

BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA RÅD

ISSN 1404-5761

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

BFNAR 2016:9

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

beslutat den 29 november 2016.

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

dels att punkterna 2.11, 4.13, 6.2, 8.6, 15.8, 19.4, 19.17, 19.18, 19.27, 27.20, 28.17, 28.20, 29.33, 35.32 ska upphöra att gälla samt att rubrikerna närmast före punkterna 4.13, 8.6, 28.13 och 28.14 ska utgå,

dels att punkterna 1.3, 2.2, 3.3, 3.5, 3.6, 3.10, 3.14, 4.7, 4.10, 6.3, 7.1, 7.18–7.20, 8.2, 8.4, 8.5, 8.7–8.17, 8.20, 9.8, 10.10, 10.13, 11.65, 11.66, 12.80, 12.81, 14.1, 14.11, 15.1, 15.5, 15.15, 16.4, 17.5, 17.23, 18.15, 18.18, 18.28, 19.16, 19.25, 19.26, 19.28, 20.12, 20.14, 20.21, 20.25, 21.1, 21.9, 21.14, 21.16, 21.17, 21.18, 23.30, 24.7, 24.8, 26.21–26.27, 28.7, 28.14, 28.21, 28.29, 28.30, 29.34–29.36, 30.1, 30.14, 32.4, 33.1, 33.2, 35.17, 35.30, 35.33, 36.18, 36.28–36.32, 36.34, 36.36, 36.37, 37.20, 37.28–37.32 ska ha följande lydelse,

dels att rubriken till kapitel 16 ska ha följande lydelse ”Noter om förvaltningsfastigheter”, rubriken till kapitel 21 ska ha följande lydelse ”Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar”, rubriken till kapitel 33 ska ha följande lydelse ”Noter om närstående”, i kapitel 3 rubriken närmast efter rubriken Användning av finansiella instrument ska ha följande lydelse ”Hållbarhetsupplysningar”, i kapitel 7 rubriken närmast efter rubriken Transaktioner som inte medför betalningar ska ha följande lydelse ”Noter”, rubriken närmast efter punkt 8.19A ska ha följande lydelse ”Vissa noter i juridisk person enligt årsredovisningslagen”, att rubriken närmast före punkt 10.6 ska ha följande lydelse ”Noter om byte av redovisningsprincip” att rubriken närmast före punkt 21.20 ska ha följande lydelse ”Noter som har skadlig inverkan”, rubriken närmast efter punkt 33.1 ska ha följande lydelse ”Ställda säkerheter, garantiåtaganden och andra ekonomiska åtaganden”,

rubriken närmast före 35.4 ska ha följande lydelse ”Noter avseende förvaltningsfastigheter”, rubrikerna närmast före punkterna 20.28, 23.29 och 35.31 samt närmast efter punkterna 9.11, 11.64, 12.77, 13.13, 14.14, 15.18, 17.26, 18.30, 21.15, 25.6, 27.19, 28.28, 29.32, 30.13, 32.3, 36.27 och 37.27 ska ha följande lydelse ”Noter” samt att rubrikerna närmast före punkterna 10.10, 10.13, 14.11, 15.15, 16.4, 17.23, 18.28, 19.25, 20.12, 20.14, 20.21, 20.25, 21.14, 21.16, 21.16A, 21.18, 24.7, 26.21, 36.18 ska ha följande lydelse *dels* att rubriken närmast före punkt 9.8 ska placeras närmast före punkt 9.7A och ha följande lydelse,

dels att det ska införas 22 nya punkter, 3.5A, 8.3A, 8.6A, 8.6B, 8.19A, 9.5A, 9.7A, 17.5A, 17.21A, 18.3A, 18.13A, 21.16A, 21.17A, 24.8A, 28.12A, 30.15, 35.3A, 35.33A, 36.3A, 36.32A, 37.4A, 37.32A av följande lydelse,

