

Bilaga 1 – Sammanställning av ändringar

Tillämpningen av K2 – punkterna 1.1 och 1.1A

I den förfrågan om synpunkter som skickades ut år 2020 ställde BFN bl.a. en fråga om gränsvärdet för tillämpning av K2 bör bestämmas på något annat sätt än i dag. En majoritet av de svarande förordade en förändring. I flera svar framfördes att verksamhetens art och/eller komplexitet bör vara vägledande för om ett företag ska kunna tillämpa K2. Några förordade ett sänkt gränsvärde.

K2 är avsett och lämpligt för mindre företag med enklare förhållanden. När det nuvarande K2-regelverket beslutades 2016 förtydligades det i kommentaren att om ett mindre företag bedriver en verksamhet där det finns ett behov av en annan redovisning än vad det allmänna rådet ger utrymme för, bör företaget överväga om K3 är ett lämpligare regelverk. BFN:s uppfattning är att detta inte fått tillräckligt genomslag när företag, konsulter och revisorer väljer eller rekommenderar ett lämpligt redovisningsregelverk. Nämnden anser därför att tillämpningsområdet behöver förtydligas och att detta behöver göras på ett mer regelstyrt sätt än i dag.

Nämnden har övervägt olika alternativ och kommit fram till att företag som har vissa typer av transaktioner, tillgångar eller skulder inte ska få tillämpa K2, se punkt 1.1A. Detta ska dock inte gälla de minsta företagen. Därför införs ett gränsvärde motsvarande gränsvärdet för när ett aktiebolag kan välja bort revisor. Dessa företag kan därmed tillämpa K2 om de inte är undantagna i punkt 1.1.

Utöver ovanstående införs även ett generellt undantag för bostadsrättsföreningar i punkt 1.1, dvs. bostadsrättsföreningar ska inte få tillämpa K2. BFN anser att det i bostadsrättsföreningar är särskilt viktigt att uppnå en rättvisande och jämförbar redovisning när det gäller en förenings byggnad. Inte minst konsumentperspektivet talar för det. En bostadsrättsförening bör därför tillämpa K3 och det synsätt som finns i det regelverket när det gäller komponentavskrivning på byggnader. En konsekvens av förslaget är att alla regler kopplade specifikt till bostadsrättsföreningar har strukits från K2.

BFN bedömer att filialverksamhet utomlands normalt inte är verksamhet som faller in under begreppet ”enklare förhållanden”. Det föreslås därför ett generellt undantag från K2 för företag som har utländska filialer.

Väsentlighetsprincipen

Synpunkter har framförts om att en tillämpning av vissa förenklingsregler i K2 kan stå i strid med väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen (ÅRL). Nämnden delar uppfattningen att en tillämpning av förenklingsreglerna i vissa fall kan vara i strid med väsentlighetsprincipen. Ur ett förenklingsperspektiv är det dock önskvärt att enklare och mer schabloniserade regler kan behållas när det är lämpligt och möjligt. Risken för fel uppkommer främst när företag som inte har enklare förhållanden väljer att tillämpa K2. Efter de föreslagna ändringarna i tillämpningsområdet bör risken för denna typ av konflikt mellan K2 och ÅRL endast uppkomma i undantagsfall.

För att uppmärksamma tillämparen på risken har kommentartexten till berörda regler kompletterats med en påminnelse om att företaget kan behöva göra en bedömning av om förenklingsregeln kan tillämpas med beaktande av väsentlighetsprincipen, se t.ex. kapitel 10. Kommentarererna till de berörda reglerna innehåller också en exemplifiering av i vilka fall en bedömning kan behöva göras. Även kommentaren till väsentlighetsprincipen i kapitel 2 har kompletterats.

De förenklingsregler som var för sig inte torde leda till väsentliga avvikelser kan i undantagsfall sammantaget med andra förenklingsregler leda till väsentliga avvikelser i ett enskilt företag. BFN bedömer dock att regelverket skulle tyngas om kommentaren även till dessa punkter utökas med en kommentar angående väsentlighetsprincipen. Dessa fångas i stället upp genom förslaget till utökad kommentar till väsentlighetsprincipen i kapitel 2.

