

# BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA RÅD

ISSN 1404-5761

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

---

**BFNAR 2012:1**

## **Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning;**

*Konsoliderad version – senast ändrad genom BFNAR 2017:2*

### *Kapitel 1 – Tillämpning*

#### **Definitioner**

- 1.1 **Företag** är en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078). Med företag avses i detta allmänna råd även en koncern.

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

- 1.2 **IFRS-företag** är företag som upprättar **koncernredovisning** med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

#### **Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?**

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

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

- a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.
- b) Rådet för finansiell rapporterings rekommendation Redovisning för juridiska personer (RFR 2). (BFNAR 2016:9)

### **Tillämpning av detta allmänna råd**

- 1.4 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet.
- 1.5 Om detta allmänna råd ger otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska ytterligare vägledning sökas i följande ordning:
  - a) Bestämmelser i detta allmänna råd som behandlar liknande och relaterade transaktioner, händelser och förhållanden.
  - b) Definitioner, grundläggande principer samt värdering av och kriterier i kapitel 2 för att redovisa en **tillgång, skuld, intäkt** eller **kostnad** i balansräkningen respektive resultaträkningen.

Om vägledning inte går att få enligt första stycket, får vägledning sökas i internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. I det fallet ska även rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering tillämpas.

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

#### *Annan normgivning från Bokföringsnämnden*

- 1.7 Ett **företag** ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd om fusion av helägt aktiebolag (BFNAR 1999:1) och redovisning av fusion (BFNAR 2003:2).

## *Kapitel 2 – Begrepp och principer*

### **Tillämpningsområde**

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

## Grundläggande principer

### *Väsentlighetsprincipen*

### *Övriga grundläggande principer*

### *Fortlevnadsprincipen*

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

### *Konsekvent tillämpning och jämförbarhet*

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

### *Försiktighet*

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

### *Periodisering*

### *Individuell värdering*

### *Kvittning*

- 2.5 **Tillgångar** och **skulder** samt **intäkter** och **kostnader** får endast kvittas mot varandra, om det krävs eller tillåts i detta allmänna råd.
- 2.6 Fordringar och **skulder** får endast kvittas mot varandra om det finns en rätt enligt lag eller avtal. (BFNAR 2012:5)

### *Kontinuitet*

### *Ekonomisk innebörd framför juridisk form*

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

### *Kvalitativa egenskaper*

- 2.8 Informationen i den **finansiella rapporten** ska vara begriplig, **tillförlitlig**, **relevant** och **väsentlig**.
- 2.9 Informationen i en **finansiell rapport** är **tillförlitlig** om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel.

- 2.10 Informationen i en **finansiell rapport** är **relevant** när den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.
- 2.11 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

## **Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader**

### *Definitioner*

- 2.12 En **tillgång** är en resurs över vilken **företaget** har det **bestämmande inflytandet** till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.
- 2.13 En **skuld** är en befintlig förpliktelse för **företaget** till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.
- 2.14 **Eget kapital** är skillnaden mellan redovisade **tillgångar** och redovisade **skulder**.
- 2.15 **Resultat** är skillnaden mellan redovisade **intäkter** och redovisade **kostnader** under ett räkenskapsår.
- 2.16 En **intäkt** är en ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av **tillgångars** värde eller en minskning av **skulders** värde som medför en ökning av  **eget kapital**. Tillskott från **ägare** som ökar eget kapital är inte en intäkt.
- 2.17 En **kostnad** är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av **tillgångars** värde eller en ökning av **skulders** värde som medför en minskning av  **eget kapital**. Överföringar till **ägare** som minskar eget kapital är inte en kostnad.

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

- 2.18 En **tillgång** eller **skuld** enligt punkt 2.12 respektive punkt 2.13 samt en **intäkt** eller **kostnad** enligt punkt 2.16 respektive punkt 2.17 ska redovisas i balansräkningen respektive resultaträkningen endast om
- a) de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten **sannolikt** kommer att tillfalla eller lämna företaget i framtiden, samt
  - b) postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av intäkter och kostnader är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas.

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

### Värderingsgrunder

- 2.20 **Verkligt värde** är det belopp till vilket en **tillgång** skulle kunna överlåtas eller en **skuld** skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

## *Kapitel 3 – Utformning av de finansiella rapporterna och förvaltningsberättelsens innehåll*

### Tillämpningsområde

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

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

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

### Utformning

#### *Koncernredovisningens delar*

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

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

#### *Överskådlighet och god redovisningssed i koncernredovisningen*

#### *Rättvisande bild i koncernredovisningen*

#### *Form och språk, valuta samt undertecknande i de finansiella rapporterna*

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

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

### *Jämförande information i finansiella rapporter*

- 3.5 Större **företag** ska, utöver de jämförelsetal som ska lämnas enligt 7 kap. 8 § fjärde meningen och 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), även lämna jämförelsetal i samtliga noter med undantag av noten om **redovisningsprinciper**. (BFNAR 2016:9)
- 3.5A Ett **företag** ska lämna jämförande information i förvaltningsberättelsen när det behövs för att förstå den **finansiella rapporten**. (BFNAR 2016:9)

### *Identifiering av finansiella rapporter*

- 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. (BFNAR 2016:9)

## **Förvaltningsberättelsens innehåll**

### *Rättvisande översikt över utvecklingen*

#### *Viktiga förhållanden och väsentliga händelser*

- 3.7 **Företagets** förvaltningsberättelse ska innehålla upplysningar om
- verksamhetens art och inriktning,
  - viktiga förändringar i verksamheten,
  - viktiga externa faktorer som påverkat företaget ställning och resultat,
  - speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget,
  - ägare** som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget,
  - komplementär i kommanditbolag, och
  - väsentliga förändringar i ägarstrukturen.

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

*Förväntad framtida utveckling samt väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer*

*Forskning och utveckling*

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

*Utländska filialer*

*Egna aktier*

*Användning av finansiella instrument*

*Hållbarhetsupplysningar*

*Tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken*

*Ytterligare upplysningar för ekonomiska föreningar*

*Hållbarhetsrapport*

**Redovisning i juridisk person**

*Årsredovisningens delar*

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

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

*Överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild*

*Ytterligare upplysningar för juridisk person*

- 3.11 Har **företaget** upprättat en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551), eller är skyldigt att upprätta en sådan, ska detta framgå av förvaltningsberättelsen.
- 3.12 Ett större **företag** som bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om
- a) att sådan verksamhet bedrivs,

- b) vilken verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig,
- c) tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns och anledningen till det, samt
- d) hur beroende företaget är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten.

Förelägganden enligt miljöbalken som är väsentliga för företaget ska kommenteras.

- 3.13 Ett större **företag** som bedriver tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken ska lämna upplysning om
- a) påverkan på miljön i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller, och
  - b) tillstånd som är väsentliga för företaget behöver förnyas eller revideras det kommande räkenskapsåret och anledningen till det.
- 3.14 Det förslag till dispositioner beträffande **företagets** vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse summan av fritt  **eget kapital**.  
(BFNAR 2016:9)

## *Kapitel 4 – Balansräkning*

### **Tillämpningsområde**

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

I punkt 4.14 finns särskilda regler för bostadsrättsföreningar.

### **Balansräkningens uppställningsform och innehåll**

- 4.2 Ett **företag**, t.ex. mäklar- eller advokatföretag, som tar emot medel för annans räkning med redovisningsskyldighet och som håller dessa medel avskilda enligt lagen (1944:181) om redovisningsmedel, ska redovisa dessa i egen post.
- 4.3 Om det behövs med hänsyn till verksamhetens särskilda inriktning och för att informationen ska vara **relevant** så att användaren förstår **företagets** finansiella ställning, ska företaget
- a) lägga till poster,
  - b) göra en ytterligare uppdelning i delposter, eller
  - c) slå samman poster.



## Klassificering av tillgångar och skulder

### *Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?*

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

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

- a) **företaget** avser att sälja eller förbruka tillgången under företagets normala verksamhetscykel,
- b) företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- c) företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- d) tillgången utgörs av **likvida medel**, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en **skuld** senare än tolv månader efter **balansdagen**.

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

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

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

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

- 4.6 Beslutar **företaget** att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång, ska **tillgången** omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess **redovisade värde** vid tidpunkten för omklassificeringen.

### *Kortfristig eller långfristig skuld?*

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

En skuld ska klassificeras som kortfristig när

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

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

### *Avsättningar*

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

### **Eget kapital i koncernbalansräkningen**

- 4.9 Ett aktiebolag som är moderbolag ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:
- a) Aktiekapital.
  - b) Övrigt tillskjutet kapital.
  - c) Annat eget kapital inklusive årets resultat.
- 4.10 En ekonomisk förening som är moderföretag ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:
- a) Inbetalda insatser och emissionsinsatser.
  - b) Övrigt tillskjutet kapital.
  - c) Fritt eget kapital inklusive årets resultat. (BFNAR 2016:9)
- 4.11 Ett moderföretag som har en annan juridisk form än aktiebolag eller ekonomisk förening ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:
- a) Tillskjutet kapital.
  - b) Annat eget kapital inklusive årets resultat.
- 4.12 Egetkapitalandelen av obeskattade reserver ska i koncernbalansräkningen redovisas som en del av posten Annat eget kapital inklusive årets resultat.

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

- 4.13 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

## Redovisning i juridisk person

### *Eget kapital*

- 4.14 Medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas i egen post under rubriken Bundet eget kapital i balansräkningen.

## *Kapitel 5 – Resultaträkning*

### Tillämpningsområde

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

### Resultaträkningens uppställningsform och innehåll

- 5.2 Ett **företag** får lägga till underrubriker och delresultat i resultaträkningen.
- 5.3 Om det behövs med hänsyn till verksamhetens särskilda inriktning och för att informationen ska vara användbar, ska **företaget**
- lägga till poster,
  - göra en ytterligare uppdelning i delposter, eller
  - slå samman poster.

### *Byte av uppställningsform*

## *Kapitel 6 – Förändring i eget kapital*

### Tillämpningsområde

- 6.1 Detta kapitel ska tillämpas när räkenskapsårets förändringar i **eget kapital** ska specificeras i den **finansiella rapporten**.

Kapitlet ska även tillämpas vid redovisning av

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

### Specifikation av förändringar i eget kapital

- 6.2 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

- 6.3 Specifikationen enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska visa dels räkenskapsårets förändringar i varje post i **eget kapital**, dels följande uppgifter:
- Räkenskapsårets **resultat**.
  - Effekterna av **retroaktiv tillämpning** och effekten av rättelse av **fel** enligt kapitel 10.
  - Förändringar i **redovisade värden** på **tillgångar** och **skulder** som redovisats direkt mot eget kapital med varje slag av förändring separat specificerad.
  - Transaktioner med **ägare** i deras egenskap av ägare, med tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar separat angivna.
  - Omföringar mellan poster inom eget kapital. (BFNAR 2016:9)

### *Noter*

#### **Redovisning av tillskott och koncernbidrag i juridisk person**

##### *Tillskott*

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

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

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

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

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

##### *Koncernbidrag*

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

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

## Omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar

- 6.7 Reservering av medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reservering ska göras och beslutet verkställs.

Användning av medel enligt första stycket ska redovisas som en omföring från bundet till fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs.

## Kapitel 7 – Kassaflödesanalys

### Tillämpningsområde och definitioner

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

Kapitlet ska även tillämpas på en frivilligt upprättad kassaflödesanalys.

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

- 7.2 En **kassaflödesanalys** innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av **företagets likvida medel**. Räkenskapsårets kassaflöden ska hänföras till kategorierna **löpande verksamhet**, **investeringsverksamhet** eller **finansieringsverksamhet**.
- 7.3 **Kassaflöden** är in- och utflöden av **likvida medel**.
- 7.4 **Likvida medel** är
- a) kassamedel,
  - b) disponibla tillgodohavanden hos banker och andra kreditinstitut, och
  - c) kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.
- 7.5 **Löpande verksamhet** utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än **investeringsverksamhet** och **finansieringsverksamhet**.
- 7.6 **Investeringsverksamhet** utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet **likvida medel**.

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

### **Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten**

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

#### *Indirekt metod*

- 7.9 Tillämpas indirekt metod, ska nettot av in- och utbetalningar i den **löpande verksamheten** beräknas och redovisas genom att resultatet justeras för
- icke-kassaflödespåverkande poster och alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**, samt
  - periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

#### *Direkt metod*

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

### **Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten**

- 7.11 Ett **företag** ska redovisa väsentliga slag av in- och utbetalningar hänförliga till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten** brutto och separat i respektive kategori.

Avser in- och utbetalningarna förvärv eller avyttringar av dotterföretag eller andra affärsenheter, ska summan av betalningarna redovisas separat och hänföras till investeringsverksamheten.

#### *Kassaflöden som får nettoredovisas*

- 7.12 Ett **företag** får nettoredovisa följande typer av in- och utbetalningar i den **löpande verksamheten**, **investeringsverksamheten** och **finansieringsverksamheten**:
- In- och utbetalningar för kunders räkning om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än företagets.
  - In- och utbetalningar av stora belopp som avser poster som omsätts snabbt och har kort löptid.

## Kassaflöden i utländsk valuta

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

## Räntor och utdelningar

- 7.14 **Kassaflöden** från in- och utbetalningar som avser räntor och utdelningar ska redovisas separat.
- 7.15 Räntor och erhållna utdelningar ska hänföras till den **löpande verksamheten**.

Trots det som sägs i första stycket får räntor och erhållna utdelningar hänföras till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**, om de betraktas som **kostnader** för finansiering eller utgör avkastning på placeringar och om klassificeringen är konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.

- 7.16 Utbetalad utdelning ska hänföras till **finansieringsverksamheten**.

## Inkomstskatter

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

## Transaktioner som inte medför betalningar

### Noter

#### *Upplysningar om sammansättningen av likvida medel*

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

#### *Övriga upplysningar*

- 7.19 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om **likvida medel** som är av betydande omfattning och inte är tillgängliga för användning för koncernens räkning samt skälen för detta. (BFNAR 2016:9)
- 7.20 Ett större **företag** ska lämna upplysning om företagets totala skattebetalningar, om dessa redovisas under olika kategorier i **kassaflödesanalysen**. (BFNAR 2016:9)

## Redovisning i juridisk person

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

## Kapitel 8 – Noter

### Tillämpningsområde

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

I punkt 8.20 finns särskilda regler för juridisk person.

### Noternas struktur och innehåll

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

### Noter för mindre och större företag

#### *Uppllysning om redovisnings- och värderingsprinciper*

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

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

- 8.3A För poster i årsredovisningen som avser **tillgångar, avsättningar** eller **skulder** i annan valuta än **företagets redovisningsvaluta** ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till redovisningsvalutan. (BFNAR 2016:9)

#### *Upplysningar om uppskattningar och bedömningar*

- 8.4 Större **företag** ska lämna uppllysning om bedömningar som har betydande effekt på de redovisade beloppen i den **finansiella rapporten**. (BFNAR 2016:9)
- 8.5 Större **företag** ska lämna uppllysning om antaganden om framtiden och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningar på **balansdagen** som



innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de **redovisade värdena** för **tillgångar** och **skulder** under nästa räkenskapsår. Om så är fallet ska upplysning lämnas om tillgångarnas och skuldernas karaktär och deras redovisade värde på balansdagen. (BFNAR 2016:9)

### *Vissa noter enligt årsredovisningslagen*

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

### **Ytterligare noter för större företag**

- 8.7 Upplysningen om könsfördelning enligt 5 kap. 37 § årsredovisningslagen (1995:1554) får baseras på förhållandet på **balansdagen**. (BFNAR 2016:9)
- 8.8 När **företaget** lämnar upplysningar enligt 5 kap. 37 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter. (BFNAR 2016:9)
- 8.9 En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när upplysningar om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 38 § årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2016:9)
- 8.10 Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 39 § 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- a) skattepliktiga **ersättningar till anställda** som har redovisats som **kostnad** under räkenskapsåret, och
  - b) årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar. (BFNAR 2016:9)
- 8.11 Med sociala **kostnader** enligt 5 kap. 39 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- a) årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
  - b) allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
  - c) årets sociala avgifter till följd av avtal,

- d) pensionskostnader, samt
- e) årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel.

Har **företaget** valt att redovisa både pension och särskild löneskatt i samma post i balansräkningen får den särskilda löneskatten ingå i förändringen av företagets **avsättningar** för pensionsförpliktelser. (BFNAR 2016:9)

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

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

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

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

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

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

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

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

Indelningen i verksamhetsgrenar får inte ändras mellan åren om inte

verksamheten fått ny inriktning. Ändras indelningen, ska upplysning lämnas om det och om effekterna av förändringen. (BFNAR 2016:9)

- 8.18 En **oberoende verksamhetsgren** är en del av ett **företags** verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.
- 8.19 En **geografisk marknad** är ett visst land eller en grupp länder där **företaget** har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter.
- 8.19A Upplysningarna enligt 5 kap. 48 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse kostnadsförd ersättning till samtliga som har varit revisorer i **företaget** under räkenskapsåret. (BFNAR 2016:9)

## Vissa noter i juridisk person enligt årsredovisningslagen

### *Företag som ingår i en koncern*

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

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

### **Tillämpningsområde**

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

Punkterna 9.2–9.8 ska tillämpas när koncernredovisningen upprättas.

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

### **Koncernredovisning**

#### *Koncernredovisningens omfattning*

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

Vid bedömningen av om ett **företag** har ett bestämmande inflytande ska hänsyn tas till innehav av **finansiella instrument** som är potentiellt röstberättigade och som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras

till röstberättigade **egetkapitalinstrument**. Hänsyn ska också tas till om företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten.

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

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

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

#### *Tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas*

- 9.4 Andelarna av **resultatet** och förändringar i **eget kapital** hänförliga till moderföretaget samt minoriteten ska fastställas på grundval av befintliga ägarandelar.
- 9.5 Ett dotterföretags **intäkter** och **kostnader** ska tas in i **koncernredovisningen** från och med tidpunkten för förvärvet till och med den tidpunkt då moderföretaget inte längre har ett **bestämmande inflytande** över dotterföretaget.
- 9.5A Med **minoritetsintresse** avses i detta allmänna råd ett innehav utan bestämmande inflytande enligt 7 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2016:9)
- 9.6 **Minoritetsintressen** ska i koncernbalansräkningen redovisas separat inom **eget kapital**. Minoritetsintressen ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till posten Årets resultat.
- 9.7 Är **eget kapital** i dotterföretaget är negativt, ska **minoritetsintresset** i dotterföretaget redovisas som negativt minoritetsintresse inom eget kapital endast om minoriteten har en bindande förpliktelse att täcka kapitalunderskottet och har förmåga att fullgöra förpliktelsen.

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

#### *Noter*

- 9.7A I upplysningarna enligt 7 kap. 16 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska även dotterföretag som har undantagits från **koncernredovisningen** med stöd av 7 kap. 5 § eller 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen ingå. (BFNAR 2016:9)

- 9.8 I **koncernredovisningen** för större koncerner ska upplysningar lämnas om karaktären på och omfattningen av väsentliga begränsningar i ett dotterföretags förmåga att överföra medel till moderföretaget i form av utdelning eller återbetalning av lån. (BFNAR 2016:9)

### Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person

- 9.9 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företags andel av handelsbolagets resultat.