dels att det ska införas två nya rubriker i kapitel 2 närmast efter rubriken Grundläggande principer av följande lydelse ”Väsentlighetsprincipen” och ”Övriga grundläggande principer”, en ny rubrik i kapitel 3 närmast efter rubriken Ytterligare upplysningar för ekonomiska föreningar av följande lydelse ”Hållbarhetsrapport”, en ny rubrik närmast efter punkterna 6.3, 11.67, 12.82 respektive 13.14, av följande lydelse ”Noter”, en ny rubrik närmast före punkt 7.12 av följande lydelse ”Kassaflöden som får nettoredovisas”, en ny rubrik närmast efter punkt 8.2 av följande lydelse ”Noter för mindre och större företag”, en ny rubrik närmast efter punkt 11.66 respektive 12.81 av följande lydelse ”Upplysningar om ägarintressen”, en ny rubrik närmast efter punkt 33.2 av följande lydelse ”Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag”, en ny rubrik närmast före punkterna 8.6A, 8.7, 28.12A respektive 30.15 av följande lydelse,

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

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

- a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.
- b) Rådet för finansiell rapporterings rekommendation Redovisning för juridiska personer (RFR 2).

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

- 3.3 **Koncernredovisningens** olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, koncernresultaträkning, koncernbalansräkning,

kassaflödesanalys och noter.

Har **företaget** valt att specificera årets förändring av **eget kapital** i egen räkning placeras den efter koncernbalansräkningen.

- 3.5 Större **företag** ska, utöver de jämförelsetal som ska lämnas enligt 7 kap. 8 § fjärde meningen och 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), även lämna jämförelsetal i samtliga noter med undantag av noten om **redovisningsprinciper**.
- 3.5A Ett **företag** ska lämna jämförande information i förvaltningsberättelsen när det behövs för att förstå den **finansiella rapporten**.
- 3.6 Den **finansiella rapporten** ska utöver de uppgifter som ska lämnas enligt 2 kap. 5 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554), i förekommande fall, innehålla följande information:
- Det tidigare namnet om **företaget** bytt namn under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut.
 - Huruvida den finansiella rapporten avser en koncern eller ett enskilt företag.
 - Balansdag** och det räkenskapsår som den finansiella rapporten upprättas för.
 - Redovisningsvaluta**.
 - Den måtenhet med vilken beloppen är angivna i den finansiella rapporten.
- 3.10 Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, eventuell **kassaflödesanalys** och noter.

Har **företaget** valt att specificera årets förändring av **eget kapital** i egen räkning placeras den efter balansräkningen.

- 3.14 Det förslag till dispositioner beträffande **företagets** vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse summan av fritt **eget kapital**.
- 4.7 Ett **företag** ska klassificera **skulder** som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.

En skuld ska klassificeras som kortfristig när

- företaget avser att reglera skulden under företagets normala verksamhetscykel,
- företaget primärt innehar skulden för handelsändamål,
- skulden ska betalas inom tolv månader efter balansdagen, eller

- d) företaget inte har en ovillkorad rätt att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter **balansdagen**.

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader.

- 4.10 En ekonomisk förening som är moderföretag ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:
 - a) Inbetalda insatser och emissionsinsatser.
 - b) Övrigt tillskjutet kapital.
 - c) Fritt eget kapital inklusive årets resultat.

- 6.3 Specifikationen enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska visa dels räkenskapsårets förändringar i varje post i **eget kapital** , dels följande uppgifter:
 - a) Räkenskapsårets **resultat** .
 - b) Effekterna av **retroaktiv tillämpning** och effekten av rättelse av **fel** enligt kapitel 10.
 - c) Förändringar i **redovisade värden** på **tillgångar** och **skulder** som redovisats direkt mot eget kapital med varje slag av förändring separat specificerad.
 - d) Transaktioner med **ägare** i deras egenskap av ägare, med tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar separat angivna.
 - e) Omföringar mellan poster inom eget kapital.

- 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.

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

- 7.19 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om **likvida medel** som är av betydande omfattning och inte är tillgängliga för användning för koncernens räkning samt skälen för detta.

- 7.20 Ett större **företag** ska lämna upplysning om företagets totala skattebetalningar, om dessa redovisas under olika kategorier i **kassaflödesanalysen** .

- 8.2 Noterna ska normalt presenteras i följande ordning:
 - a) **Redovisningsprinciper** och värderingsprinciper.
 - b) Uppskattningar och bedömningar.