Brevsvar

BFN:s brevsvar från 2021-09-10 om rättelse av fel efter byte från K2 till K3 samt brevsvaret från 2019-09-13 om byte från K3 till K2, komponentuppdelning och avskrivningar har inarbetats i vägledningens kapitel 2 och 20.

Anpassningar till K3

Synpunkter har framförts om att mindre avvikelser i regler mellan K2 och K3 skapar osäkerhet om hur K2 ska tolkas och tillämpas och om K2 ska tolkas och tillämpas annorlunda än K3.

Till följd av det har formuleringarna i ett antal punkter anpassats till motsvarande bestämmelse i K3. Anpassningarna innebär i de flesta fall ingen ändring i sak. Skillnader kan förekomma i struktur och kommentarstext på grund av regelverkens olika utformning.

Tillkommande regler och ändringar i enskilda regler***5000-kronorsregel även för vissa förskott – punkt 2.4A***

Enligt nuvarande punkt 2.4 behöver företag inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor. BFN anser att samma gränsvärde ska finnas för erhållna och lämnade förskott som avser en vara eller en tjänst.

Byten – punkterna 2.7 och 2.8

Reglerna för redovisning av byte till likartade respektive olikartade tillgångar och tjänster skiljer sig åt. Skatterättsligt är båda slagen av byten att betrakta som en avyttring som leder till beskattning. Synpunkter har framförts om byte till likartade tillgångar också bör hanteras på samma sätt i redovisningen som vid beskattningen för att undvika skattemässiga justeringar. Förutom svårigheten med den skattemässiga aspekten kan det vara svårt att avgöra vilka tillgångar som ska anses likartade.

BFN bedömer att det är ovanligt med byte till likartade tillgångar i företag som tillämpar K2. Efter en sammantagen bedömning har, av förenklings skull, reglerna om byten ändrats så att samtliga byten hanteras enligt reglerna om byte till olikartade varor eller tjänster.

Händelser efter balansdagen – punkterna 2.11 och 2.11A

Synpunkter har framförts om att reglerna om händelser efter balansdagen är svåra och att företagen behöver få mer ledning för sin bedömning av händelser efter balansdagen. Utformningen av reglerna om händelser efter balansdagen har därför anpassats för att motsvara reglerna om händelser efter balansdagen i K3, som är tydligare. BFN anser att det inte ska vara någon skillnad i utformningen av reglerna i K2 och K3 när reglerna har samma innebörd. På grund av regelverkens olika utformning innebär förslaget dock vissa skillnader i struktur och kommentar jämfört med K3.

Rättelse av fel – punkt 2.12

Nämnden anser att rättelser i K2 ska få göras på ett sätt som ger en bättre redovisning än nuvarande regel men förenklingsperspektivet ska fortfarande beaktas. Huvudregeln för att rätta fel ska därför vara att räkna om den ingående balansen för det räkenskapsår som årsredovisningen avser. Det motsvarar den förenklingsregel som föreslås läggas till i K3. Nuvarande regel behålls som en förenklingsregel som får tillämpas. Kommentartexten har kompletterats med en påminnelse om att företaget kan behöva göra en

bedömning av om förenklingsregeln kan tillämpas med beaktande av väsentlighetsprincipen.

Andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar redovisar förändringar i eget kapital i balansräkningen. Till följd av den nya huvudregeln har uppställningsformerna för eget kapital i kapitel 4 för dessa företagsformer kompletterats med posten Effekt av rättelse av fel.

Vissa uppgifter på varje sida i årsredovisningen – punkt 3.6

En synpunkt har framförts om att kravet på att sidnummer ska anges på varje sida i årsredovisningen är svårt att uppfylla vid elektroniskt upprättad årsredovisning och digital inlämning av årsredovisning. En fil innehåller inte några sidor utan är ett flöde av information och vid visuell presentation eller överföring till annat filformat kan sidnummer därför hamna på fel ställe.