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

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

- 9.10 Utdelning från andelar i dotterföretag ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Ett moderföretag som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får dock redovisa utdelning på dessa andelar som intäkt när **ägarens** rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

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

### *Noter*

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

### **Tillämpningsområde**

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

### **Byte av redovisningsprincip**

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

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

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

#### *Redovisning av byte av redovisningsprincip*

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

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

10.5 Ett **företag** som redovisar byte av **redovisningsprincip** med **retroaktiv tillämpning** enligt punkt 10.4 b, ska räkna om jämförelsetalen för föregående räkenskapsår som om den nya redovisningsprincipen alltid hade tillämpats.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa effekterna av ett byte av redovisningsprincip för det föregående räkenskapsåret, ska företaget tillämpa den nya redovisningsprincipen på **tillgångar** och **skulder** från och med början av det innevarande räkenskapsåret.

#### *Noter om byte av redovisningsprincip*

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

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

Är det **praktiskt ogenomförbart** att beräkna justeringsbeloppen enligt första stycket, ska en upplysning lämnas om skälen för det.

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

- 10.7 Vid frivilligt byte av **redovisningsprincip** enligt punkt 10.2 b ska upplysning lämnas om varför tillämpningen av den nya redovisningsprincipen leder till mer **tillförlitlig** och **relevant** information.

### Ändrad uppskattning och bedömning

- 10.8 **Ändrad uppskattning och bedömning** innebär en ändring av **företagets** bedömning av aktuell status på, och uppskattning av förväntade framtida ekonomiska fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, **tillgångar** och **skulder**.
- 10.9 Effekten av en **ändrad uppskattning och bedömning** ska redovisas i den **finansiella rapporten** för innevarande räkenskapsår genom att det **redovisade värdet per balansdagen** på **tillgången**, **skulden** eller posten under  **eget kapital** fastställs utifrån den nya uppskattningen och bedömningen.

Effekten av en ändrad uppskattning och bedömning ska redovisas framåtriktat genom att innefatta effekten i **resultatet** för

- a) det räkenskapsår då ändringen görs, om ändringen endast påverkar det räkenskapsåret, eller
- b) det räkenskapsår då ändringen görs och framtida räkenskapsår, om ändringen påverkar dessa räkenskapsår.

### *Noter om ändrad uppskattning och bedömning*

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

### Rättelse av fel

- 10.11 **Fel** är utelämnande eller felaktighet i de **finansiella rapporterna** för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, **tillförlitlig** information som
- a) fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna avgavs, och
  - b) rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats när de finansiella rapporterna upprättades och utformades.
- 10.12 Ett **företag** ska rätta ett väsentligt **fel** i den **finansiella rapport** som avges närmast efter upptäckten av felet. Företaget ska rätta felet genom att
- a) räkna om jämförelsetalen för föregående räkenskapsår om felet uppstod detta år, eller

- b) räkna om ingående balans för **tillgångar, skulder och eget kapital** för föregående räkenskapsår, om felet uppstod ett räkenskapsår som föregår detta år.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa effekterna av ett fel som inträffat ett tidigare räkenskapsår, ska företaget räkna om den ingående balansen för tillgångar, skulder och eget kapital innevarande räkenskapsår.

### *Noter om rättelse av fel*

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

- a) Karaktären på felet.
- b) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 a för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen.
- c) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 b för varje påverkad post i den ingående balansen.

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

Ett större företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta. (BFNAR 2016:9)

## *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. (BFNAR 2012:5)



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

## 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). (BFNAR 2012:5)

## 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. (BFNAR 2012:5)
- 11.5 En **finansiell tillgång** är en tillgång i form av
- kontanter,
  - en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan part,
  - en avtalsenlig rätt att byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller
  - egetkapitalinstrument** utgivna av ett annat företag. (BFNAR 2012:5)
- 11.6 En **finansiell skuld** är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att
- erlägga kontanter eller en annan **finansiell tillgång** till en annan part, eller
  - byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. (BFNAR 2012:5)
- 11.7 Ett **finansiellt garantiavtal** är ett **finansiellt instrument** enligt vilket utställaren av garantin ska ersätta innehavaren av garantin för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en viss gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för en **finansiell skuld**. (BFNAR 2012:5)
- 11.8 Ett **derivatinstrument** är ett **finansiellt instrument** som uppfyller följande kriterier:

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

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

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

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

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

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

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

### 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. (BFNAR 2012:5)

## Värdering vid det första redovisningstillfället

- 11.14 Andra **låneutgifter** än ränta ska redovisas som en korrigerings av lånets anskaffningsvärde och periodiseras som en del i lånets räntekostnad enligt **effektivräntemetoden**. (BFNAR 2012:5)
- 11.15 Ett **finansiellt instrument** som innehåller en finansieringskomponent och har en kredittid som överstiger ett år ska vid det första redovisningstillfället värderas till **nuvärdet** av alla framtida betalningar. (BFNAR 2012:5)
- 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. (BFNAR 2012:5)

## 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. (BFNAR 2012:5)

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

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

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

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

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

#### *Anläggningstillgångar och långfristiga skulder*

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

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

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

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

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

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. (BFNAR 2012:5)

11.26 Nedskrivningsbehovet ska bedömas individuellt för följande finansiella anläggningstillgångar:

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

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

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

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

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

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

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

## 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. (BFNAR 2012:5)

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

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

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

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

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

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

### *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. (BFNAR 2012:5)

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

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

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

## Säkringsredovisning

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

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

### *Villkor för säkringsredovisning*

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

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



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

### *Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande*

- 11.41 Endast **finansiella instrument** som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)
- 11.42 Ett **finansiellt instrument** som är ett **derivatinstrument** får, med undantag av optioner utställda av **företaget**, identifieras som säkringsinstrument.

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

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

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

- 11.44 Trots det som sägs i punkterna 11.42 och 11.43 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp. (BFNAR 2012:5)
- 11.45 Ett säkringsförhållande får identifieras för en del av säkringsinstrumentets återstående löptid endast om säkringsinstrumentets slutdag infaller efter slutdagen för den säkrade posten. (BFNAR 2012:5)

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

### *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. (BFNAR 2012:5)

- 11.48 En grupp av redovisade **tillgångar**, redovisade **skulder**, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i **utlandsverksamheter** får identifieras som en säkrad post om posterna i gruppen har likartade riskegenskaper. (BFNAR 2012:5)
- 11.49 En prognostiserad transaktion som säkras ska vara mycket sannolik och innebära en exponering för förändringar i **kassaflöden** som ytterst kan påverka **resultatet**. (BFNAR 2012:5)

### *Redovisning*

- 11.50 Ett **företag** får inte redovisa värdeförändringar på säkringsinstrumentet och den säkrade posten som är hänförliga till den säkrade risken, om inte annat anges i detta allmänna råd. (BFNAR 2012:5)
- 11.51 En väsentlig premie som erläggs eller erhålls när ett säkringsinstrument anskaffas ska periodiseras över säkringsinstrumentets löptid. (BFNAR 2012:5)
- 11.52 Vid säkring av en fordran eller **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion i **utländsk valuta** får den säkrade posten värderas till terminskurs.
- Är skillnaden mellan terminskurs och avistakurs väsentlig när ett terminsavtal ingås (terminspremie), ska fordran eller skulden värderas till avistakursen och terminspremien periodiseras över terminsavtalets löptid. (BFNAR 2012:5)
- 11.53 Är en säkring hänförlig till en ränterisk, ska resultateffekterna avseende den säkrade posten och säkringsinstrumentet redovisas i samma period. (BFNAR 2012:5)
- 11.54 Förluster hänförliga till den säkrade risken får inte redovisas så länge ett säkringsförhållande består. (BFNAR 2012:5)
- 11.55 Den del av säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som enligt punkt 11.44 inte får ingå i säkringsförhållandet, ska redovisas enligt principer som gäller för redovisning av respektive slag av **tillgångar** och **skulder** i detta allmänna råd. (BFNAR 2012:5)
- 11.56 Avser den säkrade risken valutakursrisk i en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet**, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas till **balansdagens** kurs i **koncernredovisningen**. Effekterna av omvärderingarna ska redovisas direkt i **eget kapital**.

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

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

11.58 **Företaget** får upphöra med säkringsredovisning endast om

- a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in, eller
- b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 11.39. (BFNAR 2012:5)

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

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

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen.

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

### **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**. (BFNAR 2012:5)

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 redovi-

sas separat. **Företagets** samtliga sammansatta finansiella instrument ska redovisas på samma sätt. (BFNAR 2012:5)

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

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

## Noter

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

- 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:
- 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. (BFNAR 2016:9)

### *Upplysningar om säkringsredovisning*

- 11.66 Ett större **företag** som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:
- En beskrivning av säkringen.

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

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

### *Upplysningar om ägarintressen*

### **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. (BFNAR 2012:5)

### *Noter*

## *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. (BFNAR 2012:5)

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

- k) Försäkringsavtal.
- l) Lånelöften. (BFNAR 2012:5)

### 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. (BFNAR 2012:5)

### 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. (BFNAR 2012:5)

- 12.5 **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** är **finansiella tillgångar** eller **finansiella skulder** som
- a) förvärvades eller uppkom med syfte att säljas eller återköpas på kort sikt,
  - b) vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med **finansiella instrument** som förvaltades tillsammans och för vilka det fanns ett nyligen uppvisat mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller

- c) är **derivatinstrument** och som inte har identifierats som ett säkringsinstrument enligt punkterna 12.51–12.56 och ingår i en säkringsredovisning. (BFNAR 2012:5)

12.6 **Investeringar som hålls till förfall** är **finansiella tillgångar** som inte är **derivatinstrument**, som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som **företaget** har både avsikt och förmåga att hålla till förfall, om inte något annat framgår av punkt 12.7. (BFNAR 2012:5)

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

Första stycket gäller inte försäljningar eller omklassificeringar som

- a) är så nära förfall att förändringar i marknadsräntan inte skulle ha en betydande inverkan på **verkligt värde**,
- b) sker efter det att företaget har erhållit i stort sett hela tillgångens ursprungliga nominella belopp, eller
- c) är hänförliga till en isolerad händelse av engångskaraktär som företaget inte har kontroll över och som inte rimligen kunde förutses av företaget. (BFNAR 2012:5)

12.8 **Lånefordringar och kundfordringar** är **finansiella tillgångar** som har fastställda eller fastställbara betalningar men inte är **derivatinstrument**. (BFNAR 2012:5)

12.9 **Finansiella tillgångar som kan säljas** är sådana **finansiella tillgångar** som **företaget** antingen klassificerat i denna värderingskategori eller som inte kan hänföras till någon av de övriga värderingskategorierna i punkt 12.4 a–c.

**Derivatinstrument** får inte hänföras till denna värderingskategori. (BFNAR 2012:5)



- 12.10 **Övriga finansiella skulder** är **finansiella skulder** som **företaget** inte har klassificerat i värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel**.

**Derivatinstrument** får inte hänföras till denna värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

### *Omklassificering*

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

Trots det som sägs i första stycket får **finansiella tillgångar** som inte längre innehas i syfte att säljas eller återköpas på kort sikt i exceptionella fall omklassificeras. (BFNAR 2012:5)

- 12.12 **Finansiella instrument** får inte omklassificeras till värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** från någon annan värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

- 12.13 **Finansiella tillgångar** får inte omklassificeras från värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, om **företaget** med stöd av 4 kap. 14 d § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** direkt i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

- 12.14 Har ett **företag** sålt eller omklassificerat **finansiella tillgångar** som klassificerats i värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** för mer än ett obetydligt belopp, ska samtliga tillgångar som finns kvar i denna värderingskategori omklassificeras till värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**.

Första stycket gäller inte i de fall som anges i punkt 12.7 andra stycket. (BFNAR 2012:5)

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

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

Vid **avistaköp eller avistaförsäljning** av en **finansiell tillgång** får tillgången redovisas i balansräkningen på **affärsdagen** eller **likviddagen**. Den valda principen ska tillämpas konsekvent för samtliga köp och försäljningar av tillgångar som klassificerats i samma värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

- 12.16 Med **avistaköp eller avistaförsäljning** avses köp eller försäljning av en **finansiell tillgång** som görs enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den generella tidsram som fastställts av regelverk eller praxis på den berörda marknaden. (BFNAR 2012:5)
- 12.17 **Affärsdagen** är den dag då **företaget** ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en **tillgång**. (BFNAR 2012:5)
- 12.18 **Likviddagen** är den dag då en **tillgång** levereras. (BFNAR 2012:5)

### 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. (BFNAR 2012:5)

### 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**. (BFNAR 2012:5)
- 12.21 **Finansiella tillgångar** som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar** ska värderas till **upplupet anskaffningsvärde**. (BFNAR 2012:5)

*Finansiella skulder*

- 12.22 **Finansiella skulder** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** ska värderas till **verkligt värde**. (BFNAR 2012:5)
- 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. (BFNAR 2012:5)

**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**. (BFNAR 2012:5)
- 12.25 En **aktiv marknad** existerar när följande villkor är uppfyllda:
- a) Handeln avser likartade produkter.
  - b) Intresserade köpare och säljare finns normalt.
  - c) Information om priserna är allmänt tillgänglig. (BFNAR 2012:5)
- 12.26 Finns inte noterade priser på en **aktiv marknad** för det **finansiella instrumentet**, likartade instrument eller instrumentets beståndsdelar, ska **företaget** bestämma det **verkliga värdet** genom att använda en värderingsteknik. (BFNAR 2012:5)
- 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 mark-

nadsaktörer för att prissätta instrumentet, och denna teknik har visat sig ge tillförlitliga uppskattningar av priser som kan erhållas i faktiska marknadstransaktioner, ska denna teknik användas. (BFNAR 2012:5)

- 12.28 En värderingsteknik förutsätts ge en tillförlitlig uppskattning av det **verkliga värdet** om
- a) tekniken på ett rimligt sätt återspeglar hur marknaden förväntas prissätta instrumentet, och
  - b) de indata som används på ett rimligt sätt motsvarar marknadsförväntningar och mått på de faktorer avseende risk och avkastning som är inneboende i instrumentet. (BFNAR 2012:5)
- 12.29 Om det senaste transaktionspriset avspeglar det belopp **företaget** skulle erhålla eller betala vid en påtvingad transaktion, ofrivillig likvidation eller utmätning, ska priset justeras när det **verkliga värdet** bestäms. (BFNAR 2012:5)
- 12.30 Använder **företaget** en värderingsteknik som baseras på nyligen genomförda transaktioner, ska företaget justera de indata som används, om betydande förändringar i de ekonomiska omständigheterna har inträffat avseende emittenten. (BFNAR 2012:5)
- 12.31 Det **verkliga värdet** på ett **finansiellt instrument** som inte har ett noterat pris på en **aktiv marknad** kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt endast om
- a) variationen inom intervallet med rimliga uppskattningar av verkliga värden inte är betydande för instrumentet, och
  - b) sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet kan bedömas på ett rimligt sätt. (BFNAR 2012:5)

### *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. (BFNAR 2012:5)

12.33 Även om ett **företag** har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, ska följande värdeförändringar redovisas i resultaträkningen:

- a) Valutakursvinster och valutakursförluster på **monetära poster**.
- b) Ränta på fordringsrätter.
- c) Utdelning på **egetkapitalinstrument**.
- d) Nedskrivningar. (BFNAR 2012:5)

12.34 Har ett **företag** valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** i posten Fond för verkligt värde, ska företaget tillämpa punkt 12.36 om det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet. (BFNAR 2012:5)

12.35 Har **företaget** valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, ska de värdeförändringar som redovisats i posten överföras till resultaträkningen när tillgången enligt punkt 12.39 eller 12.40 tas bort från balansräkningen. (BFNAR 2012:5)

## Nedskrivningar

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 re-

dovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

### *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. (BFNAR 2012:5)

### *Återföring av nedskrivning*

12.38 Ett **företag** ska tillämpa punkt 11.29 när det gäller återföring av nedskrivning av **finansiella tillgångar**. (BFNAR 2012:5)

## **Borttagande från balansräkningen**

### *Finansiella tillgångar*

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

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

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

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

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

12.43 Är villkoren i punkterna 12.39 och 12.40 inte uppfyllda, ska **företaget** fortsätta att redovisa den **finansiella tillgången** i balansräkningen och samtidigt redovisa en **finansiell skuld** för erhållen ersättning.

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

### *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. (BFNAR 2012:5)

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

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

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

## Säkringsredovisning

12.47 Ett **företag** får tillämpa säkringsredovisning om säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 12.48–12.59.

Tillämpas säkringsredovisning ska vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten redovisas enligt punkterna 12.60–12.74. (BFNAR 2012:5)

### *Tre slag av säkringsförhållanden*

#### *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. (BFNAR 2012:5)

12.49 Med **säkringsförhållandets effektivitet** avses i vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts värde eller förändringar i **kassaflöden**, som är hänförliga till en säkrad risk, uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets värde eller kassaflöden. (BFNAR 2012:5)

12.50 Ett säkringsförhållande anses vara mycket effektivt om



- a) säkringsinstrumentet effektivt motverkar förändringar i **verkligt värde** hänförliga till den säkrade risken eller förändringar i **kassaflöden** hänförliga till den säkrade risken när säkringsförhållandet ingås och därefter, och
- b) säkringsförhållandets faktiska effektivitet ligger inom intervallet 80–125 procent. (BFNAR 2012:5)

### *Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande*

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

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

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

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

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

12.54 Trots det som sägs i punkterna 12.52 och 12.53 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp. (BFNAR 2012:5)

12.55 Ett säkringsförhållande får inte identifieras för endast en del av säkringsinstrumentets återstående löptid. (BFNAR 2012:5)

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

*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. (BFNAR 2012:5)

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

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

*Redovisning av säkring av verkligt värde*

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

12.61 Är säkringsinstrumentet *inte* ett **derivatinstrument**, ska värdeförändringen från en valutakomponent i säkringsinstrumentets **redovisade värde** redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

12.62 Den värdeförändring som är hänförlig till den säkrade risken i en säkrad post ska redovisas i resultaträkningen och det **redovisade värdet** på den säkrade posten ska justeras med motsvarande belopp.

Första stycket gäller även den värdeförändring som är hänförlig till den säkrade risken i en säkrad post som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** om **företaget** har valt att redovisa värdeförändringar i posten Fond för verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

- 12.63 Leder en säkring av ett ej redovisat bindande åtagande till att en **tillgång** eller **skuld** redovisas, ska de ackumulerade värdeförändringar som redovisats i balansräkningen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgången eller skulden. (BFNAR 2012:5)
- 12.64 **Företaget** ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.60–12.63 om
- a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
  - b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48, eller
  - c) företaget häver identifieringen. (BFNAR 2012:5)
- 12.65 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling enligt punkt 12.64, om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 12.48 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5)
- 12.66 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.64, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

### *Redovisning av kassaflödessäkring*

- 12.67 Den del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet som bestämts vara en mycket effektiv säkring av ett **kassaflöde** ska redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Resterande del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

- 12.68 Leder en säkring av en prognostiserad transaktion till att en icke-finansiell **tillgång** eller icke-finansiell **skuld** redovisas, får de värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgången eller skulden. Den valda principen ska

tillämpas konsekvent. (BFNAR 2012:5)

12.69 **Företaget** ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.67 och 12.68 om

- a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
- b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48,
- c) den prognostiserade transaktionen inte längre förväntas inträffa, eller
- d) företaget häver identifieringen. (BFNAR 2012:5)

12.70 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling enligt punkt 12.69, om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 12.48 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5)

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

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

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. (BFNAR 2012:5)

### *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. (BFNAR 2012:5)

- 12.74 De värdeförändringar som motsvarar den avyttrade delen av en nettovestering i en **utlandsverksamhet** och som redovisats i posten Fond för verkligt värde, ska överföras till resultaträkningen vid avyttring av hela eller delar av utlandsverksamheten. (BFNAR 2012:5)

### Inbäddade derivat

- 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. (BFNAR 2012:5)
- 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. (BFNAR 2012:5)
- 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. (BFNAR 2012:5)

## Noter

### *Upplysningar om värdering till verkligt värde*

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

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå.  
(BFNAR 2012:5)

- 12.79 Finns inte längre ett tillförlitligt **verkligt värde** på ett **finansiellt instrument** som tidigare värderats till verkligt värde, ska **företaget** upplysa om detta. Upplysning ska även lämnas när det finansiella instrumentet åter värderas till verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

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

- 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:
- 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. (BFNAR 2016:9)

### *Upplysningar om säkringsredovisning*

- 12.81 Ett större **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.  
(BFNAR 2016:9)

*Upplysningar om ägarintressen***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**. (BFNAR 2012:5)

*Noter**Kapitel 13 – Varulager***Tillämpningsområde och definition**

- 13.1 Detta kapitel ska tillämpas vid **värdering** av **varor i lager** med undantag av
- a) pågående arbete för annans räkning (se kapitel 23), och
  - b) lager av **finansiella instrument** (se kapitel 11 och 12).