- c) Noter till enskilda poster i enlighet med 5 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).
 - d) Övriga noter.
- 8.3A För poster i årsredovisningen som avser **tillgångar, avsättningar** eller **skulder** i annan valuta än **företagets redovisningsvaluta** ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till redovisningsvalutan.
- 8.4 Större **företag** ska lämna upplysning om bedömningar som har betydande effekt på de redovisade beloppen i den **finansiella rapporten**.
- 8.5 Större **företag** ska lämna upplysning om antaganden om framtiden och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningar på **balansdagen** som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de **redovisade värdena** för **tillgångar** och **skulder** under nästa räkenskapsår. Om så är fallet ska upplysning lämnas om tillgångarnas och skuldernas karaktär och deras redovisade värde på balansdagen.

Vissa noter enligt årsredovisningslagen

- 8.6A Den upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554) beträffande omfattningen av ställda säkerheter ska när det gäller pantar avse deras **redovisade värde** och när det gäller inteckningar, de nominella beloppen av de överlämnade säkerheterna.
- 8.6B Upplysningen om medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden.

Ytterligare noter för större företag

- 8.7 Upplysningen om könsfördelning enligt 5 kap. 37 § årsredovisningslagen (1995:1554) får baseras på förhållandet på **balansdagen**.
- 8.8 När **företaget** lämnar upplysningar enligt 5 kap. 37 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter.
- 8.9 En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när upplysningar om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 38 § årsredovisningslagen (1995:1554).
- 8.10 Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 39 § 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses

- a) skattepliktiga **ersättningar till anställda** som har redovisats som **kostnad** under räkenskapsåret, och
- b) årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar.

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

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

Har **företaget** valt att redovisa både pension och särskild löneskatt i samma post i balansräkningen får den särskilda löneskatten ingå i förändringen av företagets **avsättningar** för pensionsförpliktelser.

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

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

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

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

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

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

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

8.17 Uppgiften om nettoomsättningens fördelning enligt 5 kap. 47 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse sådana **oberoende verksamhetsgrenar** som svarar för en väsentlig del av **företagets** nettoomsättning.

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

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

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

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

Noter

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

9.8 I **koncernredovisningen** för större koncerner ska upplysningar lämnas om karaktären på och omfattningen av väsentliga begränsningar i ett dotterföretags förmåga att överföra medel till moderföretaget i form av utdelning eller återbetalning av lån.

Noter om ändrad uppskattning och bedömning

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

Noter om rättelse av fel

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

- Karaktären på felet.
- Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 a för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen.

- c) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 b för varje påverkad post i den ingående balansen.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa rättelsebeloppen enligt första stycket b och c, ska en upplysning lämnas om skälen för det.

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

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

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

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

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

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå.

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

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

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

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

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå.

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

Punkterna 14.4–14.11 ska tillämpas i **koncernredovisningen**.

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

Noter

- 14.11 Ett större **företag** som tillämpar kapitalandelsmetoden ska lämna upplysning om företagets andel i intresseföretagets **resultat**.

Ett större företag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska lämna upplysning om utdelningar från intresseföretaget som har redovisats som **intäkt**.

- 15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid **samägarens** redovisning av **joint venture**.

Punkterna 15.9–15.15 ska tillämpas vid redovisning av andelar i **gemensamt styrda företag i koncernredovisningen**.

Punkterna 15.16–15.18 ska tillämpas vid redovisningen av andelar i gemensamt styrda företag i årsredovisningen för juridisk person.

- 15.5 **Gemensamt styrd verksamhet** är ett **joint venture** där **samägarens** egna **tillgångar** och resurser används utan att en separat juridisk person bildas.

Noter

- 15.15 Redovisas andelar i **gemensamt styrda företag** enligt kapitalandelsmetoden, ska ett större **företag** lämna upplysning enligt punkt 14.11.

Noter

- 16.4 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **förvaltningsfastigheter**, åtminstone på aggregerad nivå:
- Redovisat värde.**
 - Verkligt värde.**
 - 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.

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.

17.5A Har en **tillgång** inte delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i tillgångens **redovisade värde**, om kriterierna för att redovisa en tillgång enligt punkt 2.18 är uppfyllda.