BFN anser att även kravet på att uppgifterna om att t.ex. företagets namn och organisationsnummer ska anges på varje sida i årsredovisningen kan ge problem vid elektroniskt upprättade årsredovisningar och vid digital inlämning av årsredovisningar. Punkt 3.6 har därför strukits.

Vad ingår i resultaträkningens post Råvaror och förnödenheter? – punkt 4.4

I uppställningsformen i punkt 4.4 med tillhörande kommentar framgår det vilka typer av kostnader som får redovisas i posten Råvaror och förnödenheter. Posten Råvaror och förnödenheter får bara användas av tillverkande företag och företag som har utgifter för legoarbeten och underentreprenader. Enligt kapitel 6 ska uppdragsutgifter för material i tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning och till fast pris redovisas i posten. Alla typer av tjänster omfattas inte av dessa regler och det kan finnas direkta kostnader i fastpris- och löpanderäkningsuppdrag som inte är material. Det är alltså inte möjligt att redovisa alla direkta kostnader i posten Råvaror och förnödenheter. Direkta kostnader som inte får redovisas i posten redovisas i stället i posten Övriga externa kostnader. Avsikten med reglerna är förenkling och tydlighet.

Reglerna innebär alltså en skillnad i vad som ingår i posten beroende på om det är ett tillverkande företag eller ett tjänsteproducerande företag som upprättar årsredovisningen. Det innebär också en skillnad mot en tillämpning av K3 och FAR:s RedR 1. BFN anser att det inte ska vara någon skillnad mellan regelverken. Nuvarande regler har därför utvidgats genom att rörliga direkta kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av

varor eller tjänster, med undantag av personalkostnader och avskrivningar, inkluderas i posten.

Redovisning av förhöjd leasingavgift – punkt 4.7

BFN har fått frågor om i vilken post en periodisering av en första förhöjd leasingavgift som avser längre period än tolv månader ska redovisas. BFN anser att en utgift som avser en förhöjd leasingavgift inte uppfyller villkoren för att klassificeras som en anläggningstillgång. Det har därför förtydligats i uppställningsformen i punkt 4.7 att utgift som avser en förhöjd leasingavgift ska redovisas i posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter.

Vad är ett tjänsteuppdrag? – punkt 6.8

Det har framförts synpunkter på att definitionen av tjänsteuppdrag i punkt 6.8 är otydlig. Punkten har därför kompletterats med förtydligande av vad som inte är tjänsteuppdrag på motsvarande sätt som för entreprenaduppdrag. De tjänster som inte är tjänsteuppdrag benämns standardiserade tjänster.

Redovisning av standardiserade tjänster har lagts till i punkt 6.26.

Fastställande av kostnader för fastprisuppdrag enligt huvudregeln – kommentaren till punkt 6.17 och 6.21

BFN har konstaterat att det är otydligt hur räkenskapsårets kostnad ska beräknas i fastprisuppdrag som redovisas enligt huvudregeln om färdigställandegraden beräknas på annat sätt än enligt punkt 6.17. Enligt punkt 6.17 ska färdigställandegraden normalt beräknas som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget.

Av kommentaren till punkt 6.17 framgår att räkenskapsårets kostnader ska *baseras på färdigställandegraden på balansdagen, minskade med tidigare räkenskapsårs redovisade kostnader för uppdraget*. Av kommentaren till punkt 6.21 framgår att under räkenskapsåret nedlagda *och eventuellt periodiserade utgifter* som hör till uppdraget ska redovisas som kostnader under respektive post. Enligt exempel 6 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden beräknas även kostnaderna utifrån färdigställandegraden.

Ovanstående kommentarer och exempel har strukits eftersom BFN anser att kostnaderna ska redovisas på samma sätt oavsett hur färdigställandegraden beräknas och att de inte ska periodiseras. Ändringen innebär att kostnaden alltid ska beräknas motsvara nedlagda uppdragskostnader samt eventuell kostnad för förlust (punkt 6.21).