I punkt 13.14 finns särskilda regler för juridisk person.

- 13.2 **Varor i lager** är omsättningstillgångar som är
- a) avsedda att säljas i den löpande verksamheten,
  - b) under tillverkning för att säljas, eller
  - c) i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.

**Värdering***Lägsta värdets princip**Redovisning till bestämd mängd och fast värde**Post för post eller kollektiv värdering*

- 13.3 Kollektiv **värdering** får endast användas
- a) för homogena varugrupper, eller
  - b) om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om varan i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen.

- 13.4 En schablonmässig metod får användas vid **värdering** av **varor i lager** om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

En schablonmässig metod får användas endast om

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

### *Anskaffningsvärde*

- 13.5 Med varulager av likartade **tillgångar** avses varor som är utbytbara. Vilka varor som är utbytbara bestäms utifrån varornas beskaffenhet och användning för företaget. Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska beräknas med en enhetlig metod.
- 13.6 Ett **företag** som förvärvar **varor i lager** med kreditvillkor som avviker från det normala ska minska anskaffningsvärdet med finansieringskomponenten.
- 13.7 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för **företaget** ska räknas in i anskaffningsvärdet för **varor i lager**.
- 13.8 Kan tillverkningskostnaderna för två eller flera varor som tillverkas samtidigt inte särskiljas ska tillverkningskostnaderna fördelas på ett logiskt och konsekvent sätt.

En biprodukt som är oväsentlig ska värderas till **nettoförsäljningsvärde** och detta värde ska dras av från huvudproduktens anskaffningsvärde.

- 13.9 Ett **företag** som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för **varor i lager** ska fördela fasta tillverkningsomkostnader på basis av normal tillverkningskapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelats på varje tillverkad vara minskas så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet.

Rörliga tillverkningsomkostnader ska fördelas på varje tillverkad enhet på basis av faktisk produktion.

### *Nettoförsäljningsvärde*

- 13.10 Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på **balansdagen**. Hänsyn ska tas till inkurans.



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

- 13.11 Vid **värdering** av varor som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten ska anskaffningsvärdet jämföras med **nettoförsäljningsvärdet**.
- 13.12 Kan ett **nettoförsäljningsvärde** inte fastställas för varor som är under tillverkning för att säljas, ska anskaffningsvärdet jämföras med det uppskattade försäljningspriset för den färdiga varan med avdrag för uppskattade **kostnader** för färdigställande och kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.
- 13.13 Vid **värdering** av varor som är i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster får anskaffningsvärdet jämföras med återanskaffningsvärdet.

Återanskaffningsvärdet ska beräknas enligt samma metod som anskaffningsvärdet men baseras på **balansdagens** priser.

## Noter

### Redovisning i juridisk person

- 13.14 I juridisk person får **varor i lager** värderas enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

## Noter

## Kapitel 14 – Intresseföretag

### Tillämpningsområde

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

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

Punkterna 14.12–14.14 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

## Koncernredovisning

### *Förändringar i innehavet och omklassificering*

- 14.2 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som såväl före som efter förvärvet är intresseföretag, ska de andelar som ägdes före förvärvet inte värderas om.
- 14.3 Avyttras andelar i ett intresseföretag så att betydande inflytande inte längre föreligger, ska samtliga andelar anses som avyttrade i **koncernredovisningen** och vinst eller förlust vid avyttringen redovisas i koncernresultaträkningen.

Första stycket ska tillämpas även om betydande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring.

Finns andelar kvar efter avyttringen ska de redovisas enligt kapitel 11 eller 12 med det **verkliga värdet** vid försäljningstidpunkten som anskaffningsvärde. Försäljningspriset vid den senaste transaktionen får användas som verkligt värde.

### *Kapitalandelsmetoden*

- 14.4 Vid samtliga förvärv av andelar i ett intresseföretag ska en förvärvsanalys upprättas på sätt som anges i kapitel 19.
- 14.5 Andel i intresseföretagets **resultat** efter skatt ska redovisas på egen rad inom rörelseresultatet i koncernresultaträkningen.
- 14.6 Ett ägarföretag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska använda intresseföretagets redovisningsinformation per ägarföretagets **balansdag**. Finns inte sådan information, ska ägarföretaget använda den senast tillgängliga redovisningsinformationen och justera beloppen för väsentliga transaktioner eller händelser som inträffat mellan dagen för den senast tillgängliga redovisningsinformationen och ägarföretagets balansdag.
- 14.7 Tillämpar ett intresseföretag andra **redovisningsprinciper** än ägarföretaget, ska beloppen från intresseföretagets resultat- och balansräkning justeras för att i möjligaste mån överensstämja med ägarföretagets redovisningsprinciper.
- 14.8 Ett ägarföretag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska, om dess andel av en förlust i ett intresseföretag motsvarar eller överstiger det **redovisade värdet** på andelarna i intresseföretaget, minska det redovisade värdet tills det redovisade värdet är noll.

Är det redovisade värdet på andelarna noll ska ytterligare förluster redovisas som **avsättning** (se kapitel 21) endast till den del ägarföre-

taget har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att täcka förlusterna eller om ägarföretaget gjort utbetalningar för intresseföretagets räkning.

Redovisar intresseföretaget kommande räkenskapsår vinst ska ägarföretaget redovisa sin andel av vinster först när dessa överstiger andelen av de förluster som inte har redovisats av ägarföretaget.

### *Anskaffningsvärdemetoden*

- 14.9 Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett intresseföretag som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.
- 14.10 Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemission som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

### *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 intresseföretag som har redovisats som **intäkt**. (BFNAR 2016:9)

### **Redovisning av andelar i intresseföretag i juridisk person**

- 14.12 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar ägarföretagets andel av handelsbolagets resultat.

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

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

- 14.13 Utdelning från andelar i ett intresseföretag ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.
- 14.14 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i ett intresseföretag ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

*Noter**Kapitel 15 – Joint venture***Tillämpningsområde**

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

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

Punkterna 15.16–15.18 ska tillämpas vid redovisningen av andelar i gemensamt styrda företag i årsredovisningen för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

- 15.2 **Joint venture** är ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett **gemensamt bestämmande inflytande** över verksamheten.

Joint venture kan ha formen av **gemensamt styrda verksamheter**, gemensamma tillgångar eller **gemensamt styrda företag**.

- 15.3 **Gemensamt bestämmande inflytande** föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det **bestämmande inflytandet** över en ekonomisk verksamhet.

- 15.4 **Samägare** är delägare i ett **joint venture**.

**Gemensamt styrda verksamheter**

- 15.5 **Gemensamt styrd verksamhet** är ett **joint venture** där **samägarens** egna **tillgångar** och resurser används utan att ett separat juridisk person bildas. (BFNAR 2016:9)

- 15.6 En **samägare** i en **gemensamt styrd verksamhet** ska, med utgångspunkt från samarbetsavtalet, redovisa sin andel av **intäkterna** från försäljningen av varor och tjänster samt sin andel av **kostnaderna**.

**Gemensamma tillgångar**

- 15.7 En **samägare** i en gemensamt ägd tillgång ska redovisa sin andel av
- a) tillgången, klassificerad i enlighet med tillgångens karaktär,
  - b) **skulderna** som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig,
  - c) **intäkterna**, och

- d) **kostnaderna** som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig.

## Gemensamt styrda företag i koncernredovisningen

15.8 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

### *Förändringar i innehavet och omklassificering*

- 15.9 Punkterna 14.2 och 14.3 ska tillämpas vid förändringar i innehavet och omklassificering av andelar i ett **gemensamt styrt företag**.

### *Klyvningsmetoden*

#### *Kapitalandelsmetoden*

- 15.10 En **samägare** som tillämpar kapitalandelsmetoden ska värdera sin andel i ett **gemensamt styrt företag** enligt kapitel 14.

#### *Anskaffningsvärdemetoden*

- 15.11 En **samägare** som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett **gemensamt styrt företag** som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.
- 15.12 En **samägare** som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemission som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

### *Transaktioner mellan en samägare och ett gemensamt styrt företag*

- 15.13 Avyttrar en **samägare** en **tillgång** till ett **gemensamt styrt företag**, ska samägaren, så länge tillgången innehas av det gemensamt styrda företaget, endast redovisa den del av vinsten eller förlusten från överlåtelsen som motsvarar de andra samägarnas andelar. Om avyttringen ger belägg för att tillgången varit redovisad till för högt värde, ska samägaren redovisa hela förlusten.
- 15.14 Förvärvar en **samägare** en **tillgång** från ett **gemensamt styrt företag**, ska samägaren redovisa sin andel av den vinst eller förlust som uppkommer till följd av transaktionen först när samägaren själv har överlåtit tillgången till en oberoende part. Om förvärvet ger belägg för att tillgången varit redovisad till för högt värde, ska samägaren redovisa hela förlusten.

## Noter

- 15.15 Redovisas andelar i **gemensamt styrda företag** enligt kapitalandelsmetoden, ska ett större **företag** lämna upplysning enligt punkt 14.11. (BFNAR 2016:9)

## Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i juridisk person

- 15.16 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar **samägarens** andel av handelsbolagets resultat.

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

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

- 15.17 Utdelning från andelar i ett **gemensamt styrt företag** ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.
- 15.18 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i ett **gemensamt styrt företag** ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

## Noter

## Kapitel 16 – Noter om förvaltningsfastigheter

### Tillämpningsområde

- 16.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om **förvaltningsfastigheter**.

### Definition och klassificering

- 16.2 En **förvaltningsfastighet** är en fastighet som innehas av en ägare eller en leasetagare enligt ett **leasingavtal** i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.
- 16.3 En fastighet som delvis är **förvaltningsfastighet** (blandad användning) ska delas upp på förvaltningsfastighet respektive byggnad och mark.

Kan det **verkliga värdet** på en förvaltningsfastighet som är del av en

fastighet inte utan oskälig kostnad mätas på ett tillförlitligt sätt, behöver inte någon del av fastigheten klassificeras som förvaltningsfastighet.

## Noter

- 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.
  - I vilken utsträckning verkligt värde baserats på värdering utförd av en oberoende värderingsman.
  - Om det finns begränsningar i rätten att avyttra förvaltningsfastigheterna eller att disponera hyresinkomst eller försäljningslikvid.
  - Väsentliga åtaganden att köpa, uppföra, reparera, underhålla eller förbättra förvaltningsfastigheterna.

Upplysningar enligt första stycket b–d behöver endast lämnas om värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt och uppgifterna kan tas fram utan oskälig kostnad. (BFNAR 2016:9)

## *Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar*

### **Tillämpningsområde**

- 17.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **materiella anläggningstillgångar**.

I punkterna 17.24–17.26 finns särskilda regler för juridisk person.

- 17.2 En **materiell anläggningstillgång** är en fysisk tillgång som **företaget** innehar för
- produktion eller distribution av varor eller tjänster,
  - uthyrning till andra,
  - administrativa ändamål, eller
  - långsiktigt investeringsändamål.

### **Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?**

- 17.3 Ett **företag** ska redovisa en reservdel eller serviceutrustning som **materiell anläggningstillgång** om

- a) företaget avser att använda reservdelen eller serviceutrustningen under flera räkenskapsår, eller
- b) reservdelen eller serviceutrustningen endast kan användas tillsammans med en materiell anläggningstillgång.

17.4 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en **materiell anläggningstillgångs** betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa.

#### *Tillkommande utgifter*

17.5 Har en **tillgång** delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens **redovisade värde**. Detta gäller även för tillkommande nya komponenter. (BFNAR 2016:9)

17.5A Har en **tillgång** inte delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i tillgångens **redovisade värde**, om kriterierna för att redovisa en tillgång enligt punkt 2.18 är uppfyllda. (BFNAR 2016:9)

### **Redovisning till bestämd mängd och fast värde**

#### **Värdering vid det första redovisningstillfället**

##### *Vad ingår i anskaffningsvärdet?*

- 17.6 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för **företaget** ska räknas in i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång**.
- 17.7 Det belopp som **företaget** gjort **avsättning** för avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska räknas in i anskaffningsvärdet.
- 17.8 Senareläggs en betalning, och är den ekonomiska innebörden av överenskommelsen att köparen erhåller en finansiering, är anskaffningsvärdet **nuvärdet** av alla framtida betalningar.

Vid beräkningen av nuvärdet ska diskonteringsräntan enligt punkt 23.4 användas.

##### *Förvärv genom testamente eller gåva*

- 17.9 Anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens **verkliga värde**.



*Byten*

- 17.10 Anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** som förvärvats genom byte ska, om transaktionen har kommersiell innebörd, bestämmas till **verkligt värde** på den tillgång som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska anskaffningsvärdet bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt, eller om transaktionen saknar kommersiell innebörd, ska anskaffningsvärdet bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

*Fördelning av anskaffningsvärdet på komponenter*

- 17.11 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en **materiell anläggningstillgångs** betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa.

**Värdering efter det första redovisningstillfället***Avskrivning*

- 17.12 **Avskrivning** är en systematisk periodisering av en **tillgångs avskrivningsbara belopp** över dess **nyttjandeperiod**.
- 17.13 Har en **tillgång** delats upp på olika komponenter enligt punkt 17.4 ska respektive komponent skrivas av separat över dess **nyttjandeperiod**. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden.
- 17.14 **Avskrivningsbart belopp** är en **tillgångs** anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat **restvärde**.
- 17.15 **Restvärde** är det belopp ett **företag** förväntas erhålla för en **tillgång** efter **nyttjandeperiodens** slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Restvärdet ska uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå.

- 17.16 **Nyttjandeperiod** är
- den period under vilken en **tillgång** förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller

- b) det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.

- 17.17 **Nyttjandeperioden** för en **materiell anläggningstillgång** ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.
- 17.18 **Avskrivning** av en **materiell anläggningstillgång** ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk.
- 17.19 **Avskrivningen** av en **materiell anläggningstillgång** ska upphöra när tillgången tas bort från balansräkningen.

Avskrivningen får inte upphöra för en tillgång som tillfälligt inte används eller har tagits ur bruk, om inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll under den period det inte sker någon produktion.

- 17.20 **Företaget** ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den **materiella anläggningstillgångens** framtida ekonomiska fördelar.

Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.

### *Nedskrivningar*

### *Uppskrivningar*

### *Materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning*

### **Borttagande från balansräkningen**

- 17.21 Ett **företag** ska inte längre redovisa en **materiell anläggningstillgång** eller en komponent av en materiell anläggningstillgång i balansräkningen
- vid utrangering eller avyttring, eller
  - när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången eller komponenten.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång eller komponent ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas.

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

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa det redovisade värdet på den del som byts ut får det redovisade värdet uppskattas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet för den del som ersätter den utbytta delen. (BFNAR 2016:9)

- 17.22 Den vinst eller förlust som uppkommer när en **materiell anläggningstillgång** eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens **redovisade värde**.

## 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. (BFNAR 2016:9)

## Redovisning i juridisk person

- 17.24 I juridisk person får utgifter för en **materiell anläggningstillgång** som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år redovisas som **kostnad** vid det första redovisningstillfället, om företaget gör motsvarande avdrag enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och det kan antas att avdraget kommer att medges.
- 17.25 I juridisk person får anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.
- 17.26 I juridisk person behöver inte beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats räknas in i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång**.

## Noter

## *Kapitel 18 – Immateriella tillgångar utom goodwill*

### Tillämpningsområde

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

I punkterna 18.29 och 18.30 finns särskilda regler för juridisk person.  
(BFNAR 2012:5)

18.2 En **immateriell tillgång** är en icke-monetär tillgång utan fysisk form.

**Finansiella tillgångar** är inte immateriella tillgångar.

18.3 En **tillgång** är identifierbar om den

- a) är avskiljbar, dvs. det går att avskilja eller dela av den från **företaget** och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med tillhörande avtal, tillgång eller **skuld**, eller
- b) uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

### **Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?**

18.3A Överföring till en fond för utvecklingsutgifter enligt 4 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras även om aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har en ansamlad förlust.  
(BFNAR 2016:9)

#### *Gemensamma bestämmelser*

18.4 Bedömningen av förväntade framtida ekonomiska fördelar ska göras med utgångspunkt i den information som är tillgänglig vid det första redovisningstillfället och utifrån rimliga och verifierbara antaganden.

Bedömningen ska vara företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under **tillgångens** återstående **nyttjandeperiod**, varvid stor vikt ska ges externa faktorer.

#### *Anskaffning genom separata förvärv*

##### *Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv*

##### *Anskaffning genom intern upparbetning*

- 18.5 Utgifter som inte får tas upp som **tillgång** och som alltid ska redovisas som **kostnader** är utgifter för
- a) internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster,
  - b) etablering av verksamheter inklusive utgifter för advokatarvoden och utgifter för att bilda en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer,
  - c) utbildning,

- d) reklam och säljfrämjande åtgärder,
- e) omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget, eller
- f) internt upparbetad **goodwill**.

- 18.6 En betalning för framtida leverans av varor eller utförande av tjänster ska normalt redovisas som en **tillgång** i balansräkningen.
- 18.7 Ett **företag** ska välja att tillämpa kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen för utgifter som avser framtagande av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent och på samtliga internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar.
- 18.8 Enlig kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som **kostnader** när de uppkommer.
- 18.9 Ett **företag** som tillämpar aktiveringsmodellen ska dela upp arbetet med att ta fram en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång i
- a) en forskningsfas, och
  - b) en utvecklingsfas.

Kan inte forskningsfasen särskiljas från utvecklingsfasen, ska arbetet anses tillhöra enbart forskningsfasen.

- 18.10 **Forskning** är planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

**Utveckling** är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

- 18.11 Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen redovisas som **kostnader** när de uppkommer.
- 18.12 Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter för **utveckling**, eller i utvecklingsfasen i ett internt projekt, redovisas som en **tillgång** endast när ett **företag** kan påvisa att samtliga följande förutsättningar är uppfyllda:
- a) Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas eller säljas.
  - b) Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och att använda eller sälja den.

- c) Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- d) Det är **sannolikt** att den immateriella anläggningstillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar.
- e) Det finns erforderliga och adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- f) Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.

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

## Värdering vid det första redovisningstillfället

*Vad ingår i anskaffningsvärdet?*

- 18.13 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för **företaget** ska räknas in i anskaffningsvärdet för den immateriella anläggningstillgången.
- 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.  
(BFNAR 2016:9)
- 18.14 I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte ingå
- a) försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, om inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,
  - b) identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och
  - c) utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.
- 18.15 Utgifter för en **immateriell tillgång** som har kostnadsförts tidigare räkenskapsår får inte därefter ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång.

Första stycket ska tillämpas även vid byte av redovisningsprincip från kostnadsföringsmodellen till aktiveringsmodellen. (BFNAR 2016:9)

### *Förvärv genom testamente eller gåva*

- 18.16 Anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens **verkliga värde**.

