30.1, 30.11, 30.12, 35.2, 35.7, 35.17, 36.21, 36.22, 37.21 och 37.22 ska ha följande lydelse,

*dels* att i det allmänna rådet ska införas 137 nya punkter, 7.21, 11.8–11.67, 12.9–12.82, 30.14 och 34.3 samt närmast före punkterna 7.21 och 30.14 och i kapitel 11 och kapitel 12 nya rubriker av följande lydelse,

*dels* att andra stycket i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till BFNAR 2012:1 ska ha följande lydelse.

### *Kapitel 2 – Begrepp och principer*

2.6 Fordringar och **skulder** får endast kvittas mot varandra om det finns en rätt enligt lag eller avtal.

### *Kapitel 7 – Kassaflödesanalys*

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

Med kassaflödesanalys avses i detta allmänna råd den finansieringsanalys som ska lämnas enligt 2 kap. 1 § andra stycket och 7 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Kapitlet ska även tillämpas på en frivilligt upprättad kassaflödesanalys.

I punkt 7.21 finns särskilda regler för juridisk person.

### **Redovisning i juridisk person**

7.21 I juridisk person får **företagets** andel av medel på ett koncernkonto anses som **likvida medel**.

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

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

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

## *Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet*

### **Tillämpningsområde**

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

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

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

I punkt 11.67 finns särskilda regler för juridisk person.

- 11.2 Detta kapitel får inte tillämpas på följande slag av  **finansiella instrument**:
- a) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och  **gemensamt styrda företag** (se kapitel 9, 14, 15 och 27).
  - b) Finansiella instrument som har getts ut av  **företaget** och som helt eller delvis klassificeras som  **eget kapital** (se kapitel 22 och 26).
  - c)  **Leasingavtal** (se kapitel 20).
  - d) Företagets rättigheter och förpliktelser för  **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).
  - e) Finansiella instrument avseende  **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26).
  - f) Terminsavtal om köp eller försäljning av aktier eller andelar som kommer att leda till ett  **rörelseförvärv** vid en framtida  **förvärvstidpunkt**.
  - g) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se kapitel 19).

- h) Rättigheter att erhålla ersättning för utgifter för en förpliktelse som företaget redovisar som en **avsättning** i enlighet med kapitel 21.
- i) Avtal som
  - a. ingåtts för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
  - b. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
  - c. utformats för detta ändamål när det ingicks, och
  - d. förväntas regleras genom leverans av varan.
- j) **Finansiella garantiavtal** som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.
- k) Försäkringsavtal.
- l) Lånelöften.

### Byte av redovisningsprincip

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

### Definitioner

- 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.
- 11.5 En **finansiell tillgång** är en tillgång i form av
- a) kontanter,
  - b) en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan part,
  - c) en avtalsenlig rätt att byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller
  - d)  **egetkapitalinstrument** utgivna av ett annat företag.
- 11.6 En **finansiell skuld** är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att
- a) erlægga kontanter eller en annan **finansiell tillgång** till en annan part, eller
  - b) byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga.
- 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**.

- 11.8 Ett **derivatinstrument** är 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.

- 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.

- 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.

- 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. Risker för framtida kreditförluster ska däremot inte beaktas.

- 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**.

### När ska **finansiella instrument** redovisas i balansräkningen?

- 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.

### Värdering vid det första redovisningstillfället

- 11.14 Andra **låneutgifter** än ränta ska redovisas som en korrigerande av lånets anskaffningsvärde och periodiseras som en del i lånets räntekostnad enligt **effektivräntemetoden**.

- 11.15 Ett **finansiellt instrument** som innehåller en finansieringskomponent och har en kredittid som överstiger ett år ska vid det första redovisningstillfället värderas till **nuvärdet** av alla framtida betalningar.
- 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 erhöles för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2.

## Värdering efter det första redovisningstillfället

### *Omsättningstillgångar och kortfristiga skulder*

- 11.17 En schablonmässig metod får användas vid **värdering** av **finansiella instrument** som är fordringar och som redovisas som omsättningstillgångar om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

En schablonmässig metod får användas endast om

- a) det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- b) schablonen används konsekvent, och
- c) schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

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

Företaget ska tillämpa första stycket konsekvent.