Bruttoredovisning av fastprisuppdrag till alternativregeln – punkt 6.24

Det har ansetts oklart om skrivningarna i punkt 6.24 och 4.7 om ej avslutade tjänste- och entreprenaduppdrag som är uppdrag till fast pris och som redovisas enligt alternativregeln innebär att kvittning ska göras mellan aktiverade utgifter och fakturerade belopp för varje enskilt uppdrag (bruttoredovisning) eller om kvittning ska ske mellan samtliga nedlagda utgifter för alla uppdrag och samtliga fakturerade belopp och bara redovisa i en post i balansräkningen (netto-redovisning).

Nämnden anser att sådana uppdrag ska bruttoredovisas vilket har förtydligats i punkt 6.24.

Förtydligande om redovisning av prisjusteringar för hyra – punkterna 6.26 och 7.10

Under arbetet med det allmänna rådet om vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset (BFNAR 2020:1) framkom oklarheter i tolkningen av punkterna 6.26 och 7.10 vad gäller redovisning av rabatt eller prisjustering som lämnas eller erhålls under någon eller några månader. Innebär punkterna att rabatten ska fördelas över hela hyresavtalets längd eller över den period som rabatten avser?

Enligt BFNAR 2020:1 får rabatten redovisas i den period av räkenskapsåret som den är hänförlig till. BFN anser att detta av förenklingsskäl alltid ska gälla för prisjusteringar i K2 som görs efter det ursprungliga hyresavtalets tecknade vilket har förtydligats genom ett andra stycke i punkterna 6.26 och 7.10.

Redovisning av reklamannons – punkt 7.10

På grund av att annonsering i dag kan göras i många olika media och utifrån olika typer av avtal har reklamannons strukits ur tabellen i punkt 7.10.

Redovisning av uttag ur kapitalförsäkring – punkterna 8.4A och 11.13A

Det har påtalats att det saknas regler i K2 om hur uttag från kapitalförsäkringar ska redovisas. Det framgår endast i exempel 16 d. Kapitel 8 och 11 har därför kompletterats med regler som överensstämmer med exemplet, punkt 5.2 i RedU 14 och de Frågor och svar som finns på BFN:s webbplats.

Redovisning av inkråmsförvärv och tilläggsköpeskillning vid förvärv av andelar i ett företag – nytt avsnitt i kapitel 9 samt tillägg i punkt 9.3

K2 saknar regler om hur inkråmsförvärv ska redovisas samt om hur negativ goodwill som eventuellt uppkommer ska behandlas. Det saknas också regler om hur tilläggsköpeskillning i olika situationer ska redovisas.

Kapitel 9 har därför kompletterats med ett eget avsnitt om redovisning av inkråmsförvärv där det framgår att anskaffningsvärdet (köpeskillingen) för inkråmet fördelas på de tillgångar inklusive eventuell goodwill och skulder som ingår i förvärvet. Därmed uppkommer ingen negativ goodwill vilket BFN bedömer vara lämpligt eftersom K2 är ett förenklingsregelverk.

Punkt 9.3 har kompletterats med en bestämmelse om när tilläggsköpeskillning, både vid förvärv av inkråm och vid förvärv av andelar i ett företag, ska redovisas. Av 3 kap. 9 § ÅRL om avsättningar följer att en tilläggsköpeskillning ska redovisas som avsättning när den uppfyller villkoren i paragrafen. Motposten blir en tillgång. Eftersom det inte uppstår någon resultat effekt när en tilläggsköpeskillning redovisas som avsättning bedömer BFN att en förenklad redovisning är möjligt i K2. En tilläggsköpeskillning ska därför redovisas när beloppet är fastställt.

Redovisning av apportegendom – punkt 9.13

Det saknas bestämmelser om hur anskaffningsvärdet för en tillgång som tillförs företaget som apportegendom i samband med bolagsbildning eller nyemission ska bestämmas. I aktiebolagslagen regleras att värdet på apportegendom inte får sättas högre än det verkliga värdet för bolaget.