### *Byten*

- 18.17 Anskaffningsvärdet för en **immateriell tillgång** som förvärvats genom byte ska, om transaktionen har kommersiell innebörd, bestämmas till **verkligt värde** på den tillgång som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska anskaffningsvärdet bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt, eller om transaktionen saknar kommersiell innebörd, ska anskaffningsvärdet bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

## **Värdering efter det första redovisningstillfället**

### *Avskrivning*

- 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 belegg för att **företaget** kan förlänga avtalet utan betydande utgifter. (BFNAR 2016:9)
- 18.19 Det **avskrivningsbara beloppet** för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över **nyttjandeperioden**.
- 18.20 Ett **företag** ska anta att **restvärdet** för en immateriell anläggningstillgång är noll.

Första stycket gäller inte om det finns

- a) ett åtagande av tredje part att köpa tillgången vid **nyttjandeperiodens** slut, eller

- b) en **aktiv marknad** för tillgången och tillgångens restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad samt det är **sannolikt** att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.

18.21 **Nyttjandeperioden** för en immateriell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.

18.22 **Avskrivning** av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas.

18.23 **Företaget** ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den immateriella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar.

Kan inte den förväntade förbrukningen av tillgångens framtida ekonomiska fördelar fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska företaget tillämpa en linjär avskrivningsmetod.

### *Nedskrivningar*

18.24 Ett **företag** ska, utöver kraven i kapitel 27, beräkna **återvinningsvärdet** per **balansdagen** för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas på balansdagen. Detta gäller även om det inte finns några indikationer på att tillgångens värde har minskat.

### *Uppskrivningar*

18.25 Tillämpas kostnadsföringsmodellen enligt punkt 18.8 får en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång inte skrivas upp.

### **Borttagande från balansräkningen**

- 18.26 Ett **företag** ska inte längre redovisa en immateriell anläggningstillgång i balansräkningen
- a) vid utrangering eller avyttring, eller
  - b) när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas.

18.27 Den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som



eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens **redovisade värde**.

## 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. (BFNAR 2016:9)

## Redovisning i juridisk person

- 18.29 I juridisk person får anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.
- 18.30 I juridisk person får företaget välja att tillämpa kostnadsföringsmodellen trots att aktiveringsmodellen valts i **koncernredovisningen**.

## Noter

## *Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill*

### Tillämpningsområde

- 19.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **rörelseförvärv** med undantag av
- rörelseförvärv mellan företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande, och
  - rörelseförvärv i vilka separata företag eller verksamheter tillsammans bildar ett **joint venture** (se kapitel 15).

Kapitlet ska också tillämpas vid redovisning av **goodwill** både vid **förvärvstidpunkten** och senare.

- 19.2 **Rörelseförvärv** är en transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare får det **bestämmande inflytandet** över en eller flera **verksamheter/rörelser** (de förvärvade enheterna).
- 19.3 **Verksamhet/rörelse** består av en integrerad mängd aktiviteter och **tillgångar** som bedrivs och styrs i syfte att ge
- avkastning till investerare, eller
  - lägre **kostnader** eller andra ekonomiska fördelar direkt till deltagare.

## Redovisning av rörelseförvärv

19.4 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

### *Förvärvsmetoden*

19.5 Ett **rörelseförvärv** ska redovisas från **förvärvstidpunkten**.

Den förvärvsanalys som ska upprättas enligt 7 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas per förvärvstidpunkten.

**Förvärvstidpunkten** är den tidpunkt då förvärvaren får **bestämmande inflytande** över den förvärvade enheten.

19.6 Vid rörelseförvärv ska en förvärvare identifieras. Förvärvaren är det företag som får **bestämmande inflytande** över den förvärvade enheten.

19.7 Anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas till summan av

- a) köpeskillingen, det vill säga **verkligt värde** vid **förvärvstidpunkten** för erlagda **tillgångar** med tillägg av uppkomna och övertagna **skulder** samt emitterade **egetkapitalinstrument**,
- b) utgifter som är direkt hänförliga till **rörelseförvärvet**, och
- c) belopp enligt punkt 19.8.

Innehar företaget vid förvärvstidpunkten tidigare anskaffade egetkapitalandelar, är anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten

- a) det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten på de tidigare anskaffade andelarna, samt
- b) utgifter för de tillkommande andelarna enligt första stycket.

Värdet enligt andra stycket a får baseras på anskaffningsvärdet för de tillkommande andelarna.

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

Anskaffningsvärdet ska justeras på **balansdagen** och när den slutliga köpeskillingen har fastställts. Justering får inte göras senare än ett år efter förvärvstidpunkten. (BFNAR 2012:5)

19.9 Vid förvärv av färre än samtliga andelar av den förvärvade enheten ska värdet av minoritetens andel enligt punkt 19.19 läggas till anskaffningsvärdet.

- 19.10 I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder**, som enligt punkt 19.11 ska redovisas separat, fastställas till tillgångarnas och skuldernas **verkliga värden** vid **förvärvstidpunkten**, om inte något annat framgår av andra eller tredje styckena.

I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens

- a) pensionsförpliktelser fastställas enligt kapitel 28,
- b) **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** fastställas enligt kapitel 29, och
- c) skulder för **aktierelaterade ersättningar** fastställas enligt kapitel 26.

Om det verkliga värdet för en **immateriell tillgång** inte kan fastställas med hänvisning till en **aktiv marknad**, ska det värde som fastställs för tillgången begränsas till ett belopp som innebär att **negativ goodwill** inte uppkommer eller ökar.

- 19.11 Identifierbara **tillgångar** och **skulder** ska redovisas separat endast om de uppfyller villkoren enligt punkt 2.18.

Identifierbara tillgångar och skulder ska redovisas separat till värdena enligt förvärvsanalysen.

- 19.12 En **avsättning** som avser utgifter för omstrukturering av den förvärvade enhetens verksamhet får ingå i förvärvsanalysen endast i den utsträckning som den förvärvade enheten redan före **förvärvstidpunkten** uppfyller villkoren enligt punkt 21.7 för att redovisa en avsättning.

En **skuld** för framtida förluster eller **kostnader** som förväntas uppkomma till följd av **rörelseförvärvet** får inte ingå i förvärvsanalysen.

- 19.13 **Goodwill** är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är högre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

- 19.14 **Avskrivningar** på **goodwill** ska göras på det sätt som anges i punkterna 18.18–18.23.

- 19.15 **Negativ goodwill** är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är lägre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

- 19.16 Visar förvärvsanalysen **negativ goodwill**, ska förvärvaren göra en ny identifiering och **värdering** av den förvärvade enhetens identifierbara

**tillgångar** och **skulder** samt en ny beräkning av anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.

Negativ goodwill som återstår efter en ny identifiering och värdering enligt första stycket ska redovisas som **intäkt** för förvärvsåret.  
(BFNAR 2016:9)

19.17 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

19.18 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

19.19 Per **förvärvstidpunkten** ska förvärvaren värdera minoritetens andel av den förvärvade enhetens **tillgångar** och **skulder**, inklusive **goodwill** eller **negativ goodwill**, till **verkligt värde**.

Vid värderingen av minoritetens andel får förvärvaren utgå från sitt anskaffningsvärde för andelarna vid den senaste transaktionen.

19.20 I det fall förutsättningarna för förvärvsanalysen är ofullständiga, ska förvärvsanalysen justeras för att bättre återspegla faktiska förhållanden vid **förvärvstidpunkten**. Justeringarna ska göras retroaktivt inom tolv månader efter förvärvstidpunkten. Justeringar senare än tolv månader efter förvärvstidpunkten ska redovisas som en **ändrad uppskattning och bedömning** (se kapitel 10). (BFNAR 2012:5)

19.21 Den förvärvade enhetens **intäkter** och **kostnader** efter **förvärvstidpunkten** ska ingå i koncernresultaträkningen baserade på förvärvarens anskaffningsvärde för den förvärvade enhetens identifierade **tillgångar** och **skulder**.

19.22 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som redan är dotterföretag får anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder** som har fastställts enligt punkt 19.10 inte ändras.

Förvärv eller avyttring av andelar i företag som är dotterföretag såväl före som efter förändringen ska anses vara en transaktion mellan **ägarna**.

19.23 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som inte är dotterföretag så att **bestämmande inflytande** uppkommer, ska de ursprungliga andelarna i **koncernredovisningen** anses avyttrade. Vinst eller förlust, beräknad som skillnaden mellan **verkligt värde** och koncernmässigt **redovisat värde**, ska redovisas i koncernresultaträkningen.

19.24 Avyttras andelar i ett dotterföretag så att **bestämmande inflytande** inte längre föreligger, ska samtliga andelar anses som avyttrade i **koncernredovisningen** och vinst eller förlust vid avyttringen redovisas i kon-

cernresultaträkningen.

Första stycket ska tillämpas även om bestämmande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring.

Finns andelar kvar efter avyttringen, ska de redovisas enligt kapitel 11, 12, 14 eller 15 med det **verkliga värdet** vid försäljningstidpunkten som anskaffningsvärde. Försäljningspriset vid den senaste transaktionen får användas som verkligt värde.

### *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. (BFNAR 2016:9)
- 19.26 Ett större **företag** ska lämna upplysning om hur minoritetens andel av det förvärvade företaget **tillgångar** och **skulder**, inklusive **goodwill** eller **negativ goodwill**, har värderats i förvärvsanalysen. (BFNAR 2016:9)
- 19.27 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)
- 19.28 Ett större företag som redovisar **negativ goodwill** enligt punkt 19.16 andra stycket ska lämna upplysning om beloppet. (BFNAR 2016:9)

### *Redovisning i juridisk person*

## *Kapitel 20 – Leasingavtal*

### **Tillämpningsområde**

- 20.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av samtliga **leasingavtal** med undantag av
- a) licensavtal (se kapitel 18), och
  - b) **operationella leasingavtal** som är **förlustkontrakt** (se kapitel 21).

I punkt 20.29 finns särskilda regler för juridisk person.

- 20.2 Ett **leasingavtal** är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en **tillgång** i utbyte mot betalning.

## Klassificering av leasingavtal

- 20.3 Ett **leasingavtal** ska, redan när avtalet ingås, klassificeras som antingen ett **finansiellt leasingavtal** eller ett **operationellt leasingavtal**.

Ett **finansiellt leasingavtal** är ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en **tillgång** i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

Ett **operationellt leasingavtal** är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal.

- 20.4 Klassificeringen av ett **leasingavtal** får inte ändras under leasingperioden, om inte en överenskommelse har träffats om att ändra villkoren i leasingavtalet på annat sätt än genom förnyelse av avtalet. Ändras villkoren ska klassificeringen omprövas.

## Leasetagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

### *Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället*

- 20.5 En leasetagare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa rättigheter och skyldigheter enligt ett **finansiellt leasingavtal** som **tillgång** och **skuld** i balansräkningen.

Tillgången och skulden ska redovisas till det lägsta av tillgångens **verkliga värde** och **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna**, fastställda vid leasingavtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående och upplägg av **leasingavtalet** ska läggas till det belopp som redovisas som en tillgång.

Vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska **leasingavtalets implicita ränta** användas. Kan leasingavtalets implicita ränta inte bestämmas, ska leasetagarens **marginella låneränta** användas.

- 20.6 **Minimileaseavgifter** är för leasetagaren de betalningar, exklusive **variabla avgifter**, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av denne närstående företag.
- 20.7 **Leasingavtalets implicita ränta** är den diskonteringskurs som för leasegivaren vid **leasingavtalets** ingående resulterar i att summan av **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna** och ej garanterat restvärde överensstämmer med summan av det **verkliga värdet** för det leasade objektet och leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.

- 20.8 **Marginell låneränta** är den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande **leasingavtal**.

Kan räntesatsen enligt första stycket inte fastställas, är den marginella låneräntan den räntesats som, vid leasingavtalets ingående, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

*Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället*

- 20.9 En leasetagare ska fördela **minimileaseavgifterna** enligt ett **finansiellt leasingavtal** på ränta och amortering av **skulden** enligt **effektivräntemetoden**.

Ränta enligt första stycket ska fördelas över leasingperioden genom att belasta varje räkenskapsår med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive räkenskapsår redovisade skulden.

**Variabla avgifter** ska redovisas som **kostnad** det räkenskapsår utgifterna uppkommer.

- 20.10 **Variabel avgift** är den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit.
- 20.11 En leasad **tillgång** enligt ett **finansiellt leasingavtal** ska skrivas av enligt reglerna i detta allmänna råd om **avskrivning** av tillgångar av motsvarande slag. Kan det inte med rimlig grad av säkerhet fastställas att äganderätten kommer att övergå till leasetagaren vid slutet av leasingperioden, ska tillgången skrivas av helt under leasingperioden eller **nyttjandeperioden** om den är kortare.

*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**.  
(BFNAR 2016:9)

## Leasetagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

### *Redovisning och värdering*

20.13 En leasetagare ska redovisa leasingavgifter enligt ett **operationellt leasingavtal**, inklusive första förhöjd hyra men exklusive utgifter för tjänster som försäkring och underhåll, som **kostnad** linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om

- a) det bättre återspeglar leasetagarens ekonomiska nytta under perioden och detta oavsett om avgifterna fördelas på annat sätt, eller
- b) avgifterna är upplagda på ett sådant sätt att de endast ökar i takt med förväntad inflation i syfte att kompensera leasegivarens förväntade kostnadsökningar.

### *Noter*

20.14 En leasetagare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **operationella leasingavtal**:

- a) Summan av framtida **minimileaseavgifter** per **balansdagen** avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
  - a. inom ett år,
  - b. senare än ett år men inom fem år, och
  - c. senare än fem år.
- b) Summan av räkenskapsårets kostnadsförda leasingavgifter.
- c) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**.  
(BFNAR 2016:9)

## Leasegivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

### *Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället*

20.15 En leasegivare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa en **tillgång** enligt ett **finansiellt leasingavtal** som fordran i balansräkningen. Det redovisade beloppet ska motsvara **nettoinvesteringen i ett leasingavtal**.

Direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås ska periodiseras över leasingperioden.

20.16 **Bruttoinvestering i ett leasingavtal** är summan av



- a) de **minimileaseavgifter** som leasegivaren erhåller enligt ett **finansiellt leasingavtal**, och
- b) eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.

Nettoinvestering i ett leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till leasingavtalets implicita ränta.

- 20.17 **Minimileaseavgifter** är för leasegivaren de betalningar, exklusive **variabla avgifter**, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuella restvärden som garanterats av leasetagaren eller av denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.

#### *Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället*

- 20.18 En leasegivare ska fördela den finansiella intäkten enligt ett **finansiellt leasingavtal** så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad **nettoinvestering i ett leasingavtal**.

Finns en indikation på att det uppskattade, ej garanterade restvärdet som använts vid beräkningen av leasegivarens **bruttoinvestering i ett leasingavtal** har minskat väsentligt, ska de finansiella intäkterna under den återstående leasingperioden ändras och effekten redovisas i resultaträkningen.

#### *Tillverkare och återförsäljare*

- 20.19 En tillverkare eller en återförsäljare ska vid leasingperiodens början redovisa en försäljningsintäkt till följd av ett **finansiellt leasingavtal** till det lägsta av **tillgångens verkliga värde** och **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna** beräknat till marknadsränta.

Den leasade tillgångens **redovisade värde** minskat med nuvärdet av ej garanterat restvärde ska redovisas som kostnad för såld vara vid leasingperiodens början.

- 20.20 Används osedvanligt låg ränta ska försäljningsintäkten redovisas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.

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

*Noter*

- 20.21 En leasegivare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **finansiella leasingavtal**:
- Ej intjänade finansiella intäkter.
  - Ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.
  - Reservering för osäkra fordringar som avser **minimileaseavgifter**.
  - Variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets **resultat**.
  - En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**.
- (BFNAR 2016:9)

## **Leasegivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal**

*Redovisning och värdering*

- 20.22 En leasegivare ska redovisa leasingavgifter, inklusive första förhöjd hyra men exklusive inkomster för tjänster som försäkring och underhåll, från **operationella leasingavtal** som **intäkt** linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om det bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

- 20.23 Det **redovisade värdet** på en **tillgång** som leasas ut ska ökas med direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett **operationellt leasingavtal** ingås. Utgifterna ska kostnadsföras över leasingperioden utifrån samma grund som leasingintäkten.

*Tillverkare och återförsäljare*

- 20.24 En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska inte redovisa en försäljning när ett **operationellt leasingavtal** ingås.

*Noter*

- 20.25 En leasegivare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **operationella leasingavtal**:
- Summan av framtida **minimileaseavgifter** per **balansdagen** avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
    - inom ett år,
    - senare än ett år men inom fem år, och
    - senare än fem år.
  - Summan av **variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets **resultat**.
  - En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**.
- (BFNAR 2016:9)

## Sale-and-lease-back-transaktioner

### *Sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett finansiellt leasingavtal*

20.26 Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett **finansiellt leasingavtal** ska leasetagaren periodisera det belopp med vilket försäljningspriset överstiger **tillgångens redovisade värde** som **intäkt** över leasingperioden.

### *Sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett operationellt leasingavtal*

20.27 Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett **operationellt leasingavtal** och som baseras på **verkligt värde**, ska leasetagaren redovisa eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen det räkenskapsår som försäljningen skett.

Även om försäljningspriset understiger verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust redovisas det räkenskapsår som försäljningen skett. I de fall en förlust kompenseras genom att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmässigt beräknade avgifter, ska skillnaden tas upp som **tillgång** och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som den leasade tillgången förväntas bli nyttjad.

Överstiger försäljningspriset verkligt värde, ska skillnaden periodiseras över den leasade tillgångens förväntade **nyttjandeperiod**.

### *Noter*

20.28 Upplyningskraven i detta kapitel gäller även för sale-and-lease-back-transaktioner.

## Redovisning i juridisk person

20.29 I juridisk person får alla **finansiella leasingavtal** redovisas som **operationella leasingavtal**.

## *Kapitel 21 – Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar*

### **Tillämpningsområde**

21.1 Detta kapitel ska tillämpas på **avsättningar, eventalförpliktelser** och **eventaltillgångar** med undantag av avsättningar i samband med

- a) **kontrakt som verkställs längre fram** och som inte är förlustbringande,

- b) **leasingavtal** (se kapitel 20),
- c) **entreprenadavtal** (se kapitel 23),
- d) förpliktelser avseende **ersättningar till anställda** (se kapitel 28),  
och
- e) **inkomstskatt** (se kapitel 29).

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

I punkt 21.21 finns särskilda regler för juridisk person.  
(BFNAR 2016:9)

- 21.2 Med **kontrakt som verkställs längre fram** avses kontrakt där inte någon av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.
- 21.3 Ett **förlustkontrakt** är ett kontrakt där **företagets** oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet. Med oundvikliga utgifter avses det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

## Avsättningar

*Vilka förpliktelser ska redovisas som avsättning?*

- 21.4 Ett **företag** ska endast redovisa en **avsättning** om
- a) företaget på **balansdagen** har en befintlig **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** till följd av en inträffad händelse,
  - b) det är **sannolikt** att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och
  - c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.
- 21.5 En **legal förpliktelse** är en förpliktelse till följd av
- a) ett kontrakt,
  - b) lagstiftning, eller
  - c) annan laglig grund.
- 21.6 En **informell förpliktelse** är en förpliktelse till följd av att **företaget**
- a) på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt och aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, samt

- b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

21.7 Vid omstrukturering av en verksamhet får en **avsättning** endast redovisas om **företaget** måste fullfölja omstruktureringen till följd av en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse**. En informell förpliktelse innebär att företaget har en fastställd och utförlig omstruktureringsplan och att de som berörs har en välgrundad uppfattning att omstruktureringen kommer att genomföras.