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

- 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.
- 11.21 **Derivatinstrument** med negativt värde ska värderas till det belopp som för **företaget** är mest förmånligt om förpliktelsen regleras eller överläts på **balansdagen**.

#### *Anläggningstillgångar och långfristiga skulder*

- 11.22 **Derivatinstrument** som klassificeras som anläggningstillgångar ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554).
- 11.23 **Derivatinstrument** som klassificeras som långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt punkt 11.21.
- 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 erhöles för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2.
- 11.25 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en eller flera finansiella anläggningstillgångar har minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska företaget tillämpa punkt 11.26.
- 11.26 Nedskrivningsbehovet ska bedömas individuellt för följande finansiella anläggningstillgångar:
- a) Aktier och andelar samt **derivatinstrument** som avser aktier och andelar.
  - b) Varje enskild finansiell anläggningstillgång som är väsentlig.

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

- 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**.

- 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.
- 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.

## Borttagande från balansräkningen

### *Finansiella tillgångar*

- 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.
- 11.31 Har ett **företag** i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en **finansiell tillgång** till en annan part, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.
- Är det svårt att bedöma om väsentliga risker och fördelar har överförts, ska företaget bestämma om det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Har företaget behållit kontrollen, ska det fortsätta att redovisa tillgången. Har företaget inte behållit kontrollen, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.
- 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.

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

Företaget ska också redovisa varje **intäkt** från den finansiella tillgången och varje **kostnad** för den finansiella skulden under de räkenskapsår de avser.

#### *Finansiella skulder*

- 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.
- 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.

- 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.

#### **Säkringsredovisning**

- 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.

#### *Villkor för säkringsredovisning*

- 11.39 Säkringsredovisning får endast tillämpas om följande villkor är uppfyllda:
- a) Säkringsförhållandet samt **företagets** mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
    - a. identifiering av säkringsinstrumentet och den säkrade posten,



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

Företaget ska per varje **balansdag** bedöma om villkoren i första stycket är uppfyllda.

- 11.40 Ett säkringsförhållande anses vara effektivt, om säkringsinstrumentet i hög utsträckning motverkar värdeförändringar hänförliga till den säkrade risken eller förändringar i **kassaflöden** hänförliga till den säkrade risken när säkringsförhållandet ingås och därefter.

#### *Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande*

- 11.41 Endast **finansiella instrument** som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande.
- 11.42 Ett **finansiellt instrument** som är ett **derivatinstrument** får, med undantag av optioner utställda av **företaget**, identifieras som säkringsinstrument.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande.

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

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande.

- 11.44 Trots det som sägs i punkterna 11.42 och 11.43 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp.
- 11.45 Ett säkringsförhållande får identifieras för en del av säkringsinstrumentets återstående löptid endast om säkringsinstrumentets slutdag infaller efter slutdagen för den säkrade posten.
- 11.46 Två eller flera **finansiella instrument** får tillsammans identifieras som ett säkringsinstrument.

*Identifiering av säkrade poster*

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

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

Första stycket gäller inte till den del koncernens finansiella ställning och **resultat** påverkas.

- 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.
- 11.49 En prognostiserad transaktion som säkras ska vara mycket sannolik och innebära en exponering för förändringar i **kassaflöden** som ytterst kan påverka **resultatet**.

*Redovisning*

- 11.50 Ett **företag** får inte redovisa värdoförändringar på säkringsinstrumentet och den säkrade posten som är hänförliga till den säkrade risken, om inte annat anges i detta allmänna råd.
- 11.51 En väsentlig premie som erläggs eller erhålls när ett säkringsinstrument anskaffas ska periodiseras över säkringsinstrumentets löptid.
- 11.52 Vid säkring av en fordran eller **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion i **utländsk valuta** får den säkrade posten värderas till terminskurs.
- Är skillnaden mellan terminskurs och avistakurs väsentlig när ett terminsavtal ingås (terminspremie), ska fordran eller skulden värderas till avistakursen och terminspremien periodiseras över terminsavtalets löptid.
- 11.53 Är en säkring hänförlig till en ränterisk, ska resultateffekterna avseende den säkrade posten och säkringsinstrumentet redovisas i samma period.
- 11.54 Förluster hänförliga till den säkrade risken får inte redovisas så länge ett säkringsförhållande består.
- 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.

