

Bilaga 1 – Sammanställning av föreslagna ändringar i K3

Kapitel 1 Tillämpning

Punkt 1.3

Förslag: Punkt 1.3 och tillhörande kommentar justeras så att det framgår av punkten att ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad enligt den definition som anges i 1 kap. 4 b § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, inte ska tillämpa det allmänna rådet.

Motivering: Svenska företag noterade utomlands (inom EU) som inte är moderföretag ska enligt K3:s tillämpningsbestämmelser följa K3 men enligt BFNAR 2012:3 (punkt 2 sista stycket) ska de följa RFR 2.

Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:3) om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering punkt 2 har följande lydelse.

Ett företag som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska i sin årsredovisning tillämpa Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2 Redovisning för juridiska personer.

Första stycket gäller även ett företag som med stöd av 7 kap. 33 § årsredovisningslagen (1995:1554) har valt att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad enligt den definition som anges i 1 kap. 4 b § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, ska i sin årsredovisning tillämpa RFR 2.

Punkt 1.3 justeras därför för att vara förenlig med BFNAR 2012:3.

Kapitel 3 Utformningen av de finansiella rapporterna och förvaltningsberättelsens innehåll

Punkt 3.5

Förslag: Undantag ska göras i punkten 3.5 så att jämförelsetal inte behöver lämnas i noten om resultatdisposition enligt 5 kap. 35 § ÅRL.

Motivering: I punkt 3.5 står det att jämförelsetal ska lämnas till samtliga noter förutom till redovisningsprinciperna. Även notupplysningen enligt 5

kap. 35 § ÅRL omfattas därmed av kravet i punkt 3.5 att lämna jämförelsetal i samtliga noter.

Enligt 5 kap. 35 § ÅRL ska större företag lämna en upplysning i not om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om dispositionen. Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska även upplysa om styrelsens förslag till vinst- eller förlustdispositioner i förvaltningsberättelsen, vilket följer av 6 kap. 2 § ÅRL. Något krav på jämförelsetal när upplysningen avseende förslag till vinst- eller förlustdispositioner endast lämnas i förvaltningsberättelsen finns inte. Något behov av att lämna jämförelsetal till noten om förslaget till vinstdisposition har inte identifierats utan är en konsekvens av den utökade skyldigheten att lämna upplysning om utdelning i not.

Punkt 3.6

Förslag: I punkten görs en redaktionell ändring i 3.6 a.

Motivering: Ny lag om företagsnamn (2018:1653) trädde ikraft 1 jan 2019. Termen ”firma” för företagets namn är utmönstrat genom den nya lagen och i stället används ”företagsnamn”. Ändringar har i samband med den nya lagen om företagsnamn gjorts i associationsrättsliga lagar vad gäller användningen av ”firma” som bytts ut till ”företagsnamn”. Nämnden ändrar därför namn till företagsnamn i 3.6 a.

Punkt 3.7

Förslag: Punkt 3.7 ändras på så sätt att upplysning i förvaltningsberättelsen om ägare som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget utgår.

Motivering: Sedan flera decennier tillbaka har det enligt BFN:s normgivning varit önskvärt att företag i förvaltningsberättelsen upplyser om ägare som har mer än 10 procent av antalet andelar eller rösterna i företaget. Motivet för detta var att upplysningar om ägarstrukturen och väsentliga förändringar i denna skulle kunna bidra till att komplettera bilden av ett företag samt att större bolag och koncerner lämnade sådan information i sina årsredovisningar. Inget motsvarande upplysningskrav finns i IFRS för SME eller IFRS.

Frågan om upplysning om ägare ska lämnas i förvaltningsberättelsen enligt punkt 3.7 e eller inte aktualiserades på grund av att fråga ställdes till BFN om upplysningen skulle kunna utelämnas om ett moderföretag bedömer att information om sitt ägande i ett intresseföretag bör utelämnas med stöd av 5

kap. 30 § ÅRL – allvarlig skada för intressebolaget, kan då det aktuella intresseföretaget utelämna information om att det ägs av det stora företaget, trots att det ska lämna upplysningen enligt punkt 3.7 e)?

Enligt 5 kap. 29 § första stycket ÅRL ska ett större företag som har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag bland annat lämna upplysningar om

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företags ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företags balansräkning.

Enligt 5 kap. 30 § första stycket ÅRL får en upplysning enligt 29 § utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Punkt 3.7 saknar undantag. Upplysning om ägare som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget ska lämnas även om ägarföretaget har fått ett medgivande om undantag av Bolagsverket i enlighet med 5 kap. 30 § ÅRL. Detta kan verka orimligt och vara ett problem för berörda företag.

Det finns tre villkor i 5 kap. 30 § ÅRL som ska vara uppfyllda för att undantaget i bestämmelsen ska gälla. Förutom allvarlig skada är ett villkor att Bolagsverket medger att upplysningen utelämnas och det tredje villkoret är att noterna innehåller information om utelämnandet.

I förarbetena anges inte närmare vad som kan utgöra allvarlig skada, men som exempel nämns att en öppen redovisning av aktier och andelar i intresseföretag skulle kunna leda till konkurrensnackdelar för de berörda företagen. För att bestämmelsen inte ska kunna missbrukas har den förenats med ett krav på medgivande (se prop. 1995/96:10 del II s. 123).