BFN anser att apportegendom ska redovisas på samma sätt som tillgångar som tillförs bolaget genom tillskott. Punkt 9.13 har därför kompletterats med apportegendom.

Punkt 9.13 hänvisar till punkterna 9.11 och 9.12. Hänvisningen innebär att anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som tillförs bolaget som apportegendom normalt är tillgångens marknadsvärde. BFN bedömer att marknadsvärdet för apportegendom normalt motsvarar betalningen för aktierna. Om marknadsvärdet är högre anser BFN att skillnaden redovisas som ett aktieägartillskott enligt punkt 15.5 om inget annat har avtalats, vilket har förtydligats i kommentaren till punkterna 9.13 och 15.5. Se även kommentaren under rubriken Överkursfond i kapitel 15.

Bidrag i form av elcertifikat – kommentaren till punkt 9.14

En fråga har ställts om hur erhållna elcertifikat ska redovisas. BFN anser att det ska vara möjligt att redovisa offentliga bidrag som utgår i form av elcertifikat och liknande tillgångar på samma sätt som enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen. Enligt skattereglerna för näringsbidrag (29 kap. 7 § IL) ska den del av lagret som anskaffats för bidrag inte räknas med när lagertillgångarna värderas. Av prop. 2004/05:33 s. 11 framgår att anskaffningsvärdet för en lagertillgång som erhålls i form av bidrag blir 0 kr. Beskattningen av elcertifikaten sker då först vid avyttring.

I punkt 9.14 har formuleringen anpassats till motsvarande bestämmelse i K3. Kommentaren har förtydligats vad gäller bidrag i form av elcertifikat.

En eller flera immateriella eller materiella anläggningstillgångar? – punkterna 10.2 och 10.5

En fråga har ställts om vad som avses med *en* anläggningstillgång i punkt 10.2 med tillhörande kommentar. Vad gäller till exempel vid förvärv av lastbil och släp?

Syftet med punkt 10.2 är förenkling och att klargöra att någon komponent-uppdelning av anläggningstillgångar inte ska göras. Punkten har dessutom utformats med utgångspunkt att vissa utgifter inte ska behöva redovisas som tillgång när detta är förenligt med skattereglerna om direktavdrag för inventarier av mindre värde.

BFN delar uppfattningen att punkten är otydlig. Punkterna 10.2 och 10.5 har därför omarbetats och kommentaren har kompletterats för att reglerna ska bli tydliga.

De föreslagna ändringarna kan göra att ett eventuellt förenklingssyfte för andra tillgångar än de som omfattas av skatteregeln om inventarier av mindre värde försvinner. Det finns dock fortfarande möjlighet till förenkling i vissa fall. I kapitel 4 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring finns regler för när flera tillgångar får redovisas i en post i anläggningsregistret.

Kapitel 10 – 4 kap. 12 § ÅRL om bestämd mängd och fast värde

Enligt 4 kap. 12 § får bl.a. materiella anläggningstillgångar som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde under vissa förutsättningar. I

kommentaren i K2 exemplifieras med klaffstolar för uthyrning som byts ut successivt. Det framgår inte hur redovisningen ska göras.

En fråga har ställt om en tillämpning av 4 kap. 12 § på anläggnings-tillgångar kan innebära att reglerna om räknenskapsenlig avskrivning vid beskattningen inte kan tillämpas. BFN avser att ställa den frågan till Skatteverket under remisstiden.

Hur ska förvärv av tomträtt tillsammans med byggnad redovisas? – punkt 10.11A

I dag finns inga separata regler om redovisning av tomträtt i K2. Förvärvas en tomträtt tillsammans med byggnad är grunden att anskaffningsvärdet fördelas mellan tomträtten (immateriell anläggningstillgång) och byggnaden (materiell anläggningstillgång).

Att åsätta ett värde på en tomträtt är komplext i och med att innehavaren av tomträtten betalar tomträttsavgäld. Värdet blir därmed beroende av såväl avgäldens nivå som av en relevant diskonteringsränta. Enligt en dom från HFD får hela ersättningen hänföras till anskaffningsvärdet för byggnaden vid beskattningen. BFN anser att den möjligheten även ska finnas i K2.