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

Om effekten av omvärderingen av säkringsinstrumentet är större än effekten av omvärderingen av den säkrade posten, ska den överskjutande delen redovisas i resultaträkningen.

- 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.
- 11.58 **Företaget** får upphöra med säkringsredovisning endast om
- säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in, eller
  - säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 11.39.
- 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.
- 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.

### **Sammansatta finansiella instrument**

- 11.61 **Sammansatta finansiella instrument** är **finansiella instrument** som består av en fordran eller en skuld i kombination med ett eller flera **derivatinstrument**.
- 11.62 Ett **sammansatt finansiellt instrument** ska värderas och redovisas antingen utan uppdelning i komponenter eller uppdelat i komponenter, där den komponent som utgörs av fordran eller skuld värderas och redovisas separat. **Företagets** samtliga sammansatta finansiella instrument ska redovisas på samma sätt.

- 11.63 Redovisas ett **sammansatt finansiellt instrument** utan uppdelning i komponenter, ska hela instrumentet redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell nedskrivning, om det är en anläggningstillgång, eller enligt lägsta värdets princip, om det är en omsättningstillgång. Räntor och erhållna utdelningar ska redovisas i resultaträkningen.
- 11.64 Redovisas ett **sammansatt finansiellt instrument** med uppdelning i komponenter, ska den ena komponenten utgöras av den fordran, eller skuld, som instrumentet består av.

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

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

## Upplysningar

### *Upplysningar om tillgångar som inte tagits bort från balansräkningen*

- 11.65 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:
- Tillgångens karaktär.
  - Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
  - Redovisat värde** på tillgången och den skuld som är knuten till tillgången.

### *Upplysningar om säkringsredovisning*

- 11.66 Ett **företag** som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:
- En beskrivning av säkringen.
  - En beskrivning av de **finansiella instrument** som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens **verkliga värden** på **balansdagen**.
  - Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå.

## Redovisning i juridisk person

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.

## Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen

### Tillämpningsområde

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

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

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

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

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

I punkt 12.82 finns särskilda regler för juridisk person.

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

- a) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 9, 14, 15 och 27).
- b) Finansiella instrument som har getts ut av **företaget** och som helt eller delvis klassificeras som **eget kapital** (se kapitel 22 och 26).
- c) **Leasingavtal** (se kapitel 20).
- d) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).

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

### Byte av redovisningsprincip

- 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.

### Värderingskategorier

- 12.4 Ett **företag** ska klassificera **finansiella instrument** i någon av följande värderingskategorier:
- a) **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel.**
  - b) **Investeringar som hålls till förfall.**
  - c) **Lånefordringar och kundfordringar.**
  - d) **Finansiella tillgångar som kan säljas.**
  - e) **Övriga finansiella skulder.**

Första stycket gäller inte **derivatinstrument** som identifierats som säkringsinstrument och ingår i säkringsredovisning enligt punkterna 12.47–12.72.

- 12.5 **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** är **finansiella tillgångar** eller **finansiella skulder** som
- a) förvärvades eller uppkom med syfte att säljas eller återköpas på kort sikt,

- b) vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med **finansiella instrument** som förvaltades tillsammans och för vilka det fanns ett nyligen uppvisat mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller
- c) är **derivatinstrument** och som inte har identifierats som ett säkringsinstrument enligt punkterna 12.51–12.56 och ingår i en säkringsredovisning.

12.6 **Investeringar som hålls till förfall** är **finansiella tillgångar** som inte är **derivatinstrument**, som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som **företaget** har både avsikt och förmåga att hålla till förfall, om inte något annat framgår av punkt 12.7.