När Bolagsverket, som ska lämna medgivande, får in en ansökan om medgivande ska företaget motivera sin ansökan bl.a. genom att beskriva vilka omständigheter som gör att det bedömer att upplysningen skulle medföra allvarlig skada. Bolagsverket prövar bolagets ansökan innan ett eventuellt medgivande ges. Om ägarbolaget har erhållit ett medgivande bör

det kunna göras gällande för att upplysningen om ägare enligt punkt 3.7 e ska få utelämnas.

Dock verkar problemet inte vara särskilt vanligt förekommande. Enligt uppgift har Bolagsverket endast fått in två ansökningar om undantag de senaste 10 åren, varav en ansökan återkallades. I det andra fallet nekades medgivande på grund av att bolaget inte kommit in med underlag till styrkande av behovet av undantag.

I stället för att kravet på att lämna upplysning enligt 3.7 e helt utgår ur punkten skulle en annan lösning kunna vara att ett undantag skrivs in i punkten för de fall ägarföretaget fått medgivande från Bolagsverket att utelämna upplysningen. Nämnden har dock valt att upplysningskravet kan utgå helt ur punkten.

Av 6 kap. 2 a § ÅRL framgår att ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES bland annat ska lämna upplysning i förvaltningsberättelsen om direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget.

Bestämmelsen i ÅRL infördes i ÅRL via prop. 2005/06:140 Offentliga uppköpserbudanden på aktiemarknaden. Av motiven framgår att införandet var påkallat av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/25/EG av den 21 april 2004 om uppköpserbudanden.

Direktivet gäller uppköpserbudanden avseende bolag med aktier upptagna till handel på en reglerad marknad i en eller flera medlemsstater. Direktivet syftar till en minimiharmonisering. Det står således medlemsstaterna fritt att ha mer långtgående regler än de som följer av direktivet.

Bestämmelsen i 6 kap. 2 a § ÅRL (och motsvarande lagar för finansiella företag) är utformad för att implementera bestämmelsen artikel 10 och syftar således till att berörda företag ska lämna upplysningar om förhållanden som kan påverka möjligheterna att ta över bolaget genom ett offentligt uppköpserbudande avseende aktierna i bolaget.

Eftersom lagstiftaren begränsat tillämpningsområdet för bestämmelsen i ÅRL trots att det var möjligt att utöka tillämpningsområdet till andra företag än de som anges i bestämmelsen anser nämnden att kravet att informera om ägare som innehar mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget enligt punkt 3.7 e kan utgå.

Kommentaren till punkt 3.7

Förslag: Under avsnittet ”Speciella omständigheter”, läggs rättelse av fel till i listan.

Motivering: Av punkt 3.7 d framgår att företagets förvaltningsberättelse ska innehålla upplysningar om speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. I kommentaren till punkten anges en exemplifierande uppräkningslista av speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget.

De exempel som nämns är

- leasing av anläggningstillgångar,
- offentliga bidrag, samt
- förekomsten av fordringar och skulder i utländsk valuta.

Ytterligare exempel på speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget är rättelse av fel från ett tidigare år. Kommentaren kompletteras därför med detta exempel.

**Ny kommentar till lagtextruta 7 kap. 31 c § första och andra stycket
ÅRL**

Förslag: Nämnden föreslår att 7 kap. 31 c § tredje stycket återges i kommentartext och att det anges att bestämmelsens tredje stycke inte ska tillämpas av K3-företag.

Motivering: 7 kap. 31 c § ÅRL har kompletterats med ett tredje stycke. Bestämmelsen träffar inte de företag som tillämpar K3. Nämnden anser ändå att det finns skäl att återge det nya stycket i kommentartexten och att förtydliga att tredje stycket inte gäller K3-företag.

Lagtext 2 kap. 1 § ÅRL och tillhörande kommentar

Förslag: ”eller en bostadsrättsförening” läggs till i andra stycket i lagtexten och kommentaren följdändras.

Motivering: Ändringen följer av ny lagtext i 2 kap. 1 § andra stycket, se SFS 2022:1028.

Kapitel 5 Resultaträkningen**Ny rubrik, ny punkt 5.4 och flytt av kommentar under bilaga 2**

Förslag: Ny punkt införs som anger att utgifter som är hänförliga till tillverkning av varor eller anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i en kostnadsslagsindelad resultaträkning.

Kommentaren till bilaga 2 där detta framgår flyttas i vägledningen så att den ligger i anslutning till punkten.

Motivering: Enligt nämndens bedömning ska utgifter för egen tillverkning av varor och produktion av anläggningstillgångar bruttoredo visas i en kostnadsslagsindelad resultaträkning.

I nuvarande K3 är detta inte tydligt reglerat och frågor om detta har ställts till nämnden. Detta framgår dock redan idag av vägledningen i kommentaren till bilaga 2 ÅRL. I kommentaren till bilaga 2 ÅRL anges följande.

Väljer ett företag att presentera sin resultaträkning enligt bilaga 2 till ÅRL (kostnadsslagsindelad resultaträkning), redovisas årets förändring av redovisat värde av varor under tillverkning och egentillverkade färdiga varor i posten Förändring av varulager. I posten Aktiverat arbete för egen räkning redovisas de utgifter som under räkenskapsåret lagts ned på egenproducerade anläggningstillgångar.

Årets utgifter för produktion av varor under tillverkning, egentillverkade färdiga varor och egenproducerade anläggningstillgångar redovisas som kostnader fördelade på kostnadsslag.