Av omstruktureringsplanen ska minst framgå

- a) vilken verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
- b) vilka driftställen som främst berörs,
- c) det ungefärliga antalet anställda som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,
- d) de utgifter åtgärderna kommer att medföra, och
- e) när planen kommer att genomföras.

En välgrundad uppfattning enligt första stycket innebär att företaget har påbörjat genomförandet av omstruktureringsplanen eller har tillkännagett huvuddragen till dem som berörs.

21.8 Vid omstrukturering av en verksamhet får **avsättning** inte göras för utgifter som hör samman med den framtida verksamheten.

#### *Värdering vid det första redovisningstillfället*

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

Vinster vid förväntade avyttringar av **tillgångar** ska inte beaktas vid värderingen av en avsättning. (BFNAR 2016:9)

21.10 Om det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse förväntas helt eller delvis bli ersatt av tredje part, t.ex. genom försäkringsersättning, ska gottgörelsen redovisas som en **tillgång**, om det är så gott som säkert att **företaget** kommer att erhålla gottgörelsen när förpliktelsen regleras. Det belopp som redovisas som tillgång får inte överstiga avsättningsbeloppet.

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

### *Värdering efter det första redovisningstillfället*

- 21.11 En **avsättning** får tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.
- 21.12 En **avsättning** ska omprövas varje **balansdag** och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller **materiella anläggningstillgångar**.

- 21.13 En förändring av det **redovisade värdet** på en **avsättning** till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig ska redovisas som räntekostnad.

### **Eventualförpliktelser**

- 21.14 En **eventualförpliktelse** är
- en möjlig förpliktelse till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom **företagets** kontroll, inträffar eller uteblir, eller
  - en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser, men som inte redovisas som **skuld** eller **avsättning** eftersom det inte är **sannolikt** att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet. (BFNAR 2016:9)

### **Eventualtillgångar**

- 21.15 En **eventualtillgång** är en möjlig **tillgång** till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom **företagets** kontroll, inträffar eller uteblir.

### **Noter**

#### *Noter om avsättningar*

- 21.16 Ett större **företag** ska för varje slag av **avsättning** specificera
- det **redovisade värdet** vid räkenskapsårets början och slut,

- b) de ytterligare avsättningar som gjorts under räkenskapsåret, inklusive justeringar till följd av förändring av **nuvärdet**,
- c) belopp som tagits i anspråk under räkenskapsåret, samt
- d) outnyttjade belopp som har återförts under räkenskapsåret.

Företaget ska även lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär. (BFNAR 2016:9)

### *Noter om eventalförpliktelser*

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

Är det **praktiskt ogenomförbart** att lämna upplysningar enligt första stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

- 21.17 Ett större **företag** som på **balansdagen** har förpliktelser enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554), ska för varje slag av **eventalförpliktelse**, lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär, om inte sannolikheten för en reglering är ytterst liten. Följande upplysningar ska lämnas för varje slag av eventalförpliktelse om det inte är **praktiskt ogenomförbart**:
- a) Beloppet enligt punkten 21.16A
  - b) En indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden.
  - c) Möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

Är det praktiskt ogenomförbart att lämna en eller flera upplysningar enligt andra stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

21.17A Upplysningarna enligt punkterna 21.16A och 21.17 ska alltid lämnas om företaget har tecknat ett borgensåtagande eller liknande eller är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag även om sannolikheten för en reglering är ytterst liten. (BFNAR 2016:9)

### *Noter om eventaltillgångar*

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

Är det praktiskt ogenomförbart att lämna upplysning enligt första stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

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

### *Noter som har skadlig inverkan*

21.20 I ytterst sällsynta fall behöver upplysningar enligt punkterna 21.16–21.18 inte lämnas, om det har en skadlig inverkan på **företagets** förhållingsläge i en tvist med andra parter.

### **Redovisning i juridisk person**

21.21 I juridisk person får en **avsättning** till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats redovisas successivt över **tillgångens nyttjandeperiod**.

## *Kapitel 22 – Skulder och Eget kapital*

### **Tillämpningsområde**

- 22.1 Detta kapitel ska tillämpas vid *klassificering* av ett företags utfärdade **finansiella instrument** som antingen **skuld** eller  **eget kapital** med undantag av följande finansiella instrument:
- Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).
  - Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid **rörelseförvärv** (se kapitel 19).
  - Finansiella instrument, avtal och förpliktelser avseende **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26) med undantag av egna aktier som köps, säljs, emitteras eller sägs upp i samband med ett företags aktieoptionsprogram eller andra avtal om aktierelaterade ersättningar.
- 22.2 Detta kapitel ska även tillämpas vid *redovisning* av **egetkapitalinstrument** som utfärdas till utomstående i deras egenskap av **ägare** med undantag av redovisning av **aktierelaterade ersättningar** eller liknande i form av egetkapitalinstrument (t.ex. aktier och aktieoptioner) som lämnas som ersättning för varor eller tjänster från leverantörer och anställda, i deras roll som leverantör eller anställd (se kapitel 26).
- 22.3 **Egetkapitalinstrument** är varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags **tillgångar** efter avdrag för alla dess **skulder**.
- 22.4 **Ägare** är innehavare av **finansiella instrument** som klassificerats som  **eget kapital** i det ägda företagets redovisning.



## Klassificering

- 22.5 Klassificeringen av ett **företags** utfärdade **finansiella instrument** som antingen **skuld** eller **eget kapital** ska baseras på instrumentets ekonomiska innebörd om inte annat följer av punkterna 22.6 och 22.9.
- 22.6 Poster som är **eget kapital** enligt bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) får inte redovisas som **skuld**. Sådana poster ska definieras utifrån sin juridiska innebörd.

## Redovisning

### *Emission av aktier eller andra egetkapitalinstrument*

- 22.7 Ett **företag** ska redovisa en ökning av **eget kapital** när en utomstående part är skyldig att överföra kontanter eller andra resurser till företaget i utbyte mot emitterade aktier eller andra **egetkapitalinstrument**.

En ökning av eget kapital ska också redovisas om företaget erhållit kontanter eller andra resurser innan egetkapitalinstrumentet är emitterat, och företaget inte kan krävas på återbetalning.

- 22.8 Aktier eller andra **egetkapitalinstrument** ska värderas till **verkligt värde** av de kontanter eller andra resurser som **företaget** mottagit eller har att fordra.

Direkta utgifter i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas som avdragspost från **eget kapital**.

### *Konvertibla skuldinstrument eller liknande sammansatta finansiella instrument*

- 22.9 Vid emission av konvertibla skuldinstrument eller liknande **sammansatta finansiella instrument** som består av både en skuldkomponent och en egetkapitalkomponent ska likviden fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten. Skuldbeloppet ska fastställas till det **verkliga värdet** för en liknande **skuld** som saknar rätt till konvertering eller har en liknande egetkapitalkomponent. Fördelningen får inte ändras senare räkenskapsår.

Direkta utgifter i samband med emissionen ska fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten utifrån de relativa verkliga värdena på respektive komponent.

- 22.10 I de **finansiella rapporter** som upprättas efter det år då ett konvertibelt skuldinstrument eller ett liknande **sammansatt finansiellt instrument** emitterades ska varje skillnad mellan skuldkomponenten och det belopp som ska betalas på förfallodagen redovisas systematiskt som en till-

kommande räntekostnad genom tillämpning av **effektivräntemetoden** (se kapitel 11).

### *Förvärv av egna aktier*

#### *Värdeöverföring till ägare*

22.11 En utdelning på eller återbetalning av ett **egetkapitalinstrument** ska redovisas som **skuld** när behörigt organ har fattat beslut om utdelningen eller återbetalningen.

Skulden ska värderas till det **redovisade värdet** på den **tillgång** som ska överföras.

## *Kapitel 23 – Intäkter*

### **Tillämpningsområde**

23.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **intäkter** från följande typer av transaktioner och händelser:

- Försäljning av varor.
- Tjänsteuppdrag och **entreprenadavtal**.
- Annans användning av ett **företags tillgångar**, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

Kapitlet behandlar inte intäkter från följande transaktioner och händelser:

- Leasing (se kapitel 20).
- Utdelning på innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (se kapitel 14 och 15).
- Förändringar i det **verkliga värdet** av **finansiella tillgångar** och **finansiella skulder** eller effekter av att de avyttras (se kapitel 11 och 12).
- Offentliga bidrag** (se kapitel 24, 36 och 37).
- Erhållna gåvor (se kapitel 36 och 37).

I punkterna 23.31–23.37 finns särskilda regler för juridisk person.

### **Värdering av intäkter**

23.2 Det inflöde av ekonomiska fördelar som **företaget** erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning ska redovisas som **intäkt**.

23.3 Ett **företag** ska värdera en **intäkt** till det **verkliga värdet** av det som erhållits eller kommer att erhållas, om inte annat följer av punkt 23.6.

Avdrag ska göras för handelsrabatter, mängdrabatter och liknande prisavdrag.

### *Uppskjuten betalning*

- 23.4 Senareläggs en betalning, och är den ekonomiska innebörden av överenskommelsen att köparen erhåller en finansiering, är det **verkliga värdet** av en **intäkt** **nuvärdet** av alla framtida betalningar.

Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet är den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet:

- a) Gällande ränta för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet.
- b) En ränta som diskonterar det nominella beloppet till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.

### *Byte av varor eller tjänster*

- 23.5 En **intäkt** får inte redovisas vid byte av varor eller tjänster mot
- a) likartade varor eller tjänster, eller
  - b) olikartade varor eller tjänster om transaktionen saknar kommersiell innebörd.

- 23.6 Vid byte av varor och tjänster mot olikartade varor eller tjänster i en transaktion som har kommersiell innebörd ska **intäkten** bestämmas till **verkligt värde** på det som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

### **Identifiering av en transaktion**

- 23.7 Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat sägs i andra och tredje styckena.

Om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden och om delarna och beloppen kan identifieras separat, ska en transaktion redovisas i delar.

Två eller flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås annars.

## Försäljning av varor

- 23.8 Ett **företag** ska redovisa en **intäkt** från försäljning av varor när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda, och
- a) företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
  - b) företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
  - c) de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (BFNAR 2012:5)

## Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal

- 23.9 **Uppdrag** är ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt **entreprenadavtal**.
- 23.10 **Entreprenadavtal** är ett särskilt framförhandlat avtal om ett **uppdrag** som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.
- 23.11 **Uppdrag på löpande räkning** är ett **uppdrag** där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.
- 23.12 **Uppdrag till fast pris** är ett **uppdrag** som inte är ett **uppdrag på löpande räkning**.
- 23.13 Reglerna i detta kapitel ska tillämpas på varje enskilt **uppdrag** om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.

Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.14–23.16.

- 23.14 Omfattar ett avtal flera **uppdrag** ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om
- separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,
  - varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
  - uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag.
- 23.15 Flera avtal ska, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som *ett* **uppdrag** om
- avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
  - avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
  - uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.
- 23.16 Innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett **uppdrag** ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om
- uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
  - överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.

### *Uppdrag på löpande räkning*

- 23.17 Inkomst från **uppdrag på löpande räkning** ska redovisas som **intäkt** i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas.

### *Uppdrag till fast pris – successiv vinstavräkning*

- 23.18 Kan det ekonomiska utfallet av ett **uppdrag till fast pris** beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som **intäkt** respektive **kostnad** med utgångspunkt från färdigställandegraden på **balansdagen**.

Det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om

- uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt,
- det är **sannolikt** att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla **företaget**,
- färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt, och

- d) de uppdragsutgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

23.19 Uppdragsinkomsten ska omfatta

- a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och  
b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av **uppdraget**, anspråk och incitamentsersättningar i den utsträckning det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster som kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

23.20 Uppdragsutgifter ska omfatta

- a) utgifter som har direkt samband med det enskilda **uppdraget**,  
b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt  
c) sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

23.21 Ett **företag** ska följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna varje **balansdag**.

23.22 Ett **företag** ska fastställa färdigställandegraden för ett **uppdrag** genom att tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet.

23.23 Kan det ekonomiska utfallet av ett **uppdrag** inte beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska en **intäkt** endast redovisas med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som **sannolikt** kommer att ersättas av beställaren.

23.24 Är det **sannolikt** att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett **uppdrag**, ska den befarade förlusten redovisas som en **kostnad** oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

23.25 Är det inte längre **sannolikt** att betalning kommer att erhållas för belopp som redan har redovisats som **intäkt**, ska det belopp som sannolikt inte kommer att erhållas redovisas som **kostnad**.

23.26 En **intäkt** från ett tjänsteuppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en bestämd tidsperiod ska redovisas linjärt över denna tidsperiod, om inte någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden.

Om en specifik aktivitet är mer väsentlig än andra aktiviteter, ska intäkten redovisas när den specifika aktiviteten har utförts.

*Kvittning*

23.27 Upparbetade intäkter för vart och ett av **uppdragen** ska minskas med de belopp som fakturerats. En nettopost som är en **tillgång** får inte kvittas mot en nettopost som är en **skuld** om de inte avser samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperiod.

**Ränta, royalty och utdelning**

23.28 Ett **företag** ska redovisa ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning till följd av någon annans användning av företagets **tillgångar** som **intäkt** när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Ränta enligt första stycket ska redovisas som intäkt enligt **effektiv-räntemetoden**.

Royalty enligt första stycket ska periodiseras i enlighet med överenskommelsens ekonomiska innebörd.

Utdelning enligt första stycket ska redovisas när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts.

**Noter**

23.29 Ett **företag** ska lämna följande upplysningar:

- a) De **redovisningsprinciper** som tillämpats för intäktsredovisningen.
- b) De metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden.

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

- a) Upparbetade **intäkter**.
- b) Fakturerade belopp.
- c) Av beställaren innehållna belopp. (BFNAR 2016:9)

**Redovisning i juridisk person***Uppdrag till fast pris – färdigställandemetoden*

23.31 För pågående arbeten i branscher som avses i 17 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 27 § samma lag som **intäkt** senast när arbetet väsentligen är fullgjort (färdigställandemetoden). Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som **tillgång** och fakturerade belopp som **skuld** om inte annat framgår av punkt 23.32.

Första stycket gäller endast om **företaget** redovisar samtliga uppdrag som omfattas av 17 kap. 27 § inkomstskattelagen på samma sätt.

(BFNAR 2012:5)

- 23.32 Tillämpas färdigställandemetoden och är det **sannolikt** att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett **uppdrag**, ska den befarade förlusten redovisas som en **kostnad** oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

Uppdragsutgifter ska omfatta

- a) utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
- b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
- c) sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Uppdragsinkomsten ska omfatta

- a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och
- b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar.

- 23.33 Tillämpas färdigställandemetoden ska punkterna 23.31 och 23.32 tillämpas på varje enskilt **uppdrag** om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.

Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.34–23.36.

- 23.34 Tillämpas färdigställandemetoden och omfattar ett avtal flera **uppdrag** ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om
- a) separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,
  - b) varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
  - c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag.



- 23.35 Tillämpas färdigställandemetoden ska flera avtal, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som *ett uppdrag* om
- avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
  - avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
  - uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.
- 23.36 Tillämpas färdigställandemetoden och innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett **uppdrag**, ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om
- uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
  - överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.
- 23.37 En juridisk person som tillämpar färdigställandemetoden (punkterna 23.31–23.36) får byta till successiv vinstavräkning (punkterna 23.18–23.26).

Byte från successiv vinstavräkning till färdigställandemetoden får endast göras, om det finns särskilda skäl. (BFNAR 2012:5)

## Kapitel 24 – Offentliga bidrag

### Tillämpningsområde

- 24.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av och upplysningar om erhållna **offentliga bidrag**.

I punkt 24.9 finns särskilda regler för juridisk person.

- 24.2 **Offentliga bidrag** är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.

### Redovisning av offentliga bidrag

- 24.3 Ett **offentligt bidrag** som inte är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som **intäkt** när villkoren för att få bidraget uppfyllts.

24.4 Ett **offentligt bidrag** som är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som **intäkt** när prestationen utförs.

Har bidraget tagits emot innan villkoren för att redovisa det som intäkt har uppfyllts, ska bidraget redovisas som **skuld**.

24.5 Ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång ska minska **tillgångens** anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetald **intäkt**.

24.6 Ett **offentligt bidrag** ska värderas till det **verkliga värdet** av den **tillgång** som **företaget** fått eller kommer att få.

## 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. (BFNAR 2016:9)

24.8 Har anläggningstillgångar anskaffats med **offentligt bidrag**, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse **tillgångarnas** redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2016:9)

24.8A Har anläggstillgångar i ett större **företag** anskaffats med **offentligt bidrag**, ska upplysning lämnas om bidragets storlek samtliga år som företaget nyttjar **tillgången**. (BFNAR 2016:9)

## Redovisning i juridisk person

24.9 I juridisk person får ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en omsättningstillgång minska **tillgångens** anskaffningsvärde.

## Kapitel 25 – Låneutgifter

### Tillämpningsområde

25.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **låneutgifter**.

I punkt 25.7 finns särskilda regler för juridisk person.

- 25.2 **Låneutgifter** är ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital.

Med ränta på kapital enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554) avses låneutgifter enligt första stycket.

## Redovisning

- 25.3 **Låneutgifter** ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till, om inte företaget väljer att räkna in låneutgifterna i anskaffningsvärdet enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554).

### *Låneutgifter som får räknas in i anskaffningsvärdet*

- 25.4 Har ett **företag** valt att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet, ska endast sådana låneutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av en **tillgång** som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas.

### *Tidpunkt från vilken låneutgifter ska räknas in i anskaffningsvärdet*

- 25.5 Har ett **företag** valt att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet, ska låneutgifterna räknas in från den tidpunkt då
- utgifter som ingår i **tillgångens** anskaffningsvärde har uppkommit,
  - låneutgifter har uppkommit, och
  - aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången så att den kan användas eller säljas, har påbörjats.

### *Låneutgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet*

- 25.6 Följande **låneutgifter** får inte räknas in i **tillgångens** anskaffningsvärde:
- Låneutgifter som uppkommer då tillverkningen av tillgången är avbruten under en längre period.
  - Låneutgifter som uppkommer efter det att i huvudsak alla aktiviteter är slutförda som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång innan den kan användas eller säljas.

## Noter

### Redovisning i juridisk person

- 25.7 I juridisk person får **låneutgifter** redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till även om företaget i **koncernredovisningen** väljer att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet.

## *Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar*

### **Tillämpningsområde och definitioner**

26.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **aktierelaterade ersättningar** med undantag av ersättning för nettotillgångar som förvärvats i samband med ett **rörelseförvärv**.

Kapitlet ska även tillämpas på sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till aktierelaterade ersättningar.

26.2 **Aktierelaterade ersättningar** är ersättningar till parter, inklusive anställda, som levererat varor eller tjänster till **företaget** där ersättningen regleras antingen med företagets **egetkapitalinstrument** eller med kontanter (eller andra tillgångar) till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets egetkapitalinstrument.

26.3 **Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** är ersättningar genom vilka **företaget** förvärvar varor eller tjänster som ersättning för företagets **egetkapitalinstrument**.

26.4 **Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** är ersättningar genom vilka **företaget** förvärvar varor eller tjänster genom att ådra sig **skulder** till leverantören av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets **egetkapitalinstrument**.

### **Redovisning**

26.5 Ett **företag** ska redovisa varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar** när varorna eller tjänsterna erhålls. Företaget ska redovisa en motsvarande ökning av

- a) **eget kapital** om varorna eller tjänsterna förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**, eller
- b) **skuld** om varorna eller tjänsterna förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter**.