12.7 **Finansiella tillgångar** får inte klassificeras i värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall**, om **företaget** under innevarande räkenskapsår eller de två föregående räkenskapsåren har sålt eller omklassificerat tillgångar i denna värderingskategori för mer än ett obetydligt belopp före förfallotidpunkten.

Första stycket gäller inte försäljningar eller omklassificeringar som

- a) är så nära förfall att förändringar i marknadsräntan inte skulle ha en betydande inverkan på **verkligt värde**,
- b) sker efter det att företaget har erhållit i stort sett hela tillgångens ursprungliga nominella belopp, eller
- c) är hänförliga till en isolerad händelse av engångskaraktär som företaget inte har kontroll över och som inte rimligen kunde förutses av företaget.

12.8 **Lånefordringar och kundfordringar** är **finansiella tillgångar** som har fastställda eller fastställbara betalningar men inte är **derivatinstrument**.

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.

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.

### *Omklassificering*

- 12.11 **Finansiella instrument** får inte omklassificeras från värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** till någon annan värderingskategori under den tid de innehas eller är utestående.

Trots det som sägs i första stycket får **finansiella tillgångar** som inte längre innehas i syfte att säljas eller återköpas på kort sikt i exceptionella fall omklassificeras.

- 12.12 **Finansiella instrument** får inte omklassificeras till värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** från någon annan värderingskategori.
- 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.
- 12.14 Har ett **företag** sålt eller omklassificerat **finansiella tillgångar** som klassificerats i värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** för mer än ett obetydligt belopp, ska samtliga tillgångar som finns kvar i denna värderingskategori omklassificeras till värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**.

Första stycket gäller inte i de fall som anges i punkt 12.7 andra stycket.

### **När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?**

- 12.15 Ett **företag** ska redovisa en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** i balansräkningen när företaget blir part i det **finansiella instrumentets** avtalsmässiga villkor.

Vid **avistaköp eller avistaförsäljning** av en **finansiell tillgång** får tillgången redovisas i balansräkningen på **affärsdagen** eller **likviddagen**. Den valda principen ska tillämpas konsekvent för samtliga köp och försäljningar av tillgångar som klassificerats i samma värderingskategori.

- 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.
- 12.17 **Affärsdagen** är den dag då **företaget** ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en **tillgång**.



12.18 **Likviddagen** är den dag då en **tillgång** levereras.

### Värdering vid det första redovisningstillfället

12.19 En **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** ska vid det första redovisningstillfället värderas till **verkligt värde** med tillägg av transaktionsutgifter som är direkt hänförliga till förvärvet, om inte annat framgår av andra stycket.

Transaktionsutgifter får inte ingå i värderingen av finansiella tillgångar och finansiella skulder som efter det första redovisningstillfället värderas till verkligt värde och där värdeförändringen redovisas direkt i resultaträkningen.

### Värdering efter det första redovisningstillfället

#### *Finansiella tillgångar*

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**.

12.21 **Finansiella tillgångar** som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar** ska värderas till **upplupet anskaffningsvärde**.

#### *Finansiella skulder*

12.22 **Finansiella skulder** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** ska värderas till **verkligt värde**.

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 erhöles för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2.

### Verkligt värde

#### *Beräkning av verkligt värde*

12.24 Det bästa uttrycket för **verkligt värde** är marknadsvärdet i form av noterade priser på en **aktiv marknad**.

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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 12.29 Om det senaste transaktionspriset avspeglar det belopp **företaget** skulle erhålla eller betala vid en påtvingad transaktion, ofrivillig likvidation eller utmätning, ska priset justeras när det **verkliga värdet** bestäms.
- 12.30 Använder **företaget** en värderingsteknik som baseras på nyligen genomförda transaktioner, ska företaget justera de indata som används, om betydande förändringar i de ekonomiska omständigheterna har inträffat avseende emittenten.
- 12.31 Det **verkliga värdet** på ett **finansiellt instrument** som inte har ett noterat pris på en **aktiv marknad** kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt endast om
- a) variationen inom intervallet med rimliga uppskattningar av verkliga värden inte är betydande för instrumentet, och
  - b) sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet kan bedömas på ett rimligt sätt.