K3 kompletteras därför med ett allmänt råd om att utgifter som är hänförliga till tillverkning av varor eller anläggningstillgångar ska bruttoredo visas i en kostnadsslagsindelad resultaträkning. Skälen för detta är bland annat att en fullständig bruttoredo visning ger en bättre jämförelse mellan olika företag. Frågan om tillverkning har skett genom egen personal eller inköp av tjänster är av underordnad betydelse när värdet ska fastställas. Detta utgör en ändrad praxis jämfört med tidigare normgivning.

Kommentaren under bilaga 2 flyttas från att ligga under bilagan till att ligga efter punkt 5.4.

Kapitel 7 Kassaflödesanalys

Punkterna 7.1, 7.4 och 7.21

Förslag: Punkt 7.4 som innehåller en definition av likvida medel kompletteras med ett nytt stycke så att det framgår att en andel av medel på ett koncernkonto får behandlas som likvida medel i underkoncern och juridisk person. Genom denna komplettering kan rubriken närmast före punkt 7.21, punkt 7.21 och tredje stycket i punkt 7.1 utgå. Kommentaren under punkt 7.4 om redovisning i juridisk person ska också utgå.

Motivering: I punkt 7.21 finns en särskild regel för redovisning i juridisk person som innebär att företagens andel av medel på ett koncernkonto får anses som likvida medel i juridisk person. För att förtydliga att detta även gäller för underkoncerner, föreslår nämnden att en regel med denna innebörd flyttas till punkten 7.4. Då det inte är tvingande att redovisa en andel av medel på koncernkonto i underkoncern eller juridisk person ändras detta i punkten så att det framgår att en andel av likvida medel får behandlas som likvida medel.

Kommentaren till punkt 7.1

Förslag: Bostadsrättsföreningar läggs till i kommentaren.

Motivering: Ändringen följer av ny lagtext i 2 kap. 1 § andra stycket, se SFS 2022:1028.

Kapitel 9 Koncernredovisning och andelar i dotterföretag

Lagtext 7 kap. 2 § ÅRL

Förslag: Uppdatering av lagtexten.

Motivering: Ändringarna följer av SFS 2021:1216.

Punkt 9.9

Förslag: Punkt 9.9 andra stycket utgår ur punkten så att det som anges i första stycket om att det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, årligen ska ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företagens andel av handelsbolagets redovisade resultat gäller utan undantag. Möjligheten att justera värdet med det skattemässiga resultatet som underlag utgår därmed. (Motsvarande ändring föreslås även i punkterna 14.12 och 15.16)

Motivering: Andra stycket i punkten syftar till att förenkla för företagen att redovisa skattemässig kapitalvinst eller kapitalförlust vid avyttring av andelarna. Punkten ska tillämpas vid redovisning av andelar i dotterföretag. Enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen beskattas inte juridisk person vid en avyttring. Någon anledning att justera det redovisade värdet med det skattepliktiga resultatet saknas därför.

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

Punkt 10.11

Förslag: Begreppet avgavs utmönstras ur punkten och ersätts av begreppet upprättades.

Motivering: I punkten används begreppet avgavs. Begreppet avgavs har utmönstrats ur regelverket genom BFNAR 2021:3.

Kommentaren till punkt 10.11

Förslag: Kommentaren till punkt 10.11 kompletteras med den information som framgår av brevsvaret om rättelse av fel efter byte från K2 till K3 som nämnden beslutade den 10 september 2021. I kommentaren klargörs att om det föreligger fel i redovisningen visst räkenskapsår bedöms enligt de redovisningsregler som tillämpades det räkenskapsåret som det eventuella felet gjordes. Har företaget därefter övergått till att upprätta årsredovisningen med tillämpning av K3 hanteras rättelsen enligt reglerna om rättelse av fel i kapitel 10. Samt att detta gäller även om felet upptäcks i samband med övergången.

Motivering: Det finns en ambition att arbeta in brevsvaren i respektive vägledning i samband med större uppdateringar och så långt det är möjligt. Detta stöds även av flera av de som svarade på BFN:s förfrågan inför utvärderingen.

Sammanfattningsvis har BFN lämnat följande svar:

Rättelse av fel efter byte från K2 till K3 görs enligt reglerna om rättelse i kapitel 10 i K3.

Frågan om det föreligger fel i redovisningen ett visst räkenskapsår bedöms enligt de redovisningsregler som tillämpades det räkenskapsåret som det eventuella felet gjordes.

Efter byte från K2 till K3 innebär det ovanstående att fel ett räkenskapsår då K2 tillämpades hanteras enligt reglerna om rättelse av fel i kapitel 10 i K3, men bedömningen om det föreligger ett fel görs utifrån tillämpliga regler i K2.

Punkt 10.12 och kommentaren till punkt 10.13

Förslag: Ett nytt stycke, som anger att ett mindre företag får rätta fel genom att räkna om de ingående balanserna i stället för att räkna om

jämförelsetalen, läggs till i punkten. Kommentaren till punkt 10.13 andra stycket utgår.

Motivering: I kommentaren till punkt 10.13 anges att ett mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten. Bestämmelsen i ÅRL anger hur redovisning ska göras när ett företag har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter. Punkt 10.13 anger vilka notupplysningar ett större företag ska lämna vid rättelse av fel. Kommentaren till punkten har uppfattats som otydlig och det kan diskuteras vad som avses med skrivningen. Även om avsikten med kommentaren kan antas vara att ett mindre företag som tillämpar K3 inte behöver räkna om jämförelsetal vid rättelse av fel är detta inte tydligt reglerat genom kommentaren.