17.21A Om tillkommande utgifter räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkterna 17.5 och 17.5A ska det **redovisade värdet** för de delar som byts ut tas bort från balansräkningen.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa det redovisade värdet på den del som byts ut får det redovisade värdet uppskattas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet för den del som ersätter den utbytta delen.

Noter

17.23 De upplysningar som ett **företag** ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad **nyttjandeperiod** eller avskrivningsprocent.

18.3A Överföring till en fond för utvecklingsutgifter enligt 4 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras även om aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har en ansamlad förlust.

18.13AI anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång ska utgifter för en förvärvad **immateriell tillgång** ingå om syftet vid förvärvet är att den förvärvade delen genom eget utvecklingsarbete ska utgöra en del av en ny unik tillgång.

18.15 Utgifter för en **immateriell tillgång** som har kostnadsförts tidigare räkenskapsår får inte därefter ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång.

Första stycket ska tillämpas även vid byte av redovisningsprincip från kostnadsföringsmodellen till aktiveringsmodellen.

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.

Noter

18.28 De upplysningar som ett **företag** ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad **nyttjandeperiod** eller avskrivningsprocent.

19.16 Visar förvärvsanalysen **negativ goodwill**, ska förvärvaren göra en ny identifiering och **värdering** av den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder** samt en ny beräkning av anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.

Negativ goodwill som återstår efter en ny identifiering och värdering enligt första stycket ska redovisas som **intäkt** för förvärvsåret.

Noter

19.25 För varje väsentligt **rörelseförvärv** under räkenskapsåret ska ett större **företag** lämna upplysning om **förvärvstidpunkten** samt namn på och beskrivning av de förvärvade enheter som ingår i rörelseförvärvet.

19.26 Ett större **företag** ska lämna upplysning om hur minoritetens andel av det förvärvade företags **tillgångar** och **skulder**, inklusive **goodwill** eller **negativ goodwill**, har värderats i förvärvsanalysen.

19.28 Ett större **företag** som redovisar **negativ goodwill** enligt punkt 19.16 andra stycket ska lämna upplysning om beloppet.

Noter

20.12 En leasetagare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **finansiella leasingavtal**:

- a) **Redovisat värde per balansdagen** för varje tillgångspost i balansräkningen.
- b) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**.

Noter

- 20.14 En leasetagare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **operationella leasingavtal**:
- a) Summan av framtida **minimileaseavgifter** per **balansdagen** avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
 - a. inom ett år,
 - b. senare än ett år men inom fem år, och
 - c. senare än fem år.
 - b) Summan av räkenskapsårets kostnadsförda leasingavgifter.
 - c) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**.

Noter

- 20.21 En leasegivare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **finansiella leasingavtal**:
- a) Ej intjänade finansiella intäkter.
 - b) Ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.
 - c) Reservering för osäkra fordringar som avser **minimileaseavgifter**.
 - d) **Variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets **resultat**.
 - e) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**.

Noter

- 20.25 En leasegivare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **operationella leasingavtal**:
- a) Summan av framtida **minimileaseavgifter** per **balansdagen** avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
 - a. inom ett år,
 - b. senare än ett år men inom fem år, och
 - c. senare än fem år.
 - b) Summan av **variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets **resultat**.
 - c) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**.

- 21.1 Detta kapitel ska tillämpas på **avsättningar, eventalförpliktelser** och **eventualtillgångar** med undantag av avsättningar i samband med
- a) **kontrakt som verkställs längre fram** och som inte är förlustbringande,
 - b) **leasingavtal** (se kapitel 20),
 - c) **entreprenadavtal** (se kapitel 23),

- d) förpliktelser avseende **ersättningar till anställda** (se kapitel 28),
och
- e) **inkomstskatt** (se kapitel 29).

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

I punkt 21.21 finns särskilda regler för juridisk person.

- 21.9 Avsättningen ska redovisas till **nuvärdet** av de framtida betalningar som krävs för att reglera förpliktelsen, om effekten av när i tiden betalningen sker är väsentlig. Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet är den räntesats före skatt som avspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker som är förknippade med framtida betalningar till den del riskerna inte beaktats genom att justeringar gjorts vid bedömningen av de framtida betalningarna.