10.18 Utgifter för ombyggnad

Enligt andra stycket i punkt 10.18 ska utgifter för ombyggnad som dras av omedelbart vid inkomstbeskattningen enligt 19 kap. 2 § andra stycket IL kostnadsföras i redovisningen. Vid beskattningen får dessa utgifter dras av även om de redovisas som tillgång i redovisningen. En sådan hantering innebär dock att det uppstår en oredovisad uppskjuten skatt.

BFN har övervägt om bestämmelsen ska ändras till en ”får-regel” på grund av att en tillämpning skulle kunna innebära väsentliga fel i redovisningen. Nämnden anser dock att det är viktigt att reglerna av förenklingsskäl ligger nära skattereglerna och har inte gjort någon ändring.

Byte till att beakta tillgångens restvärde vid beräkning av avskrivning – punkterna 2.3 och 10.25.

Punkt 2.3 innebär att ett företag inte får byta till att ta hänsyn till restvärde vid beräkning av avskrivningsbart belopp för befintliga tillgångar. Nämnden anser att den möjligheten ska finnas för att det ska vara möjligt att byta till en mer rättvisande redovisning. Ett undantag för punkt 10.25 har därför lagts till i andra stycke i punkt 2.3 om att den nya metoden endast får tillämpas på nya transaktioner. Ändringen innebär att det blir tillåtet att byta både till och från metoden att beakta restvärde för befintliga tillgångar.

Enligt nuvarande lydelse av punkt 10.25 ska metoden med restvärde tillämpas på alla delposter av samma slag. För att göra det möjligt att införa restvärde för en befintlig tillgång utan att behöva införa restvärde för samtliga tillgångar i en delpost har kravet på att metoden ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag strukits. Ändringarna i punkt 2.3 och 10.25 innebär att det blir möjligt att byta metod till och från restvärde för en enskild tillgång.

Omrövning av avskrivningsplan – punkt 10.26

Enligt 10.26 ska en fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning har gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. BFN anser att det ska vara möjligt att tillämpa en regel som ger en bättre redovisning. Punkten har därför kompletterats med att en avskrivningsplan som har fastställts enligt förenklingsreglerna i punkterna 10.27, 10.28, 10.30 och 10.31 alltid får omprövas.

Avskrivningsmetod för Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar – kommentaren i kapitel 10

I kommentaren om avskrivningsmetod för Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar framgår att en av metoderna är progressiv avskrivning. Synpunkter har lämnats om att metoden bör tas bort vilket har gjorts.

Uppskrivning av byggnad och mark – punkterna 10.40 och 10.42

Det har ansetts oklart om reglerna om uppskrivning av byggnader och mark innebär att uppskrivning kan ske av mark och byggnad var för sig eller om det totala taxeringsvärdet för fastigheten ska beaktas vid en uppskrivning. Nämnden anser att uppskrivning kan ske av mark och byggnad var för sig. Punkterna har därför förtydligats.

Tidpunkten för redovisning av erhållna och lämnade aktieägartillskott – punkterna 15.5, 11.12 och 19.5

Enligt punkterna får ett aktieägartillskott, om utfästelsen erhålls respektive lämnas efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen är upprättad, redovisas på balansdagen i stället för när utfästelsen erhålls respektive lämnas. I kommentaren till punkt 15.5 framgår att bestämmelsen inte befriar aktiebolaget från skyldigheten att upprätta en kontrollbalansräkning enligt aktiebolagslagen (ABL).

Synpunkter har framfört om att detta är ett olyckligt undantag från de grundläggande reglerna och att frågan är känslig med koppling till reglerna om kapitalbrist i ABL.

Bestämmelserna är ett undantag från reglerna om händelser efter balansdagen. Med beaktande av det samt att bestämmelsen om erhållna aktieägartillskott inte påverkar företagets skyldighet att följa reglerna om kapitalbrist i ABL har denna möjlighet till redovisning tagits bort.