Punkten 10.12 innehåller inget undantag för mindre företag från att rätta fel enligt punkten. Ordalydelsen av bestämmelsen i 3 kap. 5 § ÅRL synes inte heller omfatta rättelser av fel. Enligt bestämmelsen ska ett företag som har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, räkna om posterna för det närmast föregående räkenskapsåret eller ändra på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt. Detta gäller dock inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna.

Om ett mindre företag ska ha möjlighet att rätta ett fel på annat sätt än som anges i punkten 10.12 bör ett sådant undantag bestämmas i ett allmänt råd. Detta görs genom ett tillägg i punkten. Kommentaren till punkt 10.13 är otydlig och kan efter tillägget i punkt 10.12 tas bort.

Punkt 10.14, ny punkt och kommentar

Förslag: En ny punkt om att ett mindre företag som med stöd av punkt 10.12 tredje stycket inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten.

I kommentar till punkten ges vägledning om på vilken nivå upplysningen kan lämnas.

Motivering: Punkten innebär att det allmänna rådet ställer krav på upplysning som går utöver vad som anges i ÅRL. Det finns enligt uttalanden i propositionen inte någon möjlighet att ha ytterligare upplysningskrav på nationell nivå än som framgår av

redovisningsdirektivet¹, se prop. 2015/16:3 s. 154. Redovisningsdirektivet ger emellertid staterna rätt att ställa krav på upplysning om jämförelsetalen inte är jämförbara, se artikel 9.5. Enligt artikeln ska varje fall av bristande jämförbarhet och eventuella justeringar av beloppen redovisas, med förklaringar, i noterna till den finansiella rapporten. Det finns anledning att anta att jämförelsetalen för ett mindre företag som väljer att inte räkna om dessa vid rättelse av fel inte kommer vara jämförbara och upplysning om detta ska därför lämnas i not.

I kommentaren till punkten anges att upplysningen kan lämnas på en övergripande nivå och beskriva felet samt vilken effekt (positiv eller negativ) rättelsen har på företagets resultat och ställning. Motsvarande kommentar finns till punkt 10.7 för mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen och som därför ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten.

Kapitel 11 Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

Kommentaren till punkt 11.60

Förslag: Nämnden föreslår att den andra meningen i kommentartexten till punkt 11.60 stryks.

Motivering: I kapitel 11 och 12 i K3 finns bestämmelser om redovisning av finansiella instrument. Kapitel 11 tillämpas om värdering av finansiella instrument görs utifrån anskaffningsvärde. Kapitel 12 tillämpas om värdering görs utifrån 4 kap. 14 a-e §§ i ÅRL, dvs. till verkligt värde. Det finns bestämmelser om säkringsredovisning i bägge kapitlen. Om företaget tillämpar bestämmelserna om säkringsredovisning enligt kapitel 11 och säkringsredovisningen upphör, redovisas effekterna av detta enligt punkt 11.60 i resultaträkningen.

Nämnden har uppmärksammat på att kommentaren till punkt 11.60 som anger att om det förelåg en helt effektiv säkring vid den tidpunkt då säkringsredovisningen upphör, blir resultateffekten noll inte stämmer i alla situationer, t.ex. när säkringsredovisningen upphör i förtid.

Ett företag kan skydda sig mot värdeförändringar på tillgångar och skulder som beror t.ex. på ändrade valutakurser och räntor genom att ta en motsatt position i ett finansiellt instrument, ett säkringsinstrument. Tanken är att en

¹ 1 Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

värdeförändring på den tillgång, skuld eller kassaflöde som ska skyddas, d.v.s. den säkrade posten, ska motsvaras av en lika stor motsatt värdeförändring på säkringsinstrumentet. Förändringar i värdena på de två posterna kommer därmed att ta ut varandra. För att redovisningen ska kunna återspegla innebörden av transaktionen på ett rättvisande sätt är det nödvändigt att säkringsinstrumentet och den säkrade posten, om denna redovisas i balansräkningen, värderas enligt samma principer så att det redovisade nettoresultatet inte påverkas. Reglerna i kapitel 11 om säkringsredovisning innebär att ett företag inte omvärderar en säkrad tillgång eller skuld om värdeförändringen motsvaras av en motsatt värdeförändring på säkringsinstrumentet. Värdeförändringar på den säkrade posten som är hänförliga till andra, ej säkrade risker ska däremot redovisas enligt de ordinarie principer som gäller för redovisning av tillgångar och skulder.

Om ett säkringsinstrument avvecklas ska enligt punkt 11.58 säkringsredovisningen upphöra. Enligt punkt 11.60 ska då säkringsredovisningen upphöra säkringsinstrumentet och den säkrade posten redovisas och värderas enligt de grundläggande reglerna för respektive transaktion/post. I kommentaren till punkt 11.60 står att om ett perfekt säkringsförhållande föreligger, blir resultateffekten noll. Som angetts ovan stämmer det inte i alla lägen.

Företaget ska varje balansdag bedöma om säkringsförhållandet kvarstår och om säkringen fortfarande är effektiv utifrån företagets riskhanteringsstrategi.

Punkterna och de tillhörande kommentarerna har följande lydelse.

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.

Kommentar

Ett företag får inte avbryta säkringsredovisningen om inte något av villkoren i punkt 11.58 är uppfyllda.

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.

Kommentar

Resultateffekterna får nettoredovisas i resultaträkningen. Förelåg en helt effektiv säkring vid den tidpunkt då säkringsredovisningen upphör, blir resultateffekten noll.

Nämndens bedömning är följande.

Utgångspunkten för reglerna i kapitel 11 är värdering till anskaffningsvärde. Syftet med bestämmelsen i kapitel 11 punkt 11.60 om redovisning vid upphörande av säkringsredovisning är en förenkling jämfört med reglerna i kapitel 12 och IFRS. Av andra stycket i punkten framgår att resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen.