Vinster vid förväntade avyttringar av **tillgångar** ska inte beaktas vid **värderingen** av en avsättning.

Eventualförpliktelser

- 21.14 En **eventualförpliktelse** är
- a) en möjlig förpliktelse till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom **företagets** kontroll, inträffar eller uteblir, eller
 - b) en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser, men som inte redovisas som **skuld** eller **avsättning** eftersom det inte är **sannolikt** att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

Noter om avsättningar

- 21.16 Ett större **företag** ska för varje slag av **avsättning** specificera
- a) det **redovisade värdet** vid räkenskapsårets början och slut,
 - b) de ytterligare avsättningar som gjorts under räkenskapsåret, inklusive justeringar till följd av förändring av **nuvärdet**,
 - c) belopp som tagits i anspråk under räkenskapsåret, samt
 - d) outnyttjade belopp som har återförts under räkenskapsåret.

Företaget ska även lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär.

Noter om eventualförpliktelser

21.16A Upplysningarna enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse en uppskattning av förpliktelseernas finansiella effekt värderade enligt principerna i punkterna 21.9–21.13.

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

21.17 Ett större **företag** som på **balansdagen** har förpliktelser enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554), ska för varje slag av **eventualförpliktelse**, lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär, om inte sannolikheten för en reglering är ytterst liten.

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

- a) Beloppet enligt punkten 21.16A.
- b) En indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden.
- c) Möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

Är det praktiskt ogenomförbart att lämna en eller flera upplysningar enligt andra stycket, ska detta förhållande anges.

21.17A Upplysningarna enligt punkterna 21.16A och 21.17 ska alltid lämnas om **företaget** har tecknat ett borgensåtagande eller liknande eller är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag även om sannolikheten för en reglering är ytterst liten.

Noter om eventualtillgångar

21.18 Ett större **företag** ska lämna en beskrivning av karaktären på **eventualtillgångar** om ett inflöde av resurser är **sannolikt**. Dessutom ska upplysning lämnas om företagets uppskattning av eventualtillgångarnas finansiella effekt, om det inte är **praktiskt ogenomförbart** och det kan göras utan oskälig **kostnad**.

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

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

- a) Upparbetade **intäkter**.
- b) Fakturerade belopp.
- c) Av beställaren innehållna belopp.

Noter

- 24.7 Ett större **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
 - eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** som är förknippade med offentliga bidrag.
- 24.8 Har anläggningstillgångar anskaffats med **offentligt bidrag**, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse **tillgångarnas** redovisade anskaffningsvärde.
- 24.8A Har anläggstillgångar i ett större **företag** anskaffats med **offentligt bidrag**, ska upplysning lämnas om bidragets storlek samtliga år som företaget nyttjar **tillgången**.

Noter

- 26.21 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av avtal om **aktierelaterade ersättningar** som företaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av avtal, inklusive allmänna villkor och bestämmelser. Ett företag med i allt väsentligt liknande slag av avtal om aktierelaterade ersättningar kan lämna informationen sammanslagen.
- 26.22 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om antalet samt vägda genomsnittliga lösenpriser för aktieoptioner som är
- utestående vid periodens början,
 - tilldelade under perioden,
 - förverkade under perioden,
 - inlösta under perioden,
 - förfallna under perioden,
 - utestående vid periodens slut, och
 - inlösningsbara vid periodens slut.
- 26.23 För **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** ska större **företag** lämna upplysning om hur företaget har fastställt det **verkliga värdet** av de varor och tjänster som förvärvats eller värdet av de **egetkapitalinstrument** som tilldelats. Om en värderingsteknik har använts, ska företaget upplysa om vilken teknik som använts.
- 26.24 För **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** ska större **företag** lämna upplysning om hur **skulden** har beräknats.