I samband med borttagandet har kommentaren till reglerna om händelser efter balansdagen i kapitel 2 kompletterats med ett exempel om kapitaltäckningsgaranti vid kapitalbrist.

Redovisat värdet på andelar i handelsbolag – punkterna 11.13 och 19.6

Enligt punkterna 11.13 och 19.6 ska det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, årligen ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat *enligt beskattningen*. Eftersom skattereglerna har ändrats finns inte längre behovet att redovisa resultatet enligt beskattningen. Punkterna har ändrats på så sätt att ” enligt beskattningen” har tagits bort.

Begagnade varor som köps in och förbättras – kommentaren till punkt 12.7

Det saknas specifika bestämmelser i K2, liksom i redovisningsnormgivningen i övrigt, för vad som ska eller får ingå i anskaffningsvärdet för begagnade varor som köps in och förbättras. Ska anskaffningsvärdet beräknas med utgångspunkt i ÅRL:s bestämmelser för förvärvade eller tillverkade tillgångar?

Nämnden anser att begagnade varor som köps in och förbättras utgör förvärvade varor. För att tydliggöra redovisningen har kommentaren till punkt 12.7 om anskaffningsvärdet för förvärvade varor kompletterats med den kommentar som finns till 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL i K3 som förebild. Kommentaren i K3 lyder: Utgifter för inköp, tillverkning samt andra utgifter för att bringa varorna till deras aktuella plats och skick ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager.

Redovisning av underavskrivningar – kommentaren till punkt 15.3

En fråga har ställts om underavskrivningar får bokföras. Med underavskrivningar avses att ett företag gör högre planenliga avskrivningar än vad som är skattemässigt tillåtet enligt regeln om räknenskapsenlig avskrivning. För att ha möjlighet att redovisa avskrivningar som motsvarar

de skattemässiga och behålla rätten till räkningsenlig avskrivning skulle det behövas en möjlighet att redovisa en intäkt (bokslutsdisposition) och en post i balansräkningen. Balansräkningsposten skulle kunna vara en tillgångspost eller posten Obeskattad reserver.

BFN bedömer att det inte är lämpligt att redovisa en tillgång och att det inte är förenligt med ÅRL att redovisa en negativ obeskattad reserv.

Kommentaren till punkt 15.3 har därför förtydligats med att det inte är möjligt att redovisa underavskrivningar. Ett företag som gör högre planenliga avskrivningar än vad som är skattemässigt tillåtet kan därmed förlora rätten till räkningsenlig avskrivning och får i ett sådant fall tillämpa restvärdeometoden vid beskattningen. BFN bedömer dock att det inte är så vanligt.

Avsättning för särskild löneskatt för vissa pensionsåtaganden – punkterna 16.17 och 16.18

Enligt första stycket i punkt 16.16 ska ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång tas upp till tillgångens redovisade värde. Enligt punkt 16.17 ska den särskilda löneskatten beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde. Det är vanligt att värdet på den företagsägda tillgången (normalt en kapitalförsäkring) ska täcka både pensionsåtagandet och den särskilda löneskatten. Det förekommer dock lösningar där värdet av den företagsägda tillgången inte ska täcka åtagandet för den särskilda löneskatten. I ett sådant fall blir avsättningen för den särskilda löneskatten för låg om tillgången har ökat i värde. Även vid en begränsad värdeökning kan en redovisning enligt punkt 16.17 vara oförenlig med väsentlighetsprincipen.

Punkt 16.17 har därför ändrats så att avsättning för särskild löneskatt på pensionsåtaganden som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång (kapitalförsäkring) i stället ska beräknas på tillgångens marknadsvärde på balansdagen om värdet är högre än pensionsåtagandets redovisade värde och om inte annat framgår av punkt 16.18.