#### *Redovisning av förändringar i verkligt värde*

- 12.32 De **finansiella tillgångar** som omfattas av 4 kap. 14 d § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) är de som enligt detta allmänna råd

ingår i värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**.

Ett **företag** som enligt samma paragraf har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde ska tillämpa den valda principen konsekvent för samtliga tillgångar i denna värderingskategori.

Har företaget redovisat en nedskrivning, ska företaget därefter redovisa framtida förändringar i verkligt värde i resultaträkningen på den tillgång som skrivits ned.

- 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:
- Valutakursvinster och valutakursförluster på **monetära poster**.
  - Ränta på fordringsrätter.
  - Utdelning på  **egetkapitalinstrument**.
  - Nedskrivningar.
- 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.
- 12.35 Har **företaget** valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, ska de värdeförändringar som redovisats i posten överföras till resultaträkningen när tillgången enligt punkt 12.39 eller 12.40 tas bort från balansräkningen.

### Nedskrivningar

- 12.36 Ett **företag** ska för en **finansiell tillgång** eller en grupp av finansiella tillgångar som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar** per varje **balansdag** bedöma om det finns objektiva omständigheter som tyder på att tillgången eller tillgångarna behöver skrivas ned.

Första stycket gäller också för tillgångar som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, om företaget har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde.

*Beräkning av nedskrivning*

12.37 Finns objektiva omständigheter som visar ett nedskrivningsbehov av en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar**, ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens **redovisade värde** och **nuvärdet** av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida **kassaflödena** diskonterade med tillgångens ursprungliga **effektivränta**.

Ett **företag** som har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** på en finansiell tillgång som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** i posten Fond för verkligt värde ska beräkna nedskrivningen som skillnaden mellan tillgångens värde vid det första redovisningstillfället och aktuellt verkligt värde.

*Återföring av nedskrivning*

12.38 Ett **företag** ska tillämpa punkt 11.29 när det gäller återföring av nedskrivning av **finansiella tillgångar**.

**Borttagande från balansräkningen***Finansiella tillgångar*

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.

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

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

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.

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.

- 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.

### *Finansiella skulder*

- 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.

- 12.45 Ersätts en **finansiell skuld** med en annan finansiell skuld till samma långgivare 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 resultat effekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden.

- 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.

### **Säkringsredovisning**

- 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.

### *Tre slag av säkringsförhållanden*

#### *Villkor för säkringsredovisning*

- 12.48 Säkringsredovisning får endast tillämpas om följande villkor är uppfyllda:
- a) Säkringsförhållandet samt **företagets** mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
    - a. identifiering av säkringsinstrumentet och den säkrade posten,

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

Företaget ska per varje **balansdag** bedöma om villkoren i första stycket är uppfyllda.

- 12.49 Med **säkringsförhållandets effektivitet** avses i vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts värde eller förändringar i **kassaflöden**, som är hänförliga till en säkrad risk, uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets värde eller kassaflöden.
- 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.

#### *Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande*

- 12.51 Endast **finansiella instrument** som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande.
- 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.
- 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.
- 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.

- 12.55 Ett säkringsförhållande får inte identifieras för endast en del av säkringsinstrumentets återstående löptid.
- 12.56 Två eller flera **finansiella instrument** får tillsammans identifieras som ett säkringsinstrument.

#### *Identifiering av säkrade poster*

- 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.

- 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.
- 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**.

#### *Redovisning av säkring av verkligt värde*

- 12.60 Är säkringsinstrumentet ett **derivatinstrument**, ska värdeförändringen vid en omvärdering av säkringsinstrumentet till **verkligt värde** redovisas i resultaträkningen.
- 12.61 Är säkringsinstrumentet *inte* ett **derivatinstrument**, ska värdeförändringen från en valutakomponent i säkringsinstrumentets **redovisade värde** redovisas i resultaträkningen.
- 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.

- 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.
- 12.64 **Företaget** ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.60–12.63 om
- säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
  - säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48, eller
  - företaget häver identifieringen.
- 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.
- 12.66 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.64, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen.