- 26.25 Har ett avtal om **aktierelaterade ersättningar** ändrats under räkenskapsåret, ska större **företag** beskriva ändringarna.
- 26.26 Tillämpar ett större **företag** punkt 26.19, ska upplysning lämnas om detta och om basen för fördelningen.
- 26.27 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om effekten av **aktierelaterade ersättningar** på företagets **finansiella ställning** och **resultat**:
- Den sammanlagda **kostnaden**, inklusive kostnaden enligt punkt 26.20, som redovisats i resultaträkningen.
 - Det sammanlagda **redovisade värdet** på **balansdagen** för **skulder** till följd av aktierelaterade ersättningar.
- 28.7 Ett **företag** ska med undantag för pensionsförpliktelser enligt andra stycket klassificera sina planer för **ersättningar efter avslutad anställning** som antingen **avgiftsbestämda planer** eller **förmånsbestämda planer**.

Pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd **tillgång** ska inte klassificeras utan redovisas enligt punkt 28.12A.

Redovisning av planer för pensionsförpliktelser

- 28.12A En pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd **tillgång** ska redovisas som **avsättning** till tillgångens **redovisade värde**.
- 28.14 **Förmånsbestämda planer** ska redovisas enligt
- 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
 - förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22.
- 28.21 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som tryggar en **förmånsbestämd plan** genom avsättning i balansräkningen samt erhåller en beloppsuppgift om pensionsskuldens storlek från ett oberoende företag, ska redovisa pensionsförpliktelserna enligt den erhållna uppgiften.
- 28.29 Ett större **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska lämna följande upplysningar:
- 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**.

28.30 Ett större **företag** som tillämpar punkt 28.22 ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av de **förmånsbestämda planer** dotterföretaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av plan.

Upplysning ska även lämnas om

- a) tillämpade **redovisningsprinciper**, och
- b) hur aktuariella vinster och förluster har redovisats.

29.34 Ett större **företag** ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av den **finansiella rapporten** att utvärdera karaktären på och den finansiella effekten av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt** till följd av redovisade transaktioner och andra händelser.

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

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

Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:

- a) En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt.
- b) En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genomsnittliga effektiva skattesatsen.

30.1 Detta kapitel ska tillämpas vid omräkning av

- a) poster i **utländsk valuta**,
- b) nettoinvesteringar i **utlandsverksamhet**, och
- c) **tillgångar** och **skulder** samt **intäkter** och **kostnader** i svenska dotterföretag och utlandsverksamheter som rapporterar i utländsk valuta.

Kapitlet ska inte tillämpas på poster som säkringsredovisas (se kapitel 11 och 12).

I punkterna 30.14 och 30.15 finns särskilda regler för juridisk person.

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

Noter

30.15 Tillämpar ett **företag** punkt 30.14, ska upplysning lämnas om att utländska filialers **tillgångar** och **skulder** har räknats om i enlighet med punkterna 30.3 och 30.4.

32.4 Kan den ekonomiska effekten av de händelser som **företaget** ska lämna upplysningar om enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte uppskattas, ska uppgift lämnas om detta förhållande.

33.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om närstående vad gäller

- a) ställda säkerheter, garantiåtaganden och andra ekonomiska åtaganden,
- b) lån till ledande befattningshavare, samt
- c) transaktioner med närstående fysiska eller juridiska personer.

Kapitlet ska även tillämpas vad gäller upplysningar i juridisk person om moderföretag samt dotterföretag och vissa andra företag.

33.2 Ett större **företag** som är dotterföretag ska alltid lämna de uppgifter om moderföretaget som anges i 5 kap. 21 och 45 §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

35.3A En **förstagångstillämpare** som räknar om uppgifter i en flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen ska upplysa om detta förhållande i förvaltningsberättelsen.

35.17 **Avskrivning** på **goodwill** som gjorts före **tidpunkten för övergång** får inte räknas om.

Första stycket gäller inte om **företaget** tillämpar punkt 35.24 andra stycket. I det fallet får avskrivning på goodwill räknas om.

35.30 Är det **praktiskt ogenomförbart** att räkna om en eller flera poster i **ingångsbalansräkningen**, ska omräkningen göras vid ingången av räkenskapsåret.

Tillämpas första stycket, ska upplysning lämnas om vilka poster som inte räknats om i ingångsbalansräkningen.