26.6 **Aktierelaterad ersättning** intjänas direkt om den anställda, eller annan person som utför liknande tjänster, inte behöver fullgöra en viss tjänstgöringsperiod innan denne har en ovillkorad rätt till ersättningen. Om det inte finns belägg för motsatsen, ska tjänsten anses ha utförts och redovisas i sin helhet vid **tilldelningstidpunkten**. Även motsvarande ökning av **eget kapital** eller **skuld** ska redovisas i dess helhet.

- 26.7 Intjänas **aktierelaterad ersättning** först när den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, fullgjort en viss tjänstgöringsperiod ska företaget anta att tjänsten kommer att utföras under intjänandeperioden. I det fallet ska tjänsten, samt motsvarande ökning av  **eget kapital** eller **skuld**, redovisas när tjänsten utförs.

## Värdering

### *Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument*

- 26.8 Ett **företag** ska värdera varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** till varornas eller tjänsternas **verkliga värde**, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Kan det verkliga värdet inte uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska varornas eller tjänsternas värde beräknas till de tilldelade **egetkapitalinstrumentens** verkliga värde.

Har tjänster utförts av anställda, eller andra personer som utför liknande tjänster, ska tjänsternas värde beräknas till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde.

- 26.9 Det **verkliga värdet** på tilldelade **egetkapitalinstrument** ska bestämmas per **tilldelningstidpunkten** om tjänsten utförts av anställda eller andra personer som utför liknande tjänster. För övriga fall är värderingstidpunkten den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls.

- 26.10 **Tilldelningstidpunkt** är den tidpunkt då ett företag ingår ett avtal om **aktierelaterade ersättningar**.

Är ett avtal om aktierelaterade ersättningar beroende av ett godkännande, t.ex. av aktieägarna, är tilldelningstidpunkten den tidpunkt då avtalet godkänts.

- 26.11 Vid den initiala värderingen av de tilldelade **egetkapitalinstrumenten** ska hänsyn tas till marknadsvillkor (t.ex. en viss ökning av företagens aktiekurs) och villkor som inte är intjäningsvillkor (t.ex. ett aktiesparprogram där villkoret är att köpa och behålla aktier en viss tid). De tilldelade egetkapitalinstrumenten får inte omvärderas, oavsett utfallet av dessa villkor.

Vid uppskattningen av det antal egetkapitalinstrument som förväntas tjänas in ska hänsyn tas till tjänstevillkor (t.ex. anställning en viss tid) och prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor (t.ex. viss vinstök-

ning). Antalet ska justeras varje **balansdag** och vid intjäningsperiodens slut.

26.12 Det **verkliga värdet** för tilldelade aktier ska bestämmas enligt följande:

- a) Finns ett observerbart marknadspris, ska det användas.
- b) Finns inte något observerbart marknadspris, ska observerbar företagsspecifik marknadsinformation användas, t.ex.
  - a. en nyligen genomförd transaktion med företagets aktier, eller
  - b. en nyligen genomförd oberoende värdering av företaget eller dess huvudsakliga tillgångar.
- c) Finns inte något observerbart marknadspris och är det **praktiskt ogenomförbart** att bestämma det verkliga värdet enligt b på ett tillförlitligt sätt, ska det verkliga värdet bestämmas med hjälp av en värderingsteknik som baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt. En tillämpning av värderingstekniken ska ge en uppskattning av vad priset på aktierna skulle ha varit vid **tilldelningstidpunkten** vid en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att affären genomförs. Används en värderingsteknik för att bestämma verkligt värde ska den värderingsteknik användas som bäst lämpar sig för att bestämma det verkliga värdet och som är i överensstämmelse med generellt accepterade värderingstekniker.

26.13 Det **verkliga värdet** för tilldelade aktieoptioner och liknande egetkapitalreglerade instrument ska bestämmas enligt följande:

- a) Finns ett observerbart marknadspris, ska det användas.
- b) Finns inte något observerbart marknadspris, ska observerbar företagsspecifik marknadsinformation användas t.ex. en nyligen genomförd transaktion med optionen.
- c) Finns inte något observerbart marknadspris och är det **praktiskt ogenomförbart** att med observerbar företagsspecifik marknadsinformation bestämma det verkliga värdet på ett tillförlitligt sätt, ska det verkliga värdet bestämmas med en optionsvärderingsmodell som baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt.

26.14 Ändras intjäningsvillkoren så att det gynnar den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, ska hänsyn till detta tas vid redovisningen av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**.

Om det **verkliga värdet** på tilldelade **egetkapitalinstrument** ökar (eller antalet tilldelade egetkapitalinstrument ökar) enligt en värdering

före respektive efter ändringen, ska det tillkommande verkliga värdet innefattas i värderingen av de tjänster som erhålls som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Det tillkommande verkliga värdet utgörs av skillnaden mellan det verkliga värdet på instrumenten efter ändringen och de ursprungliga instrumenten, båda värderade per ändringstidpunkten.

- 26.15 Ett **företag** som ändrar intjäningsvillkoren så att det sammanlagda **verkliga värdet** på de tilldelade **egetkapitalinstrumenten** minskar eller på annat sätt uppenbarligen inte gynnar den anställda, eller annan person som utför liknande tjänster, ska fortsätta att redovisa de erhållna tjänsterna som om ändringen inte hade inträffat.
- 26.16 Ett **företag** ska redovisa en indragning eller reglering av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** som en förkortning av intjänandeperioden genom att redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

#### *Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*

- 26.17 Ett **företag** ska värdera varor och tjänster som förvärfvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** till **skuldens verkliga värde**. Företaget ska fram till dess skulden är reglerad omvärdera skulden per varje **balansdag** och per likviddagen samt redovisa varje förändring i resultaträkningen.

#### *Aktierelaterade ersättningar med kontantreglering som alternativ*

- 26.18 Ger ett avtal om **aktierelaterade ersättningar** ett **företag** eller dess motpart rätt att avgöra om transaktionen ska regleras med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom att emittera **egetkapitalinstrument**, ska företaget redovisa transaktionen som **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter**, om inte annat anges i andra stycket.

Ett företag ska redovisa transaktioner till följd av sådana avtal som anges i första stycket som **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**, om

- a) företaget brukar reglera avtal om aktierelaterade ersättningar genom att emittera egetkapitalinstrument, eller
- b) rätten att välja inte är affärsmässigt motiverad därför att det belopp som ska regleras med kontanter inte står i relation till och sannolikt är lägre än det **verkliga värdet** för egetkapitalinstrumentet.

## Koncernplaner

- 26.19 Ett dotterföretag, vars moderföretag tilldelar **aktierelaterade ersättningar** till anställda i dotterföretaget eller till andra personer som utför liknande tjänster, får redovisa och värdera ersättningarna och därtill relaterade kapitaltillskott från moderföretaget utifrån en rimlig fördelning av hela koncernens **kostnad**, om moderföretaget upprättar **koncernredovisning** enligt detta allmänna råd eller är ett **IFRS-företag**.

## Sociala avgifter

- 26.20 Sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till **aktierelaterade ersättningar** ska periodiseras på samma sätt som **kostnaden** för de tjänster som erhålls (se punkterna 26.6 och 26.7).

Avsättningen för utgifterna enligt första stycket ska, till skillnad från tilldelade **egetkapitalinstrument**, omvärderas varje **balansdag**.

Samma värderingsmodell som har använts vid värdering enligt punkt 26.12 eller punkt 26.13 ska användas när kostnaden beräknas.

## Noter

- 26.21 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av avtal om **aktierelaterade ersättningar** som företaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av avtal, inklusive allmänna villkor och bestämmelser. Ett företag med i allt väsentligt liknande slag av avtal om aktierelaterade ersättningar kan lämna informationen sammanslagen. (BFNAR 2016:9)
- 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. (BFNAR 2016:9)
- 26.23 För **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** ska större **företag** lämna upplysning om hur företaget har fastställt det **verkliga värdet** av de varor och tjänster som förvärvats eller värdet av de **egetkapitalinstrument** som tilldelats. Om en värderingsteknik har använts, ska företaget upplysa om vilken teknik som använts. (BFNAR 2016:9)



- 26.24 För **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** ska större **företag** lämna upplysning om hur **skulden** har beräknats. (BFNAR 2016:9)
- 26.25 Har ett avtal om **aktierelaterade ersättningar** ändrats under räkenskapsåret, ska större **företag** beskriva ändringarna. (BFNAR 2016:9)
- 26.26 Tillämpar ett större **företag** punkt 26.19, ska upplysning lämnas om detta och om basen för fördelningen. (BFNAR 2016:9)
- 26.27 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om effekten av **aktierelaterade ersättningar** på företagets **finansiella ställning** och **resultat**:
- a) Den sammanlagda **kostnaden**, inklusive kostnaden enligt punkt 26.20, som redovisats i resultaträkningen.
  - b) Det sammanlagda **redovisade värdet** på **balansdagen** för **skulder** till följd av aktierelaterade ersättningar. (BFNAR 2016:9)

## *Kapitel 27 – Nedskrivningar*

### **Tillämpningsområde**

- 27.1 Detta kapitel ska tillämpas vid nedskrivningar av anläggningstillgångar med undantag av
- a) **uppskjutna skattefordringar** (se kapitel 29),
  - b) **tillgångar** som uppkommer i samband med **ersättningar till anställda** (se kapitel 28), och
  - c) finansiella anläggningstillgångar som inte är andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 11 och 12).

Vid nedskrivning av anläggningstillgångar som används i verksamhet som omfattas av självkostnadsprincipen i 8 kap. 3 c § kommunallagen (1991:900) eller motsvarande bestämmelser i annan lag, får i stället för detta kapitel punkterna 37.23–37.27 tillämpas. För tillgångar som endast delvis används i sådan verksamhet gäller detta endast till den del de används i den verksamheten. (BFNAR 2017:2)

## Nedskrivning

### *Generella principer*

- 27.2 Ett **företag** ska skriva ned en **tillgång** endast om **återvinningsvärdet** är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet.

### *Indikation på nedskrivningsbehov*

- 27.3 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en **tillgångs** värde är lägre än dess **redovisade värde**. Finns det en sådan indikation, ska företaget beräkna tillgångens **återvinningsvärde**.

Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde ska återvinningsvärdet beräknas för hela den **kassagenererande enhet** till vilken tillgången hör.

- 27.4 En **kassagenererande enhet** är den minsta identifierbara grupp av **tillgångar** som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

### *Återvinningsvärde*

- 27.5 **Återvinningsvärdet** är för en **tillgång** eller en **kassagenererande enhet** det högsta av **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** och **nyttjandevärdet**.
- 27.6 **Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** är det pris som ett **företag** beräknar kunna erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen.
- 27.7 **Nyttjandevärdet** är **nuvärdet** av framtida **kassaflöden** som en **tillgång** eller en **kassagenererande enhet** väntas ge upphov till.
- 27.8 Vid fastställandet av **nyttjandevärdet** beräknas **nuvärdet** genom att
- uppskatta de framtida **kassaflöden** som **tillgången** eller den **kassagenererande enheten** ger upphov till i den löpande verksamheten samt när den avyttras eller utträngs, och
  - diskontera de framtida kassaflödena.

In- och utbetalningar av **inkomstskatter** får inte ingå i nyttjandevärdet.

- 27.9 Vid uppskattningen av framtida **kassaflöden** enligt punkt 27.8 a ska uppskattningen för de första fem åren, om en längre period inte kan

motiveras, baseras på de senaste fastställda budgeterna eller prognoserna. Uppskattningen av kassaflödena bortom denna period ska baseras på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, om inte en ökande tillväxttakt kan motiveras. Tillväxttakten får inte överstiga den långsiktiga tillväxttakt som gäller för **företagets** produkter eller för den bransch eller det land eller de länder där företaget är verksam, eller för den marknad för vilken **tillgången** är avsedd. Kan en högre tillväxttakt motiveras får den dock användas.

Uppskattningen ska baseras på rimliga och verifierbara antaganden som utgör företagets bästa uppskattningar av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående **nyttjandeperiod**, varvid stor vikt ska ges externa faktorer.

- 27.10 Vid uppskattningen av framtida **kassaflöden** enligt punkt 27.8 a är utgångspunkten **tillgångens** eller tillgångarnas befintliga skick. Uppskattningen får inte omfatta betalningar hänförliga till
- en framtida omstrukturering som **företaget** ännu inte är förpliktigt att genomföra, eller
  - framtida förbättringar av tillgångens eller tillgångarnas prestanda.
- 27.11 Vid beräkningen av **nuvärdet** enligt punkt 27.8 b ska den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används vara före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av
- pengars tidsvärde, och
  - de risker som särskilt avser den **tillgång** eller den **kassagenererande enhet** för vilken uppskattningen av de framtida **kassaflödena** inte har justerats.

### *Redovisning och värdering av nedskrivning i en kassagenererande enhet*

- 27.12 Vid en nedskrivning i en **kassagenererande enhet** ska det **redovisade värdet** på **tillgångarna** i enheten minskas genom att nedskrivningsbeloppet fördelas i följande ordning:
- Det redovisade värdet på **goodwill** som hänförts till den kassagenererande enheten.
  - Det redovisade värdet på övriga tillgångar i proportion till det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.
- 27.13 Det **redovisade värdet** på en **tillgång** i den **kassagenererande enheten** får inte skrivas ned till ett värde som understiger det högsta av

- a) tillgångens **verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader**,
- b) tillgångens **nyttjandevärde**, och
- c) noll.

Det nedskrivningsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång ska fördelas på övriga tillgångar i enheten i proportion till deras redovisade värden.

### **Återföring av en nedskrivning**

- 27.14 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av **återvinningsvärdet** vid den senaste nedskrivningen, har förändrats.

#### *Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en enskild tillgång*

- 27.15 Om en tidigare nedskrivning baserades på **återvinningsvärdet** för en enskild **tillgång** ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde på **balansdagen**.

En återföring får inte leda till att det **redovisade värdet** överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter **avskrivningar**, om den inte hade skrivits ned.

#### *Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en kassagenererande enhet*

- 27.16 Om en tidigare nedskrivning baserades på **återvinningsvärdet** för en **kassagenererande enhet** till vilken **tillgången** hör, ska **företaget** beräkna den kassagenererande enhetens återvinningsvärde på **balansdagen**.

- 27.17 En återföring ska fördelas proportionellt på **tillgångarna** i den **kassagenererande enheten** med undantag av **goodwill**.

Fördelningen av återföringen får inte öka det **redovisade värdet** på en tillgång mer än till det lägsta av

- a) **återvinningsvärdet**, och
- b) det redovisade värde som företaget skulle ha redovisat, efter **avskrivningar**, om tillgången inte hade skrivits ned.

Det återföringsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång enligt andra stycket ska fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten med undantag av goodwill.

### Särskilt om goodwill

- 27.18 Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska **goodwill** fördelas på var och en av de **kassagenererande enheter** som väntas bli gynnade av förvärvet.
- 27.19 I det fall **goodwill** inte kan fördelas på **kassagenererande enheter** ska **företaget** separera goodwill hänförlig till verksamheter som integrerats och till verksamheter som inte integrerats.

Är goodwillposten hänförlig till en verksamhet som integrerats ska **återvinningsvärdet** beräknas för hela gruppen av integrerade verksamheter. Är goodwillposten hänförlig till en förvärvad verksamhet som inte integrerats ska återvinningsvärdet i sin helhet beräknas för den förvärvade verksamheten.

- 27.20 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

### Noter

## Kapitel 28 – Ersättningar till anställda

### Tillämpningsområde och definition

- 28.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **ersättningar till anställda** med undantag av **aktierelaterade ersättningar**.

I punkterna 28.31 och 28.32 finns särskilda regler för juridisk person.

- 28.2 **Ersättningar till anställda** är alla former av ersättningar som ett **företag** lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.

### Kortfristiga ersättningar

- 28.3 **Kortfristiga ersättningar** är **ersättningar till anställda** som förfaller till betalning inom tolv månader efter **balansdagen** det år som den anställda tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.

### Redovisning – betald korttidsfrånvaro

- 28.4 **Kortfristiga ersättningar** för betald frånvaro som kan sparas ska redovisas som **kostnad** och kortfristig **skuld** när de anställda utfört de tjäns-

ter som ger rätt till framtida betald frånvaro.

Kortfristiga ersättningar för betald frånvaro som inte kan sparas ska redovisas som kostnad när frånvaron inträffar.

### *Redovisning – vinstandelsplaner och bonusplaner*

- 28.5 Den förväntade kostnaden för vinstdelning och bonus ska redovisas endast om
- a) **företaget** har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** på grund av tidigare händelser, och
  - b) förpliktelsens storlek kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

### **Ersättningar efter avslutad anställning**

- 28.6 **Ersättningar efter avslutad anställning** är **ersättningar till anställda** som utgår efter avslutad anställning med undantag av **ersättningar vid uppsägning**.

### *Klassificering som avgiftsbestämd eller förmånsbestämd plan*

- 28.7 Ett **företag** ska med undantag för pensionsförpliktelser enligt andra stycket klassificera sina planer för **ersättningar efter avslutad anställning** som antingen **avgiftsbestämda planer** eller **förmånsbestämda planer**.

Pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd **tillgång** ska inte klassificeras utan redovisas enligt punkt 28.12A. (BFNAR 2016:9)

- 28.8 **Avgiftsbestämda planer** är planer för **ersättningar efter avslutad anställning** enligt vilka ett **företag** betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.
- 28.9 **Förmånsbestämda planer** är andra planer för **ersättningar efter avslutad anställning** än **avgiftsbestämda planer**.
- 28.10 **Förvaltningstillgångar** är **tillgångar** som innehas av en pensionsstiftelse eller liknande.

Försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående till **företaget** är också förvaltningstillgång om ersättningen enligt försäkringsbrevet

- a) endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar enligt en **förmånsbestämd plan**, och

- b) inte är tillgänglig för företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och kan återföras till företaget endast om ersättningen
  - a. är större än vad som behövs för att täcka företagets samtliga relaterade förpliktelser, eller
  - b. återförs till företaget för att ersätta detta för redan betalda **ersättningar efter avslutad anställning**.

28.11 En plan som omfattar flera arbetsgivare och som klassificeras som en **förmånsbestämd plan** ska redovisas som en **avgiftsbestämd plan** om det inte finns tillräcklig information för att redovisa planen som förmånsbestämd.

- 28.12 Ett **företag** kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för **ersättningar efter avslutad anställning**. En sådan plan ska klassificeras som en **avgiftsbestämd plan** om inte företaget har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att antingen
- a) betala **ersättningar till anställda** direkt när de förfaller till betalning, eller
  - b) betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande och tidigare räkenskapsår.

### *Redovisning av planer för pensionsförpliktelser*

28.12A En pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd **tillgång** ska redovisas som **avsättning till tillgångens redovisade värde**. (BFNAR 2016:9)

- 28.13 Avgifter för **avgiftsbestämda planer** ska redovisas som
- a) **skuld** efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter eller **tillgång** om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före **balansdagen**, och
  - b) **kostnad**, till den del avgifterna enligt detta allmänna råd inte ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier.

- 28.14 **Förmånsbestämda planer** ska redovisas enligt
- a) punkterna 57–131 i den internationella redovisningsstandarden IAS 19 Ersättningar till anställda som antagits genom EU-kommissionens förordning (EU) nr 475/2012 av den 5 juni 2012, eller
  - b) förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22. (BFNAR 2016:9)

- 28.15 Avkastningsskatt får inte ingå i pensionsskulden avseende **förmånsbestämda planer**.
- 28.16 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska redovisa sådana belopp som enligt IAS 19 ska redovisas i övrigt totalresultat mot eget kapital.
- 28.17 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)
- 28.18 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b ska redovisa en **förmånsbestämd plan** som en **avgiftsbestämd plan**, om en pensionspremie betalas.
- 28.19 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som har tryggt pensionsförpliktelser genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska redovisa en **avsättning** endast om stiftelsens förmögenhet värderad till marknadsvärde understiger förpliktelsen.
- Överstiger stiftelsens förmögenhet förpliktelsen får inte någon **tillgång** redovisas.
- 28.20 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)
- 28.21 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som tryggar en **förmånsbestämd plan** genom avsättning i balansräkningen samt erhåller en beloppsuppgift om pensionsskuldens storlek från ett oberoende företag, ska redovisa pensionsförpliktelsen enligt den erhållna uppgiften. (BFNAR 2016:9)
- 28.22 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b får i koncernredovisningen redovisa pensionsförpliktelser i ett utländskt dotterföretag på samma sätt som pensionsförpliktelserna redovisas i dotterföretaget. (BFNAR 2012:5)

### Övriga långfristiga ersättningar

- 28.23 **Övriga långfristiga ersättningar** är **ersättningar till anställda** som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter **balansdagen** det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.