#### *Redovisning av kassaflödessäkring*

- 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.
- 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.
- 12.69 **Företaget** ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.67 och 12.68 om
- säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
  - säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48,



- c) den prognostiserade transaktionen inte längre förväntas inträffa, eller
- d) företaget häver identifieringen.

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.

12.71 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.69, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen.

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 överförs till resultaträkningen.

#### *Redovisning av säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet*

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.

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 överförs till resultaträkningen vid avyttring av hela eller delar av utlandsverksamheten.

#### **Inbäddade derivat**

12.75 Ett **inbäddat derivat** är en del av ett avtal som också omfattar ett värdekontrakt som inte är ett **derivatinstrument**, vilket innebär att vissa av avtalets **kassaflöden** varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivatinstrument.

- 12.76 Ett **inbäddat derivat** ska skiljas från värdekontraktet och redovisas som ett **derivatinstrument** om
- a) det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker inte är nära förknippade med värdekontraktets ekonomiska egenskaper och risker,
  - b) ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet skulle uppfylla definitionen på ett derivatinstrument, och
  - c) det sammansatta instrumentet inte tillhör
    - a. värderingskategorin **Finansiella tillgångar eller finansiella skulder som innehas för handel**, eller
    - b. värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** och **företaget** har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i resultaträkningen.
- 12.77 Avskiljs ett **inbäddat derivat** från ett värdekontrakt som är ett **finansiellt instrument** ska värdekontraktet 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.

## Uppllysningar

### *Uppllysningar om värdering till verkligt värde*

- 12.78 Ett **företag** ska lämna uppllysning om grunden för att bestämma det **verkliga värdet**.

Uppllysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå.

- 12.79 Finns inte längre ett tillförlitligt **verkligt värde** på ett **finansiellt instrument** som tidigare värderats till verkligt värde, ska **företaget** upplysa om detta. Uppllysning ska även lämnas när det finansiella instrumentet åter värderas till verkligt värde.

### *Uppllysningar om tillgångar som inte tagits bort från balansräkningen*

- 12.80 Har ett **företag** överfört en **finansiell tillgång** till en annan part men inte tagit bort tillgången från balansräkningen, ska följande uppllysningar 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.

*Upplysningar om säkringsredovisning*

- 12.81 Ett **företag** som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:
- En beskrivning av säkringen.
  - En beskrivning av de **finansiella instrument** som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens **verkliga värden** på **balansdagen**.
  - Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå.

**Redovisning i juridisk person**

- 12.82 I juridisk person behöver inte punkterna 12.63 och 12.68 tillämpas vid anskaffning av en icke-finansiell **tillgång**.

*Kapitel 18 – Immateriella tillgångar utom goodwill*

- 18.1 Detta kapitel ska tillämpas på identifierbara **immateriella tillgångar** med undantag av
- immateriella tillgångar som innehas för försäljning i **företagets** normala verksamhet (se kapitel 13 och 23), och
  - mineralrättigheter och mineralreserver som olja, naturgas och liknande ej förnyelsebara naturtillgångar.

I punkterna 18.29 och 18.30 finns särskilda regler för juridisk person.

*Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill*

- 19.8 Är det vid **förvärvstidpunkten sannolikt** att köpeskillingen kommer att justeras vid en senare tidpunkt och kan beloppet uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska beloppet ingå i det beräknade slutliga anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.

Anskaffningsvärdet ska justeras på **balansdagen** och när den slutliga köpeskillingen har fastställts. Justering får inte göras senare än ett år efter förvärvstidpunkten.

- 19.20 I det fall förutsättningarna för förvärvsanalysen är ofullständiga, ska förvärvsanalysen justeras för att bättre återspegla faktiska förhållanden vid **förvärvstidpunkten**. Justeringarna ska göras retroaktivt inom tolv månader efter förvärvstidpunkten. Justeringar senare än tolv månader efter förvärvstidpunkten ska redovisas som en **ändrad uppskattning**

och bedömning (se kapitel 10).