35.33 En **förstagångstillämpare** ska i not upplysa om vilka **redovisningsprinciper** som har ändrats.

35.33A Ett större **företag** ska vid tillämpning av punkten 35.33 presentera en avstämning genom att specificera förändringar vilka har redovisats direkt mot **eget kapital** i **ingångsbalansräkningen** med varje korrigeringsrad på egen rad.

Avstämningen ska innefatta förändringen i eget kapital enligt fastställd balansräkning från året före **tidpunkten för övergång** till utgående omräknad balansräkning för jämförelseåret.

36.3A En stiftelse ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i **eget kapital** i jämförelse med föregående års balansräkning i enlighet med punkt 6.3.

Redovisning av lämnade bidrag

36.18 Ett lämnat bidrag ska redovisas som **skuld** när beslut om bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en **eventualförpliktelse**.

36.28 En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om **tillgångar** som enligt punkt 2.18 inte får redovisas i balansräkningen. Upplysningen ska avse vad för slag av tillgångar som inte har redovisats och skälen till detta.

36.29 En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om

- karaktären på och omfattningen av gåvor och erhållna bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
- villkor som inte uppfyllts avseende **offentliga bidrag** som har redovisats som **skuld**, samt
- eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** som är förknippade med erhållna bidrag som inte har redovisats som **intäkt**.

36.30 En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysning om gåvor som inte har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen. Detta gäller dock inte de gåvor som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts.

Består gåvan av en tjänst i form av ideellt arbete, ska omfattningen av ideellt arbete framgå.

- 36.31 Om en stiftelse som är ett större **företag** erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan, ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag.
- 36.32 Har **tillgångar** anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.
- 36.32A En stiftelse som är ett större **företag** och som lämnar uppgift enligt punkt 36.32 ska även lämna uppgift om bidragets storlek. Uppgiften ska lämnas samtliga år som stiftelsen nyttjar **tillgången**.
- 36.34 I juridisk person ska en stiftelse, om det följer av stiftelseförordnandet eller andra villkor, dela in **eget kapital** i bundet respektive fritt eget kapital.

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

- 36.36 I juridisk person ska specifikationen av förändringar i **eget kapital** enligt punkt 36.3A även visa följande uppgifter:
- Under räkenskapsåret erhållna gåvor som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.
 - I förekommande fall omföringar av realisationsresultat till bundet eget kapital.
 - Kapitalisering.
 - Beslutade bidrag.

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

- 36.37 En stiftelse som med stöd av 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) har en gemensam bokföring med andra stiftelser, ska redovisa sin andel enligt punkt 15.7.

En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysning om den sammanlagda gemensamma förmögenheten och avkastningen av den.

- 37.4A En förening ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i **eget kapital** i jämförelse med föregående års balansräkning i enlighet med punkt 6.3.

37.20 Ett lämnat bidrag ska redovisas som **skuld** när beslut om bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en **eventualförpliktelse**.

37.28 En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om **tillgångar** som enligt punkt 2.18 inte får redovisas i balansräkningen. Upplysningen ska avse vad för slag av tillgångar som inte har redovisats och skälen till detta.

37.29 En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om

- karaktären på och omfattningen av gåvor och erhållna bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
- villkor som inte uppfyllts avseende **offentliga bidrag** som har redovisats som **skuld**, samt
- eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** som är förknippade med erhållna bidrag som inte har redovisats som **intäkt**.

37.30 En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysning om gåvor som inte har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen. Detta gäller dock inte de gåvor som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts.

Består gåvan av en tjänst i form av ideellt arbete, ska omfattningen av ideellt arbete framgå.

37.31 Om en förening som är ett större **företag** erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan, ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag.

37.32 Har **tillgångar** anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.

37.32A En förening som är ett större **företag** och som lämnar uppgift enligt punkt 37.32 ska även lämna uppgift om bidragets storlek. Uppgiften ska lämnas samtliga år som föreningen nyttjar tillgången.

Detta allmänna råd gäller från och med den 29 november 2016 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Bestämmelserna i punkt 1.3 i den nya lydelsen får tillämpas av ett mindre företag som har en annan associationsform än aktieföretag eller ekonomisk förening, första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

OLLE STENMAN

Stefan Pärnhem