I kapitel 11 i K3 har nämnden valt att periodisering inte ska göras när säkringsredovisningen upphör utan resultateffekterna redovisas i resultaträkningen direkt.

FAR har frågat om BFN avser att det ska vara möjligt att redovisa omedelbara effekter i resultaträkningen av en effektiv säkringsrelation i syfte att styra resultatet mellan åren.

Det bör i detta sammanhang noteras att säkringsredovisningen får upphöra endast om förutsättningarna för detta föreligger enligt punkt 11.58. Om säkringsredovisningen upphör till exempel på grund av att säkringsinstrumentet realiseras, så det är inte enbart en redovisningsmässig effekt som skapats.

Nämndens uppfattning är att bestämmelserna i kapitel 11 är ändamålsenliga och avsedda att förenkla för företagen. Nämnden delar FAR:s bedömning att kommentaren till punkt 11.60 inte stämmer i alla lägen. Nämnden föreslår därför att den andra meningen i kommentartexten till punkt 11.60 stryks.

Kapitel 14 Intresseföretag

Punkt 14.1

Förslag: Andra stycket i punkt 14.1 justeras så att det framgår att punkterna 14.2–14.11 ska tillämpas i koncernredovisningen.

Motivering: Vilka punkter som ska tillämpas i koncernredovisningen framgår av att dessa är placerade under rubriken Koncernredovisningen. I punkt 14.1 anges enligt nuvarande lydelse endast att punkterna 14.4–14.11 ska tillämpas i koncernredovisningen. För att det ska vara tydligt att även punkterna 14.2 och 14.3 endast avser koncernredovisningen bör detta framgå av punkt 14.1.

Punkt 14.12

Förslag: Punkt 14.12 andra stycket utgår ur punkten så att det som anges i första stycket om att det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, årligen ska ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företags andel av handelsbolagets redovisade resultat gäller utan undantag. Möjligheten att justera värdet med det skattemässiga resultatet som underlag utgår därmed. (Motsvarande ändring föreslås även i punkterna 9.9 och 15.16)

Motivering: Se ovan punkt 9.9.

Kapitel 15 Joint venture

Punkt 15.16

Förslag: Punkt 15.6 andra stycket utgår ur punkten så att det som anges i första stycket om att det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, årligen ska ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företags andel av handelsbolagets redovisade resultat gäller utan undantag. Möjligheten att justera värdet med det skattemässiga resultatet som underlag utgår därmed. (Motsvarande ändring föreslås även i punkterna 9.9 och 14.12)

Motivering: Se punkt 9.9.

Kapitel 17 Materiella anläggningstillgångar

Kommentaren till punkt 17.7

Förslag: Kommentaren till punkt 17.7 justeras så att det framgår att uppräkningsav vilka utgifter som kan ingå i anskaffningsvärdet är

exempel och inte uttömmande samt görs ett tillägg i uppräkningsav
exempel med stämpelskatt vid förvärv.

Motivering: Justeringen görs för att göra tydligt att uppräkningsav
kommentaren inte är uttömmande och efter önskemål om att det ska framgå
att stämpelskatt för lagfart kan ingå i anskaffningsvärdet.

Kapitel 19 Rörelseförvärv och goodwill

Punkt 19.8

Förslag: Tidsbegränsningen om tolv månader för när tilläggsköpeskillning
ska beaktas vid bestämmande av anskaffningsvärdet vid ett rörelseförvärv
tas bort. Vidare införs förtydliganden i kommentaren till punkten hur den
efterföljande värderingen ska göras. (En följdändring sker även i punkt
21.12, vilket kommenteras ytterligare nedan)

Av kommentaren ska framgå att avsättning för tilläggsköpeskillning ska
göras med eventuella valutadifferenser utan att valutakursförändringarna
redovisas i resultaträkningen under tiden som tilläggsköpeskillningen ännu
inte är fastställd. Räntekomponenter ska dock alltid redovisas i
resultaträkningen.

Motivering: Grundläggande bestämmelser för bestämmande av
anskaffningsvärde finns i 4 kap. 3 § ÅRL. Enligt första och andra stycket i
bestämmelsen ska anskaffningsvärdet tas upp till belopp som motsvarar
utgifterna för tillgångens förvärv. I anskaffningsvärdet för en förvärvat
tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till
förvärvet räknas in. Tilläggsköpeskillning som utgår vid rörelseförvärv ingår
i utgifterna för tillgångens förvärv och är en del av inköpspriset.

I kapitel 19 Rörelseförvärv och goodwill finns i punkt 19.8 bestämmelser
om justering av köpeskillningen vid rörelseförvärv. Om det vid
förvärvstidpunkten är sannolikt att köpeskillningen kommer att justeras vid
en senare tidpunkt och beloppet kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt ska
beloppet ingå i det beräknade slutliga anskaffningsvärdet. Enligt punkten
ska anskaffningsvärdet justeras på balansdagen och när den slutliga
köpeskillningen fastställts. Justering får dock inte göras senare än ett år efter
förvärvstidpunkten.

Anskaffningsvärdet ska bestämmas enligt punkt 19.7 första stycket. Enligt
punkt 19.7 c ska belopp enligt punkt 19.8 ingå vid beräkning av
anskaffningsvärdet. Det har uppfattats som ologiskt att det finns en
tidsbegränsning i punkten för att avgöra om tilläggsköpeskillning ska ingå i
anskaffningsvärdet eller inte. Någon motsvarande begränsning till tolv

månader finns inte heller i IFRS för SMEs. Begränsningen i punkt 19.8 till ett år för justering av anskaffningsvärdet ska därför tas bort.

