

2021-09-10

Fråga om rättelse av fel efter byte från K2 till K3

I denna skrivelse avses med K2 BFN:s K2-regelverk Årsredovisning i mindre företag (BFNAR 2016:10) och med K3 BFN:s K3-regelverk Årsredovisning och koncernredovisning (BFNA 2012:1).

Du har i mejl till Bokföringsnämnden (BFN) ställt följande fråga:

”Kan man vid övergång till K3 från K2 tillgodoräkna tidigare felaktigt aktiverade nedlagda kostnader för egenupparbetade immateriella tillgångar som strider mot K2 reglerna?”

Du har uppgett att bakgrunden till frågan sammanfattningsvis är följande.

Du anser att redovisningen av utgifter i samband med prospektering i gruvnäring i ett specifikt aktiebolags årsredovisningar för ett antal räkenskapsår felaktigt aktiverats och redovisats som egenupparbetade immateriella tillgångar vid tillämpning av K2 trots att detta strider mot reglerna i K2. Bolaget ska därefter ha bytt till att tillämpa K3 och du hänvisar då till övergångsregeln i punkten 35.16 i K3 som anger att utgifter som avser en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång inte får redovisas som tillgång om utgifterna har kostnadsförts i tidigare finansiella rapporter. Du anser att denna regel i K3 sätts ur spel som den är formulerad om man felaktigt aktiverat en egenupparbetad tillgång i K2 och att detta medför att man straffar den som gjort rätt enligt K2, men belönar den som brutit mot K2 vid övergången till K3 samt att det är något bakvänt i övergångsreglerna som förutsätter att man i alla lägen gjort rätt enligt K2. Att vid övergång till K3 gynna de som inte följt K2-reglerna kan knappast vara meningen med normgivningen och i linje med god redovisningssed. Du önskar därför att BFN tar upp frågan för diskussion.

BFN:s svar

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

Om det föreligger fel i redovisningen 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.

BFN:s bedömning

Till att börja med vill BFN klargöra att nämnden inte gör någon bedömning om det föreligger fel eller inte i redovisningen i de årsredovisningar som det hänvisas till.

Den fråga som nämnden besvarar i denna skrivelse är hur fel enligt K2 generellt hanteras efter övergång till K3.

Första gången en finansiell rapport upprättas enligt K3 ska kapitel 35 i K3 tillämpas.

Utgångspunkten vid övergång till K3 är att en ingångsbalansräkning ska upprättas med retroaktiv tillämpning av redovisningsprinciper och värderingsregler enligt reglerna i K3 om inte annat framgår av övergångsreglerna i kapitel 35. Den regel i K3 som det hänvisas till i den inkomna frågan, punkten 35.16, är en ”undantagsregel” från retroaktiv tillämpning som innebär att en gång kostnadsförda utvecklingsutgifter inte aktiveras vid övergången till K3 trots att sådana utgifter enligt K3 skulle kunna aktiveras. Denna regel avser alltså inte rättelse av fel i redovisningen som gjorts tidigare räkenskapsår, dvs. innan K3 tillämpades.

I kapitel 35 finns inte någon regel om rättelse av fel som gjorts i redovisningen tidigare räkenskapsår. Reglerna i övergångskapitlet är skrivna utifrån att redovisningen är korrekt gjord enligt tidigare tillämpade redovisningsregler.

Ett fel av materiellt slag, dvs. felaktig tillämpning av redovisningsregler, är till sin natur inte en ”övergångsproblem” utan hanteras alltid enligt reglerna om rättelse av fel. Detta gäller även om felet upptäcks i samband med ett byte av regelverk, t.ex. från K2 till K3.

I K3 anges i punkten 10.11 vad som är ett fel och i punkten 10.12 hur felet ska hanteras.

Enligt punkten 10.11 är fel 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 fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna avgavs och rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats när de finansiella rapporterna upprättades och utformades.

I kommentaren till punkten 10.11 anges att fel omfattar även effekterna av t.ex. räknefel, misstag vid tillämpningen av redovisningsprinciper, förbiseenden eller feltolkningar av fakta samt bedrägeri.

Enligt BFN ska bedömningen om det föreligger ett fel göras utifrån de tillämpliga materiella regler som gällde det räkenskapsår då den eventuellt felaktiga redovisningen gjordes.

Efter byte från K2 till K3 innebär detta att fel som avser 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 det regelverk som tillämpades det räkenskapsår som den eventuellt felaktiga redovisningen gjordes. Detta gäller också när felet



upptäcks i samband med övergången till K3. Därefter tillämpas punkten 10.12 om och hur rättelse görs.

Detta svar har beslutats av BFN vid sammanträde den 10 september 2021.

Sten Andersson
ordförande

Catarina Ranta
föredragande