#### *Redovisning*

- 28.24 Ett **företag** ska redovisa en **skuld** avseende **övriga långfristiga ersättningar** till **nuvärdet** av förpliktelsen på **balansdagen**.



## Ersättningar vid uppsägning

- 28.25 **Ersättningar vid uppsägning** är **ersättningar till anställda** som lämnas på grund av
- a) **företagets** beslut att avsluta en anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
  - b) en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.

### *Redovisning*

- 28.26 **Ersättningar vid uppsägning** ska, i den omfattning ersättningen inte ger **företaget** några framtida ekonomiska fördelar, endast redovisas som en **skuld** och en **kostnad** när företaget har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att antingen
- a) avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
  - b) lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång.

### *Värdering*

- 28.27 Ett **företag** ska värdera **ersättningar vid uppsägning** till den bästa uppskattningen av den ersättning som skulle krävas för att reglera förpliktelsen per **balansdagen**. Vid erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång ska beräkningen baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.

När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning senare än tolv månader efter balansdagen ska de nuvärdeberäknas.

## Koncernplaner

- 28.28 Ett dotterföretag, vars moderföretag tillhandahåller en plan i vilken ingår **ersättningar till anställda** i dotterföretag, får redovisa och värdera utgifter för ersättningen utifrån en rimlig fördelning av hela koncernens **kostnad**, om moderföretaget upprättar en **koncernredovisning** enligt detta allmänna råd eller är ett **IFRS-företag**.

## Noter

### *Ersättningar efter avslutad anställning*

- 28.29 Ett större **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska lämna följande upplysningar:
- a) En allmän beskrivning av planen.

- b) En beskrivning av de viktigaste aktuariella antagandena såsom diskonteringsränta och förväntad löneökningstakt.
- c) Vad som har redovisats som pensionskostnad och räntekostnad.
- d) Aktuariella **intäkter** och **kostnader** samt andra poster som har redovisats direkt mot **eget kapital**. (BFNAR 2016:9)

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

Upplysning ska även lämnas om

- a) tillämpade **redovisningsprinciper**, och
- b) hur aktuariella vinster och förluster har redovisats. (BFNAR 2016:9)

## Redovisning i juridisk person

- 28.31 I juridisk person ska en **avsättning** som avser pensionsförpliktelser enligt en **förmånsbestämd plan** endast återföras om återföringen inte står i strid med lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.
- 28.32 Vid redovisning i juridisk person får punkterna 28.18–28.21 tillämpas även om punkt 28.14 a tillämpas i **koncernredovisningen**. (BFNAR 2012:5)

## Kapitel 29 – Inkomstskatter

### Tillämpningsområde

29.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **inkomstskatter**.

I punkt 29.37 finns särskilda regler för juridisk person.

- 29.2 Med **inkomstskatter** avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på **företagets skattepliktiga resultat** samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller **gemensamt styrt företag** vid utdelning till det rapporterade företaget.
- 29.3 **Skattekostnad** eller **skatteintäkt** är summan av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt**.

## Aktuell skatt

- 29.4 **Aktuell skatt** är **inkomstskatt** för innevarande räkenskapsår som avser årets **skattepliktiga resultat** och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.
- 29.5 **Skattepliktigt resultat** är det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av **aktuell skatt** enligt gällande skatteregler.

## Redovisning

- 29.6 Den del av **aktuell skatt** som inte har betalats per **balansdagen** ska redovisas som **skuld**. Överstiger det som har betalats den beräknade skatten för innevarande och tidigare räkenskapsår, ska det överskjutande beloppet redovisas som **tillgång** i egen post.
- 29.7 Medför ett skattemässigt underskottsavdrag rätt till återbetalning av **aktuell skatt** hänförlig till tidigare räkenskapsår ska en fordran avseende aktuell skatt redovisas.
- 29.8 Ett **företag** ska redovisa **aktuell skatt** i resultaträkningen, om inte skatten är hänförlig till en transaktion eller händelse som redovisas direkt mot **eget kapital**.

## Värdering

- 29.9 **Aktuell skatt** ska värderas till det **sannolika** beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per **balansdagen**. Beloppet får inte nuvärdeberäknas.
- 29.10 Är skattesatsen olika för kvarhållna och utdelade vinstmedel ska **aktuell skatt** värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som **skuld**.

## Uppskjuten skatt

- 29.11 **Uppskjuten skatt** är **inkomstskatt** för **skattepliktigt resultat** avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.
- 29.12 **Uppskjuten skattefordran** representerar en reduktion av framtida **inkomstskatt** som hänför sig till
- avdragsgilla **temporära skillnader**,
  - skattemässiga underskottsavdrag, och
  - andra outnyttjade skatteavdrag.

- 29.13 **Uppskjuten skatteskuld** är **inkomstskatt** som hänför sig till skattepliktiga **temporära skillnader** och som ska regleras i framtiden.
- 29.14 **Temporär skillnad** är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en **tillgång** eller en **skuld**.
- 29.15 Det skattemässiga värdet för en **tillgång, skuld** eller annat bestäms enligt gällande skatteregler.
- 29.16 Upprättar ett **företag** separata inkomstdeklarationer för olika verksamheter bestäms skattemässiga värden enligt de skatteregler som gäller för respektive inkomstdeklaration.
- 29.17 En **tillgångs** skattemässiga värde är det belopp som kommer att bli avdragsgillt vid beräkningen av det **skattepliktiga resultatet**, fastställt med utgångspunkt i hur **företaget** per **balansdagen** avser att återvinna tillgången. Är intäkterna från återvinningen inte skattepliktiga är tillgångens skattemässiga värde lika med dess **redovisade värde**.
- 29.18 En **skulds** skattemässiga värde är det **redovisade värdet** minskat eller ökat med belopp som är avdragsgilla respektive skattepliktiga vid beräkningen av det **skattepliktiga resultatet** per **balansdagen**, om skulden då hade reglerats till sitt redovisade värde.

Det skattemässiga värdet på en förutbetalad intäkt är det redovisade värdet minskat med belopp som i framtiden inte kommer att bli skattepliktiga.

### *Redovisning*

- 29.19 Ett **företag** ska, om inte annat anges i punkterna 29.20 och 29.21, redovisa
- a) en **uppskjuten skatteskuld** för alla skattepliktiga **temporära skillnader**,
  - b) en **uppskjuten skattefordran** för alla avdragsgilla temporära skillnader, och
  - c) en uppskjuten skattefordran för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran ska redovisas i egna poster i balansräkningen.

- 29.20 Ett **företag** får inte redovisa en **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** för **temporära skillnader** som hänför sig till inve-

steringar i dotterföretag, filialer, intresseföretag eller **gemensamt styrda företag** om

- a) företaget kan styra tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna, och
- b) det inte är uppenbart att den temporära skillnaden kommer att återföras inom en överskådlig framtid. (BFNAR 2012:5)

29.21 Ett **företag** får inte redovisa en **uppskjuten skatteskuld** för en **temporär skillnad** som härrör från den första redovisningen av **goodwill**.

29.22 Förändringar i **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** ska redovisas i resultaträkningen om inte förändringen är hänförlig till en post som redovisas i  **eget kapital**.

29.23 Är ett **företag** som lämnar utdelning till **ägare** skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot  **eget kapital**.

### *Värdering*

29.24 Värderingen av en **uppskjuten skatteskuld** och **uppskjuten skattefordran** ska baseras på hur **företaget**, per **balansdagen**, förväntar sig att återvinna det **redovisade värdet** för motsvarande **tillgång** eller reglera det redovisade värdet för motsvarande **skuld**.

29.25 Ett **företag** ska värdera en **uppskjuten skatteskuld** eller **uppskjuten skattefordran** till det **sannolika** beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade före **balansdagen**. Beloppet får inte nuvärdeberäknas om inte annat anges i punkt 29.26.

29.26 Vid rena substansförvärv får den **uppskjutna skatteskulden** som uppstår vid förvärvet nuvärdeberäknas. Detta gäller dock endast om värdet på den uppskjutna skatteskulden är en väsentlig del av affärsuppgörelsen och det finns ett dokumenterat samband mellan köpeskillingen och köparens värdering av den uppskjutna skatteskulden.

Med rena substansförvärv avses förvärv av andelar i företag vars huvudsakliga identifierbara **tillgångar** är byggnader eller mark och där köpeskillingen så gott som uteslutande avser byggnader eller mark med avdrag för fastighetslån och **uppskjuten skatt**.

29.27 Gäller olika skattesatser för skilda beloppsnivåer på det **skattepliktiga resultatet**, ska **uppskjuten skatt** och den därtill relaterade **uppskjutna skatteskulden** eller **uppskjutna skattefordran** värderas utifrån genomsnittet av de skattesatser som gäller per **balansdagen**.

- 29.28 Ändras **inkomstskatten** till följd av utdelning till **ägare** ska **uppskjuten skatt** värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som **skuld**.
- 29.29 En **uppskjuten skattefordran** får värderas till högst det belopp som **sannolikt** kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida **skattepliktiga resultat**.
- 29.30 Värderingen av en **uppskjuten skattefordran** ska omprövas varje **balansdag** så att den återspeglar aktuell bedömning av framtida **skattepliktigt resultat**.

En värdeförändring till följd av en omprövning ska redovisas i resultaträkningen om förändringen inte är hänförlig till en post som redovisas i **eget kapital**.

## Presentation

### *Klassificering*

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

### *Kvittning*

- 29.32 Fordran och **skuld** som avser **aktuell skatt** samt **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** ska nettoredovisas endast om **företaget** har legal rätt till kvittning.

## Noter

- 29.33 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)
- 29.34 Ett större **företag** ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av den **finansiella rapporten** att utvärdera karaktären på och den finansiella effekten av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt** till följd av redovisade transaktioner och andra händelser. (BFNAR 2016:9)
- 29.35 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om väsentliga **temporära skillnader**, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag, inklusive belopp som påverkar den **uppskjutna skatteskulden** eller **uppskjutna skattefordran**. (BFNAR 2016:9)
- 29.36 Ett större **företag** ska presentera en avstämning av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan räkenskapsårets **skattekostnad** eller **skatteintäkt** och redovisat **resultat** före skatt. Av avstämningen ska framgå hur skattesatserna beräknats.

Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:

- a) En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt.
- b) En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genomsnittliga effektiva skattesatsen. (BFNAR 2016:9)

### Redovisning i juridisk person

29.37 I juridisk person ska den **uppskjutna skatteskuld** som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobeloppet i balansräkningen.

Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen.

## *Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser*

### Tillämpningsområde

- 30.1 Detta kapitel ska tillämpas vid omräkning av
- a) poster i **utländsk valuta**,
  - b) nettoinvesteringar i **utlandsverksamhet**, och
  - c) **tillgångar** och **skulder** samt **intäkter** och **kostnader** i svenska dotterföretag och utlandsverksamheter som rapporterar i utländsk valuta.

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

I punkterna 30.14 och 30.15 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

- 30.2 **Utländsk valuta** är annan valuta än **företagets redovisningsvaluta**.

### Omräkning av poster i utländsk valuta

- 30.3 **Monetära poster i utländsk valuta** ska räknas om till **balansdagens kurs**.
- 30.4 Icke-monetära poster som värderas till **verkligt värde i utländsk valuta** ska räknas om till valutakursen den dag då det verkliga värdet fastställdes. Andra icke-monetära poster räknas inte om.

- 30.5 **Monetära poster** är kassamedel samt **tillgångar** och **skulder** som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.
- 30.6 Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av **monetära poster** ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer. För omräkning av poster som ingår i företagets nettoinvestering i **utlandsverksamhet** gäller i stället punkterna 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554).
- 30.7 Valutakursdifferensen ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshändelsen.
- 30.8 Den del av en realisations- eller omräkningsvinst (eller -förlust) från en icke-monetär post som är hänförlig till valutakursförändringar ska redovisas på samma sätt som vinsten eller förlusten.

### Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet

- 30.9 En **monetär post** som är en fordran på eller **skuld** till en **utlandsverksamhet** ska anses som en del av företagets nettoinvestering i utlandsverksamheten, om en reglering inte är planerad eller troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid.
- 30.10 En **utlandsverksamhet** är ett dotterföretag, intresseföretag, **joint venture** eller filial där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet.
- 30.11 En valutakursdifferens avseende en **monetär post** som utgör en del av nettoinvesteringen i en **utlandsverksamhet** och som är värderad utifrån anskaffningsvärdet ska
- i juridisk person redovisas i resultaträkningen i det företag där differensen uppstår, och
  - i **koncernredovisningen** redovisas som en separat komponent direkt i **eget kapital**.

Avyttras en nettoinvestering i en utlandsverksamhet ska valutakursdifferenser enligt första stycket b redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

### Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet

- 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:
- 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 valutakursdifferanserna 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. (BFNAR 2012:5)

- 30.13 Rapporterar ett dotterföretag eller en **utlandsverksamhet** i en valuta i ett höginflationsland, ska intäkter och kostnader samt **tillgångar** och **skulder** räknas om enligt den av EU-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarden IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer.

## Noter

### Redovisning i juridisk person

- 30.14 I juridisk person får utländska filialers **tillgångar** och **skulder** räknas om enligt punkterna 30.3 och 30.4. (BFNAR 2016:9)

### 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. (BFNAR 2016:9)

## *Kapitel 31 – Höginflationsländer*

## *Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen*

### Tillämpningsområde

- 32.1 Detta kapitel ska tillämpas på **händelser efter balansdagen**.

- 32.2 Med **händelser efter balansdagen** avses såväl gynnsamma som ogynnsamma händelser, vilka inträffat mellan **balansdagen** och den dag då den **finansiella rapporten** avges.

## Redovisning

### *Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen*

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

## Noter

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

- 32.4 Kan den ekonomiska effekten av de händelser som **företaget** ska lämna upplysningar om enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte uppskattas, ska uppgift lämnas om detta förhållande.  
(BFNAR 2016:9)

## *Kapitel 33 – Noter om närstående*

### Tillämpningsområde

- 33.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om närstående vad gäller
- ställda säkerheter, garantiåtaganden och andra ekonomiska åtaganden,
  - lån till ledande befattningshavare, samt
  - transaktioner med närstående fysiska eller juridiska personer.

Kapitlet ska även tillämpas vad gäller upplysningar i juridisk person om moderföretag samt dotterföretag och vissa andra företag.  
(BFNAR 2016:9)

### **Ställda säkerheter, garantiåtaganden och andra ekonomiska åtaganden**

### **Lån till ledande befattningshavare**

### **Transaktioner med närstående**

### **Redovisning i juridisk person**

#### *Uppgifter om moderföretag*

- 33.2 Ett större **företag** som är dotterföretag ska alltid lämna de uppgifter om moderföretaget som anges i 5 kap. 21 och 45 §§ årsredovisningsla-

gen (1995:1554). (BFNAR 2016:9)

### *Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag*

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

### **Tillämpningsområde**

- 34.1 Kapitlet behandlar **jord- och skogsbruksverksamhet** samt utvinning av mineraltillgångar.
- 34.2 **Jord- och skogsbruksverksamhet** består av ett **företags** biologiska omvandling och skörd av **biologiska tillgångar** för försäljning eller för omvandling till **jord- och skogsbruksprodukter** eller till nya biologiska tillgångar.

**Biologiska tillgångar** är levande djur och levande växter.

**Jord- och skogsbruksprodukter** är de skördade produkterna av företagets biologiska tillgångar.

### **Redovisning**

- 34.3 **Tillgångar** anskaffade för att användas vid prospektering och utvinning av mineraltillgångar ska redovisas enligt kapitel 17 eller kapitel 18. (BFNAR 2012:5)

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

### **Tillämpning**

- 35.1 Detta kapitel ska endast tillämpas första gången en **finansiell rapport** upprättas enligt detta allmänna råd.

Väljer ett **företag** att, efter en period då annan normgivning tillämpats, åter tillämpa detta allmänna råd, får inte kapitel 35 tillämpas ytterligare en gång.

I punkt 35.34 finns särskilda regler för juridisk person.

### **Jämförelsetal**

- 35.2 En **förstagångstillämpare** ska vid **tidpunkten för övergång** räkna om posterna i balansräkningen, resultaträkningen, **kassaflödesanalysen** och noterna enligt detta kapitel. (BFNAR 2012:5)

- 35.3 En **förstagångstillämpare** är ett **företag** som första gången tillämpar detta allmänna råd vid upprättandet av en **finansiell rapport**.
- 35.3A En **förstagångstillämpare** som räknar om uppgifter i en flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen ska upplysa om detta förhållande i förvaltningsberättelsen. (BFNAR 2016:9)

#### *Noter avseende förvaltningsfastigheter*

- 35.4 Jämförelsetal avseende upplysningar av **verkligt värde på förvaltningsfastigheter** behöver inte lämnas första gången detta allmänna råd tillämpas.

#### **Ingångsbalansräkning**

- 35.5 En **förstagångstillämpare** ska upprätta en **ingångsbalansräkning**.
- 35.6 En **ingångsbalansräkning** är en balansräkning per **tidpunkten för övergång**.
- 35.7 **Tidpunkten för övergång** är första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett **företag** upprättar fullständig jämförande information enligt detta allmänna råd.

För ett mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket årsredovisningslagen (1995:1554) inte räknar om jämförelsetalen är tidpunkten för övergång i stället första dagen på det räkenskapsår som detta allmänna råd tillämpas. (BFNAR 2012:5)

#### *Retroaktiv tillämpning*

- 35.8 Posterna i **ingångsbalansräkningen** ska redovisas med **retroaktiv tillämpning** av **redovisningsprinciper** och värderingsregler i detta allmänna råd om inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30.
- 35.9 Ett **företag** ska, om inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30, i **ingångsbalansräkningen**
- redovisa alla **tillgångar** och **skulder** som ska redovisas enligt detta allmänna råd,
  - omklassificera poster som enligt tidigare tillämpade **redovisningsprinciper** har redovisats som ett visst slag av tillgång, skuld eller komponent i **eget kapital** men som enligt detta allmänna råd utgör ett annat slag av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital, samt
  - värdera alla tillgångar och skulder enligt detta allmänna råd.

- 35.10 Ett **företag** får inte redovisa poster i **ingångsbalansräkningen** som **tillgång** eller **skuld**, om de inte uppfyller kriterierna i punkt 2.18 såvida inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30.
- 35.11 Finns det skillnader mellan de **redovisningsprinciper** som ett **företag** tidigare har tillämpat och principerna enligt detta allmänna råd, ska de skillnadsbelopp som uppkommer redovisas direkt mot **eget kapital** i **ingångsbalansräkningen**.