### *Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar*

21.17 Ett **företag** ska, för varje slag av **ansvarsförbindelse** på **balansdagen**, lämna en kortfattad beskrivning av ansvarsförbindelsens karaktär, 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 i punkterna 21.9–21.13.
- 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.

### *Kapitel 23 – Intäkter*

23.8 Ett **företag** ska redovisa en **intäkt** från försäljning av varor när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda, och

- a) företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
- b) företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
- c) de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

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.

- 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.

### *Kapitel 28 – Ersättningar till anställda*

- 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)
- 28.29 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska lämna följande upplysningar:
- En allmän beskrivning av planen.
  - En beskrivning av de viktigaste aktuariella antagandena såsom diskonteringsränta och förväntad löneökningstakt.
  - Vad som har redovisats som pensionskostnad och räntekostnad.
  - Aktuariella **intäkter** och **kostnader** samt andra poster som har redovisats direkt mot **eget kapital**.
- 28.32 Vid redovisning i juridisk person får punkterna 28.18–28.21 tillämpas även om punkt 28.14 a tillämpas i **koncernredovisningen**.

### *Kapitel 29 – Inkomstskatter*

- 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
- företaget kan styra tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna, och
  - det inte är uppenbart att den temporära skillnaden kommer att återföras inom en överskådlig framtid.

### *Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser*

- 30.1 Detta kapitel ska tillämpas vid omräkning av
- poster i **utländsk valuta**,
  - nettoinvesteringar i **utlandsverksamhet**, och
  - 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.

- 30.11 En valutakursdifferens avseende en **monetär post** som utgör en del av nettoinvesteringen i en **utlandsverksamhet** och som är värderad utifrån anskaffningsvärdet 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.

- 30.12 Rapporterar ett svenskt dotterföretag eller en **utlandsverksamhet** i **utländsk valuta** ska **intäkter** och **kostnader** samt **tillgångar** och **skulder** räknas om till **redovisningsvalutan** på följande sätt:
- a) Tillgångar och skulder, inklusive jämförelsetal, till respektive balansdagskurs.
  - b) Intäkter och kostnader, inklusive jämförelsetal, till avistakursen per varje dag för affärshändelserna, om inte företaget använder en kurs som utgör en approximation av den faktiska kursen.

Valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkningen ska redovisas direkt mot **eget kapital**. Avyttras det svenska dotterföretaget eller utlandsverksamheten ska de ackumulerade valutakursdifferenserna redovisas i resultaträkningen.

Härrör valutakursdifferenserna från ett delägt svenskt dotterföretag eller en delägd utlandsverksamhet som omfattas av **koncernredovisningen**, ska de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkningen och som är hänförliga till minoritetsandelarna fördelas på och redovisas som en del av **minoritetsintresset** i koncernbalansräkningen.

### **Redovisning i juridisk person**

- 30.14 I juridisk person ska utländska filialers **tillgångar** och **skulder** räknas om enligt punkterna 30.3 och 30.4.

### *Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar*

- 34.3 **Tillgångar** anskaffade för att användas vid prospektering och utvinning av mineraltillgångar ska redovisas enligt kapitel 17 eller kapitel 18.

### *Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas*

- 35.2 En **förstagångstillämpare** ska vid **tidpunkten för övergång** räkna om posterna i balansräkningen, resultaträkningen, **kassaflödesanalysen** och noterna enligt detta kapitel.
- 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.

- 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.

### *Kapitel 36 – Särskilda regler för stiftelser och företag som drivs under stiftelseliknande former*

- 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.
- 36.22 Vid prövning av nedskrivningsbehov av materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet ska punkterna 36.23–36.27 tillämpas i stället för kapitel 27. Detta gäller inte för **tillgångar** som förväntas generera **kassaflöden**.

### *Kapitel 37 – Särskilda regler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och linkande sammanslutningar*

- 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.

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**.

---

Kapitel 11 och 12 i BFNAR 2012:1 upphör att gälla den 6 december 2012.  
(BFNAR 2012:5)

---

Detta allmänna råd gäller från och med den 6 december 2012.

OLLE STENMAN

Gunvor Pautsch