Nämndens kansli har under den pågående utvärderingen fått frågor om den efterföljande värderingen av tilläggslöpeskillingen och hur värdeförändringar ska redovisas. Kommentaren till punkten har därför kompletterats med tillägg för vägledning avseende den efterföljande värderingen.

Enligt 3 kap. 9 § ÅRL ska sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias redovisas som avsättningar. En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp. En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, se 4 kap. 15 a § ÅRL. Enligt nämndens bedömning ska ett avtal om tilläggsköpeskillning redovisas som avsättning så länge tilläggsköpeskillingen inte är fastställd eller fastställbar. När tilläggsköpeskillingen är fastställd eller fastställbar redovisas en skuld.

I K3 finns vägledning för redovisning av avsättningar i kapitel 21 om avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar.

Anskaffningsvärde

Enligt punkt 21.12 ska en avsättning omprövas varje balansdag och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen. Enligt andra stycket i punkten ska varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggningstillgångar.

Detta innebär att justeringar avseende avsättning för tilläggsköpeskillning enligt nuvarande regler ska redovisas i resultaträkningen.

Nämnden anser att justering av avsättningens storlek ska redovisas mot anskaffningsvärdet så länge tilläggsköpeskillingen inte är fastställd eller fastställbar och anskaffningsvärdet bestäms slutligt först när tilläggsköpeskillingen är fastställd. När avsättningen för tilläggsköpeskillingen omprövas och justeras på balansdagen enligt punkt 21.12 bör därför avsättningen för tilläggsköpeskillingen redovisas mot anskaffningsvärdet enligt punkt 19.7. Punkt 21.12 behöver därför kompletteras med ett undantag för justering av tilläggsköpeskillning och

anskaffningsvärdet enligt punkt 19.7 (och 19.8). Detta föranleder en justering i punkten 21.12 på så sätt att andra stycket kompletteras med ett undantag för tilläggsköpeskillning som ska redovisas som anskaffningsvärde enligt punkt 19.7.

Ränta

Enligt punkt 21.9 ska avsättningen redovisas till nuvärdet av de framtida betalningar som krävs för att reglera förpliktelsen, om effekten av när i tiden betalningen sker är väsentlig. En förändring av det redovisade värdet på en avsättning till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig ska redovisas som en räntekostnad (punkt 21.13). Enligt nämndens bedömning ska ränteeffekter som belöper på tilläggsköpeskillingen alltid redovisas i resultaträkningen. Detta följer även av punkterna 21.9 och 21.13.

Valutaeffekter

Enligt punkt 30.6 ska valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster 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 ÅRL. Punkterna 30.9–30.11 tillämpas inte på tilläggsköpeskillingen.

Enligt punkt 30.5 är monetära poster kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.

Tilläggsköpeskillingen är inte en monetär post så länge denna inte är fastställd eller fastställbar. När tilläggsköpeskillingen är fastställbar är det en monetär post som omfattas av punkt 30.6 och valutakursdifferenser ska därefter redovisas i resultaträkningen.

När tilläggsköpeskillingen är fastställd eller fastställbar redovisas en skuld. Därefter påverkas inte anskaffningsvärdet av valutadifferenser. När skulden är fastställd eller fastställbar redovisas valutakursförändringar enligt punkt 30.6 i resultaträkningen.

Konsekvenser av justerad köpeskillning och anskaffningsvärde

Tidsgränsen i punkt 19.8 om tolv månader ska tas bort. Det innebär att företagen behöver hantera förändringar av goodwill som ska skrivas av över nyttjandeperioden (fem år enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL). Ju längre tid

som förflyter från förvärvstidpunkten minskar effekten av att redovisa tilläggsköpeskillingen mot goodwill i balansräkningen.

Goodwill ska skrivas av från förvärvstidpunkten oavsett när i tiden tilläggsköpeskillingen fastställs. Det innebär att tilläggsköpeskilling som fastställs det femte året efter förvärvstidpunkten ska skrivas av med hela beloppet.

Kommentaren till punkt 19.14

Kommentaren till punkt 19.14 om avskrivning av goodwill justeras för att anpassas efter bestämmelserna i 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL efter ändringen genom SFS 2015:813.

Kapitel 21 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar,

Punkt 21.12

Förslag: Punkt 21.12 kompletteras med ett undantag för justering av tilläggsköpeskilling och anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 första stycket c.

Motivering: Enligt punkt 21.12 ska en avsättning omprövas varje balansdag och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen. Enligt andra stycket i punkten ska varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggningstillgångar.

Detta innebär att justeringar avseende avsättning för tilläggsköpeskilling enligt nuvarande regler ska redovisas i resultaträkningen.

Nämnden anser att justering av avsättningens storlek ska redovisas mot anskaffningsvärdet så länge tilläggsköpeskillingen inte är fastställd eller fastställbar och anskaffningsvärdet bestäms slutligt först när tilläggsköpeskillingen är fastställd. När avsättningen för tilläggsköpeskillingen omprövas och justeras på balansdagen enligt punkt 21.12 bör därför avsättningen för tilläggsköpeskillingen redovisas mot anskaffningsvärdet enligt punkt 19.7. Punkt 21.12 kompletteras därför med ett undantag för justering av tilläggsköpeskilling och anskaffningsvärdet enligt punkt 19.7 (och 19.8).