BFN har övervägt om nuvarande lydelse ska behållas men utformas som en förenklingsregel, dvs. att den särskilda löneskatten som alternativt får redovisas på pensionsåtagandets redovisade värde. En förenklingsregel skulle innebära att företaget behöver bedöma om en tillämpning av regeln är förenlig med väsentlighetsprincipen. Särskild löneskatt på pensionskostnader omfattas inte av förenklingsregeln i punkt 16.6 om vilka avsättningar som inte behöver redovisas. BFN bedömer med bakgrund av detta och det faktum att pensionsåtagande även i små företag ofta uppgår till stora belopp, att en förenklingsregel inte ska införas.

Vad ska räknas in i semesterlöneskulden? – punkt 17.10

Enligt punkt 17.10 ska lagstadgade arbetsgivaravgifter men, av förenklings-skäl, inte avgifter enligt avtal ingå i semesterlöneskulden. Bestämmelsen är avsett att överensstämja med skattereglerna.

Synpunkter har framfört om att många tillämpare inte har sett detta som en förenkling. Punkten har därför kompletterats med att avtalade avgifter får ingå i semesterlöneskulden. Kommentaren har kompletterats med en erinran om att särskilda regler gäller vid beskattningen.

Ytterligare upplysningar om redovisningsprinciper – punkterna 18.4, 18.7A och 18.7B

Synpunkter har lämnats om att det bör ställas krav på att företaget i upplysningarna om redovisningsprinciper ska ange vilka förenklingsregler som det har tillämpat. Kapitel 18 har därför kompletterats med krav på ytterligare upplysningar.

Kapitel 20

Kapitel 20 är omarbetat och därmed inte ändringsmarkerat. De befintliga reglerna har i större eller mindre omfattning skrivits om. Den grundläggande innebörden av reglerna har dock i de flesta fall inte ändrats. Nya regler framgår av punktnummer med tillägg av en bokstav. Exempelen fyller inte längre någon funktion och har tagits bort.

Utgångspunkterna för omarbetningen av kapitlet är:

- De flesta företag som byter till att tillämpa K2 har tidigare tillämpat K3 (eller RFR 2). Reglerna bör därför motsvara reglerna i K3:s kapitel 35 Första gången detta allmänna råd tillämpas.
- Även en ideell förening som tillämpar reglerna om förenklat årsbokslut (K1) och företag som tillämpar K2/K3 Årsbokslut kan byta till att upprätta årsredovisning enligt K2. Det har beaktats.
- De poster som behöver justeras är därmed desamma som i nuvarande regler med några tillägg med koppling till reglerna i K3.
- Reglerna behöver inte vara så detaljerade som i nuvarande utformning utan kan vara mer generella.

Med nuvarande utformning gäller kapitlet första gången ett företag tillämpar K2. Det finns inga regler om vad som gäller om företaget en andra gång byter till K2. Eftersom korrigeringarna som ska göras vid ett byte till K2 avser tillgångar och skulder som inte längre får redovisas eller inte tidigare

har redovisats samt omvärdering av vissa tillgångar, behövs motsvarande regler även andra gången ett företag byter till att tillämpa K2.

Enligt nuvarande utformning av kapitlet ska företag som väljer att inte räkna om jämförelsetalen lämnas årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga till årsredovisningen. Detta förfarande försvårar digital inlämning. Ett företag som överför sin årsredovisning elektroniskt till registreringsmyndigheten ska därför i stället, i noten om redovisningsprinciper, hänvisa till balansräkningen och resultaträkningen i föregående års årsredovisning.

Redovisning av optioner

K2 innehåller inga specifika regler om redovisning av olika typer av optioner. I några kommentarer nämns optioner, men kommentarerna är otydliga och inte fullständiga. Dessa kommentarer har därför strukits.

Det saknas idag regler om redovisning av optioner motsvarande FAR:s RedR 7 Redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte redovisas till verkligt värde.

(Rekommendationen upphävdes i samband med att K3 beslutades.) Behovet av regler i K2 om hur optioner ska redovisas bedöms dock vara litet efter den ändring som föreslås när det gäller kretsen av företag som får tillämpa regelverket.