*Ej tillåten retroaktiv tillämpning*

- 35.12 **Finansiella tillgångar** och **finansiella skulder** som enligt tidigare tillämpade **redovisningsprinciper** har tagits bort från balansräkningen får inte redovisas i **ingångsbalansräkningen**, om det är fråga om transaktioner som skett före **tidpunkten för övergång**.
- 35.13 Säkringsredovisning avseende säkringsförhållanden som inte längre föreligger vid **tidpunkten för övergång** får inte ändras.
- 35.14 Föreligger ett säkringsförhållande vid **tidpunkten för övergång**, ska detta fortsätta redovisas till dess säkringsförhållandet upphör.
- 35.15 Uppskattningar och bedömningar som gjorts före **tidpunkten för övergång** får inte ändras.
- 35.16 Utgifter som avser en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som **tillgång** om utgifterna har kostnadsförts i tidigare **finansiella rapporter**.
- 35.17 **Avskrivning** på **goodwill** som gjorts före **tidpunkten för övergång** får inte räknas om.

Första stycket gäller inte om **företaget** tillämpar punkt 35.24 andra stycket. I det fallet får avskrivning på goodwill räknas om.  
(BFNAR 2016:9)

- 35.18 **Materiella anläggningstillgångar**, som enligt punkt 17.4 ska delas upp på komponenter, får inte räknas om retroaktivt. Det **redovisade värdet** för dessa tillgångar ska, per **tidpunkten för övergång**, delas upp på betydande komponenter.
- 35.19 Har ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång inte redovisats som en minskning av **tillgångens** anskaffningsvärde före **tidpunkten för övergång** får det **redovisade värdet** inte räknas om.
- 35.20 **Låneutgifter** får inte räknas in i anskaffningsvärdet för en **tillgång** om utgifterna har kostnadsförts i tidigare **finansiella rapporter**.

*Frivilliga undantag från retroaktiv tillämpning*

- 35.21 **Finansiella tillgångar** och **finansiella skulder**, som enligt tidigare tillämpade **redovisningsprinciper** har redovisats i balansräkningen och som enligt detta allmänna råd skulle ha tagits bort från balansräkningen, får fortsätta att redovisas fram till avyttring eller reglering om de avser transaktioner före **tidpunkten för övergång**.
- 35.22 Koncernbidrag som inte redovisats som bokslutsdisposition före **tidpunkten för övergång** behöver inte klassificeras om.
- 35.23 Indirekta tillverkningskostnader som inte räknats in i anskaffningsvärdet för en **tillgång** före **tidpunkten för övergång** behöver inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.
- 35.24 Kapitel 19 behöver inte tillämpas på **rörelseförvärv** som gjorts före **tidpunkten för övergång**.
- Väljer ett **företag** att räkna om ett rörelseförvärv, ska alla rörelseförvärv som gjorts efter det omräknade rörelseförvärvet räknas om enligt kapitel 19.
- Detsamma gäller förvärv som avser intresseföretag och **joint venture**.
- 35.25 Kapitel 26 behöver inte tillämpas på **egetkapitalinstrument** som **företaget** tilldelat före **tidpunkten för övergång**.
- 35.26 Vid omräkning av nettoinvesteringar i en **utlandsverksamhet** får ett **företag** bestämma att alla ackumulerade valutakursdifferenser vid **tidpunkten för övergång** är noll.
- 35.27 En **uppskjuten skatteskuld** eller en **uppskjuten skattefordran** som hänför sig till **temporära skillnader** mellan skattemässigt värde och **redovisat värde** på **tillgångar** respektive **skulder** behöver inte redovisas i **ingångsbalansräkningen**, om uppgifterna inte kan tas fram utan oskälig kostnad.
- 35.28 **Finansiella leasingavtal**, som före **tidpunkten för övergång** har redovisats som **operationella leasingavtal**, får i **ingångsbalansräkningen** värderas till det återstående värde de har enligt leasingavtalet vid **tidpunkten för övergång** i stället för att räknas om.
- 35.29 Utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats som enligt punkt 17.7 ingår i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** får beräknas vid **tidpunkten för övergång** i stället för den dag då förpliktelsen uppkom.

*Praktiskt ogenomförbart att räkna om poster*

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

Tillämpas första stycket, ska upplysning lämnas om vilka poster som inte räknats om i ingångsbalansräkningen. (BFNAR 2016:9)

**Noter**

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

35.32 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

35.33 En **förstagångstillämpare** ska i not upplysa om vilka **redovisningsprinciper** som har ändrats. (BFNAR 2016:9)

35.33AEtt 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. (BFNAR 2016:9)

**Redovisning i juridisk person**

35.34 Värdet på andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** får i **ingångsbalansräkningen** bestämmas till det **redovisade värdet** i den **årsredovisning** som omfattar perioden som avslutas närmast före **tidpunkten för övergång**.

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

36.1 Detta kapitel ska tillämpas av **företag** som är stiftelser eller som drivs under stiftelseliknande former. Dessa företag benämns i detta kapitel stiftelse.

En stiftelse ska även tillämpa kapitel 1–35 om inte annat framgår av detta kapitel.

I punkterna 36.34–36.39 finns särskilda regler för juridisk person.

## Förvaltningsberättelse

### Balansräkning

36.2 Utöver de rubriker och poster som anges i uppställningsformen i bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) och kapitel 4 i detta allmänna råd ska en stiftelse redovisa beslutade men ännu ej utbetalda bidrag som **skuld** under särskild rubrik i balansräkningen.

36.3 Ändamålsbestämda medel ska redovisas i egen post i  **eget kapital**.

### Resultaträkning

#### Förändring i eget kapital

36.3A En stiftelse ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i  **eget kapital** i jämförelse med föregående års balansräkning i enlighet med punkt 6.3. (BFNAR 2016:9)

### Kassaflödesanalys

36.4 Räkenskapsårets **kassaflöden** får, utöver vad som anges i punkt 7.2, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.

36.5 **Kassaflöden** från bidragsverksamheten utgörs av sådana bidrag som avses i punkt 36.17 och som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

### Gåvor och erhållna bidrag

36.6 Endast det inflöde av ekonomiska fördelar som en stiftelse erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning får redovisas som **intäkt**.

36.7 En transaktion i vilken en stiftelse tar emot en **tillgång** eller en tjänst som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är en gåva eller ett erhållet bidrag.

Om tillgången eller tjänsten erhålls därför att stiftelsen uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor och om stiftelsen har en **skuld** till motparten om villkoren inte uppfylls, är det ett erhållet bidrag.

36.8 Ett **offentligt bidrag** som en stiftelse erhåller ska redovisas som ett erhållet bidrag enligt detta kapitel.



*Redovisning av gåvor*

- 36.9 En gåva i form av en tjänst får inte redovisas som **intäkt**.
- 36.10 En stiftelse ska redovisa en gåva till det **verkliga värdet** när gåvan erhålls.
- 36.11 Är en gåva av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), får en stiftelse uppskatta det **verkliga värdet** utifrån en sammanvägd bedömning av det verkliga värdet på de erhållna gåvorna.

Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska värderingen endast omfatta de gåvor som finns kvar på **balansdagen**.

- 36.12 En gåva ska redovisas som **intäkt** när den erhålls. Detta gäller inte för gåvor som avses i andra stycket eller i punkt 36.13.

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts men som finns kvar i stiftelsen på **balansdagen** ska redovisas som intäkt per balansdagen.

- 36.13 I en avkastningsstiftelse får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som **intäkt**. En sådan gåva ska redovisas direkt mot  **eget kapital** när gåvan erhålls.

En gåva enligt första stycket ska värderas enligt punkt 36.10.

*Redovisning av erhållna bidrag*

- 36.14 Ett erhållet bidrag ska värderas till det **verkliga värdet** av den **tillgång** som stiftelsen fått eller kommer att få.
- 36.15 Ett erhållet bidrag får redovisas som **intäkt**, när villkoren för att erhålla bidraget har uppfyllts.

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

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

- 36.16 Ett erhållet bidrag som hänför sig till en anläggningstillgång ska reducera **tillgångens** anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetalad **intäkt**.

## Lämnade bidrag och anslag

- 36.17 Med lämnade bidrag avses i detta kapitel en transaktion i vilken en stiftelse lämnar en **tillgång** utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte. Med lämnade bidrag avses även lämnade anslag.

### *Redovisning av lämnade bidrag*

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

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en **eventualförpliktelse**. (BFNAR 2016:9)

- 36.19 I en avkastningsstiftelse ska ett lämnat bidrag redovisas som en minskning av **eget kapital**.

## Pensionsstiftelse

- 36.20 Lämnad gottgörelse från en pensionsstiftelse till en arbetsgivare för **kostnader** avseende pensionsändamål ska redovisas direkt mot **eget kapital**.

En inbetalning från en arbetsgivare till en pensionsstiftelse ska också redovisas direkt mot eget kapital.

## Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet

- 36.21 En fysisk **tillgång** som en stiftelse innehar för stiftelseändamålet är en materiell anläggningstillgång även om kriterierna i punkt 17.2 inte är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

### *Avskrivning och nedskrivning*

- 36.22 Vid prövning av nedskrivningsbehov av materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet ska punkterna 36.23–36.27 tillämpas i stället för kapitel 27. Detta gäller inte för **tillgångar** som förväntas generera **kassaflöden**. (BFNAR 2012:5)

- 36.23 En stiftelse ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en anläggningstillgång kan ha minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska stiftelsen beräkna **tillgångens** förlustvärde.

Förlustvärdet för en tillgång är det lägsta av återanskaffningsvärdet och **återvinningsvärdet**.

36.24 När **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** ska fastställas ska alla restriktioner för att nyttja **tillgången** beaktas. Försäljningskostnader omfattar även **kostnaden** för att upphäva restriktionerna om detta är nödvändigt för att tillgången ska kunna säljas.

36.25 Förlustvärdet för en **tillgång** får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde.

Tillgångens försäkringsvärde är det högsta värde en försäkringsgivare skulle ersätta tillgången med, oberoende av vilket värde tillgången faktiskt försäkrats för.

36.26 En **tillgång** ska endast skrivas ned om förlustvärdet är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet minskas till förlustvärdet.

36.27 En stiftelse ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

En tidigare nedskrivning ska endast återföras om de skäl som låg till grund för beräkningen av en **tillgångs** förlustvärde när den senast skrevs ned har förändrats.

En återföring får inte leda till att det **redovisade värdet** överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter **avskrivningar**, om den inte hade skrivits ned.

## Noter

### *Tillgångar som inte redovisats i balansräkningen*

36.28 En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om **tillgångar** som enligt punkt 2.18 inte får redovisas i balansräkningen. Upplysningen ska avse vad för slag av tillgångar som inte har redovisats och skälen till detta. (BFNAR 2016:9)

### *Gåvor och erhållna bidrag*

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**.

(BFNAR 2016:9)

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

Består gåvan av en tjänst i form av ideellt arbete, ska omfattningen av ideellt arbete framgå. (BFNAR 2016:9)

36.31 Om en stiftelse som är ett större **företag** erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan, ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag. (BFNAR 2016:9)

36.32 Har **tillgångar** anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2016:9)

36.32A En stiftelse som är ett större **företag** och som lämnar uppgift enligt punkt 36.32 ska även lämna uppgift om bidragets storlek. Uppgiften ska lämnas samtliga år som stiftelsen nyttjar **tillgången**. (BFNAR 2016:9)

### *Medelantalet anställda*

36.33 Vid tillämpningen av punkt 8.9 ska med verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare anses sådan anställd i en stiftelse som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag.

## **Redovisning i juridisk person**

### *Eget kapital*

36.34 I juridisk person ska en stiftelse, om det följer av stiftelseförordnandet eller andra villkor, dela in  **eget kapital** i bundet respektive fritt eget kapital.

Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet. (BFNAR 2016:9)

36.35 En avkastningsstiftelse ska i juridisk person redovisa lämnade bidrag mot fritt  **eget kapital**.

36.36 I juridisk person ska specifikationen av förändringar i  **eget kapital** enligt punkt 36.3A även visa följande uppgifter:

- a) Under räkenskapsåret erhållna gåvor som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.
- b) I förekommande fall omföringar av realisationsresultat till bundet eget kapital.

- c) Kapitalisering.
- d) Beslutade bidrag.

Beloppen ska, i förekommande fall, delas upp på bundet respektive fritt eget kapital. (BFNAR 2016:9)

### *Gemensam bokföring*

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

En stiftelse som är ett större **företag** ska lämna upplysning om den sammanlagda gemensamma förmögenheten och avkastningen av den. (BFNAR 2016:9)

### *Förvärv genom gåva*

- 36.38 I juridisk person får i en skattepliktig verksamhet anskaffningsvärdet för en **tillgång** som förvärvats genom gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.
- 36.39 I juridisk person får ett **offentligt bidrag** som avser förvärv av en om-sättningstillgång minska **tillgångens** anskaffningsvärde.

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

### **Tillämpningsområde**

- 37.1 Detta kapitel ska tillämpas av **företag** som är ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar. Dessa företag benämns i detta kapitel förening.

En förening ska även tillämpa kapitel 1–35 om inte annat framgår av detta kapitel.

I punkterna 37.34–37.36 finns särskilda regler för juridisk person.

### **Förvaltningsberättelse**

- 37.2 En förening ska i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om hur föreningens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

## Balansräkning

- 37.3 Utöver de rubriker och poster som anges i uppställningsformen i bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) och kapitel 4 i detta allmänna råd ska en förening redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i **eget kapital**.

## Resultaträkning

- 37.4 En förening ska i resultaträkningen särredovisa intäktsposterna Medlemsavgifter, Gåvor, Bidrag, Nettoomsättning och Övriga intäkter.

## Förändring i eget kapital

- 37.4A En förening ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i **eget kapital** i jämförelse med föregående års balansräkning i enlighet med punkt 6.3. (BFNAR 2016:9)

## Kassaflödesanalys

- 37.5 Räkenskapsårets **kassaflöden** får, utöver vad som anges i punkt 7.2, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.
- 37.6 **Kassaflöden** från bidragsverksamheten utgörs av sådana bidrag som avses i punkt 37.19 och som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

## Medlemsavgifter, gåvor och erhållna bidrag

- 37.7 Endast det inflöde av ekonomiska fördelar som en förening erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning får redovisas som **intäkt**.
- 37.8 Med medlemsavgift avses avgift till den allmänna föreningsverksamheten.
- 37.9 En transaktion i vilken en förening tar emot en **tillgång** eller en tjänst som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är en gåva eller ett erhållt bidrag.

Om tillgången eller tjänsten erhålls därför att föreningen uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor och om föreningen har en **skuld** till motparten om villkoren inte uppfylls, är det ett erhållt bidrag.

- 37.10 Ett **offentligt bidrag** som en förening erhåller ska redovisas som ett erhållt bidrag enligt detta kapitel.

## *Redovisning av medlemsavgifter*

- 37.11 En förening ska redovisa en medlemsavgift som **intäkt** det räkenskapsår den avser.

*Redovisning av gåvor*

- 37.12 En gåva i form av en tjänst får inte redovisas som **intäkt**.
- 37.13 En förening ska redovisa en gåva till det **verkliga värdet** när gåvan erhålls.
- 37.14 Är en gåva av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), får en förening uppskatta det **verkliga värdet** utifrån en sammanvägd bedömning av verkliga värdet på de erhållna gåvorna.

Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska värderingen endast omfatta de gåvor som finns kvar på **balansdagen**.

- 37.15 En gåva ska redovisas som **intäkt** när den erhålls. Detta gäller inte för gåvor som avses i andra stycket.

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts men som finns kvar i föreningen på **balansdagen** ska redovisas som intäkt per balansdagen.

*Redovisning av erhållna bidrag*

- 37.16 Ett erhållt bidrag ska värderas till det **verkliga värdet** av den **tillgång** som föreningen fått eller kommer att få.
- 37.17 Ett erhållt bidrag får redovisas som **intäkt** när villkoren för att erhålla bidraget har uppfyllts.

Intäkten får redovisas samma räkenskapsår som föreningen redovisar den **kostnad** bidraget är avsett att täcka.

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

- 37.18 Ett erhållt bidrag som hänför sig till en anläggningstillgång ska reducera **tillgångens** anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetald **intäkt**.

**Lämnade bidrag**

- 37.19 Med lämnade bidrag avses i detta kapitel en transaktion i vilken en förening lämnar en **tillgång** utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte.

*Redovisning av lämnade bidrag*

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

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en **eventualförpliktelse**. (BFNAR 2016:9)

### **Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för det ideella ändamålet**

37.21 En fysisk **tillgång** som en förening innehar för det ideella ändamålet är en materiell anläggningstillgång även om kriterierna i punkt 17.2 inte är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

#### *Avskrivning och nedskrivning*

37.22 Vid prövning av nedskrivningsbehov av materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för föreningens ideella ändamål ska punkterna 37.23–37.27 tillämpas i stället för kapitel 27. Detta gäller inte för **tillgångar** som förväntas generera **kassaflöden**. (BFNAR 2012:5)

37.23 En förening ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en anläggningstillgång kan ha minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska föreningen beräkna **tillgångens** förlustvärde.

Förlustvärdet för en tillgång är det lägsta av återanskaffningsvärdet och **återvinningsvärdet**.

37.24 När **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** ska fastställas ska alla restriktioner för att nyttja **tillgången** beaktas. Försäljningskostnader omfattar även **kostnaden** för att upphäva restriktionerna om detta är nödvändigt för att tillgången ska kunna säljas.

37.25 Förlustvärdet för en **tillgång** får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde.

Tillgångens försäkringsvärde är det högsta värde en försäkringsgivare skulle ersätta tillgången med, oberoende av vilket värde tillgången faktiskt försäkrats för.

37.26 En **tillgång** ska endast skrivas ned om förlustvärdet är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet minskas till förlustvärdet.

37.27 En förening ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad.



En tidigare nedskrivning ska endast återföras om de skäl som låg till grund för beräkningen av en **tillgångs** förlustvärde när den senast skrevs ned har förändrats.

En återföring får inte leda till att det **redovisade värdet** överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter **avskrivningar**, om den inte hade skrivits ned.

## Noter

### *Tillgångar som inte redovisats i balansräkningen*

37.28 En förening som är ett större **företag** ska lämna upplysningar om **tillgångar** som enligt punkt 2.18 inte får redovisas i balansräkningen. Upplysningen ska avse vad för slag av tillgångar som inte har redovisats och skälen till detta. (BFNAR 2016:9)

### *Gåvor och erhållna bidrag*

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**.

(BFNAR 2016:9)

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

Består gåvan av en tjänst i form av ideellt arbete, ska omfattningen av ideellt arbete framgå. (BFNAR 2016:9)

37.31 Om en förening som är ett större **företag** erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan, ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag. (BFNAR 2016:9)

37.32 Har **tillgångar** anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2016:9)

37.32A En förening som är ett större **företag** och som lämnar uppgift enligt punkt 37.32 ska även lämna uppgift om bidragets storlek. Uppgiften ska

lämnas samtliga år som föreningen nyttjar tillgången. (BFNAR 2016:9)

### *Medelantalet anställda*

37.33 Vid tillämpningen av punkt 8.9 ska med verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare anses sådan anställd i en förening som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag.

## **Redovisning i juridisk person**

### *Gemensam bokföring*

37.34 En förening som med stöd av 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) har en gemensam bokföring med andra föreningar ska redovisa sin andel enligt punkt 15.7.

### *Förvärv genom gåva*

37.35 I juridisk person får i en skattepliktig verksamhet anskaffningsvärdet för en **tillgång** som förvärvats genom gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

37.36 I juridisk person får ett **offentligt bidrag** som avser förvärv av en omsättningstillgång minska **tillgångens** anskaffningsvärde.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

### **BFNAR 2012:1**

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2013 och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare.

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

### **BFNAR 2012:5**

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

### **BFNAR 2014:1**

Detta allmänna råd gäller från och med den 17 november 2014.

**BFNAR 2016:9**

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

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

**BFNAR 2017:2**

Detta allmänna råd gäller från och med den 12 juni 2017.