Kommentaren till punkt 21.15

Förslag: I kommentaren förtydligas att en förutsättning för att redovisa en tillgång är att kriterierna för en tillgång enligt punkt 2.12 och 2.18 ska vara uppfyllda.

Motivering: I punkt 21.15 anges att 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.

I kommentaren till punkten anges att ett företag inte ska redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen och att i vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Noter om eventualtillgångar).

Kommentaren till punkten har kompletterats med kommentar om att eventualtillgångar ska bedömas fortlöpande för att säkerställa att förändringar återges i de finansiella rapporterna. När kriterierna för att redovisa en tillgång enligt punkterna 2.12 respektive 2.18 är uppfyllda redovisas en tillgång. Nämnden anser att bedömningen ska göras utifrån samma grunder som för tillgångar generellt även om bedömningen tidigare varit eventualtillgång (som inte får redovisas som tillgång i balansräkningen).

I kommentaren förtydligas således att en förutsättning för att redovisa tillgång är att kriterierna för tillgång enligt punkt 2.12 och 2.18 ska vara uppfyllda. Enligt definitionen i punkt 2.12 är en tillgång 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.

Kapitel 23 Intäkter

Punkt 23.21 och kommentar samt kommentaren till punkt 23.23

Förslag: Nämnden föreslår att punkten kompletteras på så sätt att det framgår av första stycket att det är uppdragsinkomsten som ska redovisas som intäkt med utgångspunkt i färdigställandegraden.

Vägledningen kompletteras även med följande kommentar till punkten.

Uppdragsutgifter redovisas som kostnad i den period som arbetet som de hänför sig till är utfört. Uppdragsutgifter som uppkommit och som hänför sig till framtida arbete för att slutföra uppdraget, såsom utgifter för material eller förskottsbetalningar, ska redovisas som en tillgång om det är sannolikt

att de kommer att ersättas av beställaren, se punkt 2.12. I annat fall redovisas utgifterna som kostnad i den period som uppdragsutgifterna uppstår.

I kommentaren till punkt 23.23 stryks ”och uppdragsutgifter”.

Motivering: I punkt 23.18 första stycket anges att om det ekonomiska utfallet av ett uppdrag till fast pris kan 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.

Punkt 23.18 är utformad i enlighet med punkt 23.17 i IFRS för SME. Både K3 och IFRS för SME tar avstamp i behandlingen av intäkter och kostnader i förhållande till färdigställandegraden på balansdagen. Därefter uppstår emellertid en skillnad i IFRS för SME jämfört med K3. I IFRS för SME punkt 23.21 anges att metoden att beräkna succesiv vinstavräkning ska användas för att bestämma intäkterna enligt följande.

This method is used to recognise revenue from rendering services (see paragraphs 23.14–23.16) and from construction contracts (see paragraphs 23.17–23.20). An entity shall review and, when necessary, revise the estimates of revenue and costs as the service transaction or construction contract progresses.

I K3 anges i motsvarande punkt 23.21 endast följande.

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

Det kan konstateras att det som anges om att succesiv vinstavräkning ska användas som metod för att bestämma intäkterna i första meningen i punkt 23.21 i IFRS för SME saknas i K3. Enligt nämndens bedömning ska metoden dock tillämpas för att beräkna intäkterna i enlighet med vad som anges i IFRS för SME. Metoden ska inte tillämpas för att fastställa uppdragsutgifterna. Nämnden anser därför att punkt 23.21 bör kompletteras med en inledande mening om att intäkterna ska bestämmas i förhållande till färdigställandegraden.

Vad gäller utgifterna är utgångspunkten för kostnadsföring balansräkningsansatsen. För att aktivera en utgift måste en tillgång identifieras. Enligt nämndens bedömning motsvaras utgifter för material som avser framtida arbete och förskott normalt utgifter som uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång enligt punkt 2.12. Uppdragsutgifter

som avser utfört arbete redovisas som kostnad i den period som utgiften är hänförlig till. Om utgiften däremot avser material eller förskottsbetalning för framtida arbete eller inköp ska det redovisas som tillgång. Utgifter som avser framtida arbete såsom material och förskott och som därmed redovisas som tillgång ska inte ingå i beräkningen när färdigställandegraden bestäms med utgångspunkt i nedlagda uppdragsutgifter. Nämnden anser att vägledningen bör kompletteras med en kommentar om när uppdragsutgifter ska redovisas som kostnad eller redovisas som tillgång.

Justeringen leder även till en följdändring i kommentaren till punkt 23.23.

Kapitel 24 Offentliga bidrag

Kommentaren till punkt 24.5

Förslag: Ett tillägg görs i kommentaren till punkt 24.5 om att med begreppet förvärv avses i punkten även förvärv genom tillverkning eller intern upparbetning.

Motivering: I punkt 24.5 anges att ett offentligt bidrag som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetalad intäkt.

För att tydliggöra att punkten gäller även vid bidrag som erhålls vid egen tillverkning läggs en kommentar till om att med begreppet förvärv avses i punkten även förvärv genom tillverkning eller intern upparbetning.

Punkt 24.9

Förslag: Punkt 24.9 kompletterats med ett stycke som gör det möjligt att redovisa offentliga bidrag som utgår i form av elcertifikat och liknande tillgångar på samma sätt som redovisningen ska göras enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Motivering: Punkt 24.9 gäller för tillämpning i juridisk person. 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.

”Om ett näringsbidrag används för att anskaffa lagertillgångar, skall den del av lagret för vilken utgiften täckts av bidraget inte räknas med när tillgångarna värderas, 29 kap. 7 § IL. Av detta har ansetts följa att om bidraget motsvarar värdet av hela lagertillgången, eller om bidraget ges i form av en lagertillgång, skall tillgången tas upp till noll.”

Punkten kompletteras därför med ett stycke som gör det möjligt att redovisa offentliga bidrag som utgår i form av elcertifikat och liknande tillgångar på samma sätt som redovisningen ska göras enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Kommentaren till punkt 24.9

Förslag: I första stycket läggs samma kommentar till som lagts till punkten 24.5 om att med begreppet förvärv avses i punkten även förvärv genom tillverkning eller intern uppbyggnad. I kommentaren ges exempel på när andra stycket är tillämpligt och anges att när tillgångar som lämnats i form av offentligt bidrag redovisas till noll kronor enligt punkten leder det till att inte heller någon upplupen intäkt redovisas enligt punkt 24.3.

Motivering: Kommentaren läggs till i förtydligande syfte.

Kapitel 26 Aktierelaterade ersättningar

Punkt 26.2

Förslag: Punkt 26.2 kompletteras så att det framgår att aktierelaterade ersättningar även kan bestå av aktier (egetkapitalinstrument) i ett annat företag i koncernen (vanligtvis aktier i moderföretaget).

Motivering: Punkten kan enligt uppgift tolkas som att det endast är aktierelaterad ersättning kopplat till egetkapitalinstrument i det egna företaget som ska redovisas enligt kapitel 26. Om moderföretag tilldelar aktierelaterade ersättningar (som består av aktier i moderföretaget) till anställda i dotterföretaget kan det enligt denna tolkning utifrån lydelsen av punkt 26.2 jämfört med 26.19 tolkas som att det faller utanför tillämpningsområdet. Detta har inte varit avsikten och punkten kompletteras därför för att justera detta.

Kapitel 32 Händelser efter balansdagen

Kommentaren till punkt 32.3

Förslag: Kommentaren till punkt 32.3 är kompletterad för att förtydliga tillämpning av punkten.

Motivering: I punkt 32.3 anges att händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen men som inträffat efter balansdagen och innan den finansiella rapporten är upprättad ska beaktas genom att justera beloppen eller att redovisa inte tidigare medtagna poster. Punkten har ansetts svår att tillämpa och förstå innebörden av. Kommentaren till punkten kompletteras därför i förtydligande syfte.

Motsvarande förtydliganden har gjorts i K2.

Kapitel 35 Första gången detta allmänna råd tillämpas

Kommentaren till punkt 35.1

Förslag: Kommentaren kompletteras med nämndens ställningstagande om tillämpliga regler vid rättelse av fel som upptäcks i samband med en övergång från ett annat regelverk till K3. Enligt brevsvaret från nämnden hanteras rättelsen enligt reglerna om rättelse av fel i kapitel 10.

Motivering: Nämnden beslutade den 10 september 2021 om brevsvaret om rättelse av fel efter byte från K2 till K3. Sammanfattningsvis har BFN lämnat följande svar:

Rättelse av fel som upptäcks i samband med byte från K2 till K3 görs enligt reglerna om rättelse i kapitel 10 i K3. Frågan om det föreligger fel i redovisningen ett visst räkenskapsår bedöms enligt de redovisningsregler som tillämpades det räkenskapsåret som det eventuella felet gjordes.

För att arbeta in brevsvaret i vägledningen kompletteras kommentaren till punkt 35.1 med information som framgår av brevsvaret så att det klargörs att om företaget upptäcker ett fel i redovisningen i samband med en övergång från ett annat regelverk till K3 hanteras rättelsen enligt reglerna om rättelse av fel i kapitel 10.

Kommentaren till punkt 35.17 och 35.24

Förslag: Vägledningen kompletteras med en kommentar till punkt 35.17 om att punkten inte gäller goodwill som inte varit föremål för avskrivning. Den goodwill som inte varit föremål för avskrivning ska vid tidpunkten för övergången reduceras med avskrivningar för innehavstiden.

Kommentaren till punkt 35.24 kompletteras med vägledning om effekterna av en tillämpning av andra stycket i punkten.

Motivering: Enligt reglerna i kapitel 35 ska en förstagångstillämpare upprätta en ingångsbalansräkning. Posterna i ingångsbalansräkningen ska redovisas med retroaktiv tillämpning av redovisningsprinciper och värderingsregler i K3 om inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30. I kapitel 35 finns en särskild regel för redovisning av goodwill i punkt 35.17.

I punkten anges att avskrivning på goodwill som gjorts före tidpunkten för övergång inte får räknas om. I andra stycket i punkten anges vidare att detta inte gäller om företaget tillämpar punkt 35.24 andra stycket. I det fallet får

avskrivning på goodwill räknas om. I punkt 35.24 andra stycket anges att om ett företag väljer att räkna om ett rörelseförvärv, ska alla rörelseförvärv som gjorts efter det omräknade rörelseförvärvet räknas om enligt kapitel 19.

BFN har fått frågor om vad som gäller om goodwill inte varit föremål för avskrivning före tidpunkten för övergången eller om goodwill räknas om enligt punkt 35.24. Enligt nämndens bedömning ska goodwill i sådana fall redovisas enligt huvudregeln med retroaktiv tillämpning. Punkterna kompletteras därför med förklarande text i förtydligande syfte. Vid tillämpning av punkt 35.24 andra stycket gäller det även andra anläggningstillgångar som är föremål för avskrivning.