



Bokföringsnämnden  
Dnr 2023:33

bfm@bfm.se

Stockholm 2 oktober 2023

## **Remiss: Förslag till ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning om årsredovisning i mindre företag (K2) (Dnr 2023:33)**

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över Bokföringsnämndens *Förslag till ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning om årsredovisning i mindre företag (K2) (Dnr 2023:33)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

### **Allmänt**

FAR:s remissvar har följande struktur:

- Väsentliga kommentarer avseende tillämpningsområdet, väsentlighetsprincipen och övergångsreglerna presenteras nedan.
- Bilaga 1 innehåller synpunkter på övriga punkter som framkommer av Bokföringsnämndens remissbrev.
- Bilaga 2 innehåller synpunkter på mindre ändringar i remissen.
- Bilaga 3 innehåller kommentarer på punkter som saknas i remissen med mera.
- Bilaga 4 innehåller kvarstående synpunkter som lämnats i tidigare remissvar.

### **Väsentliga kommentarer avseende tillämpningsområdet, väsentlighetsprincipen och övergångsreglerna**

#### **Tillämpningsområdet**

FAR är positivt inställd till begränsning av tillämpningsområdet för K2 genom att undanta bostadsrättsföreningar och bostadsföreningar liksom företag med utländska filialer från möjligheten att tillämpa K2. FAR är också i grunden positivt inställd till att andra kategorier av företag inte får tillämpa K2, dvs. de undantag som anges i 1.1A första stycket. FAR ser även positivt på att företag som är under gränsvärdena alltid kan tillämpa K2 oavsett förekomsten av det som anges i K2 1.1A. Det sistnämnda innebär en förenkling för de allra minsta företagen. Nedan redogör FAR för mer detaljerade synpunkter.

### ***Allmänt råd punkt 1.1***

#### ***Bostadsrättsföreningar***

Förslaget att inte låta bostadsrättsföreningar och bostadsföreningar få tillämpa K2 ser FAR som mycket positivt och i linje med det arbete som lagstiftaren genomfört för att stärka konsumentskyddet. Bostadsrättsföreningar har ofta en stor intressentgrupp varför det finns ett stort allmänt intresse av att redovisningen likformas och upprättas enligt ett regelverk som utformats för läsaren mer än upprättaren. Nuvarande och presumtiva medlemmar ska förstå redovisningen i en bostadsrättsförening och förståelsen för att den grundläggande självkostnadsprincipen är uppfylld är högre om resultaträkningen återspeglar årets kostnader inklusive en bedömning av den faktiska förslitningen av framför allt byggnaden i och med uppdelning i komponenter. En redovisning enligt K2 innebär att resultaträkningen enbart speglar en del av förslitningen och att föreningen därefter måste göra ett tillräckligt stort positivt resultat för att täcka avsättningen till den yttre underhållsfonden. Att föreningen måste göra en, ofta ganska stor, vinst är svårt att förklara för medlemmarna. Eftersom det är nuvarande och presumtiva medlemmars intressen som ska beaktas anser FAR att förslaget att K3 ska tillämpas oavsett föreningens storlek är korrekt. Tillämpning av K3 medför mertid för föreningar avseende redovisningen. FAR är dock av uppfattningen att nyttan av att tillämpa K3 väger tyngre, inte minst till följd av lagändringarna avseende stärkt konsumentskydd på bostadsmarknaden.

#### ***Företag med utländska filialer***

Företag som har utländska filialer ska enligt förslaget tillämpa K3 vilket FAR ser som positivt eftersom K3 innehåller relevanta bestämmelser för omräkning av utländska verksamheter inklusive filialer. Dessutom rekommenderar FAR Bokföringsnämnden att utvärdera behovet av att Bokföringsnämndens vägledning om bokföring uppdateras med mer detaljerad beskrivning av bokföring av utländska filialer i det svenska företaget då sådan vägledning i dagsläget saknas.

### ***Allmänt råd punkt 1.1A***

FAR uppmärksammar att huruvida ett företag får tillämpa K2 eller inte, kan komma att medföra omfattande och svåra bedömningar för ett företag. Dessa bedömningar blir nödvändiga för företagen att göra för att komma fram till en slutsats avseende vilket regelverk som ska tillämpas. FAR är positivt inställd till Bokföringsnämndens arbete med remissförslaget som innebär en strävan efter en begränsning av företag som kan tillämpa K2. I grunden är avsikten att K2 ska vara ett enkelt regelverk. FAR är av uppfattningen att avgränsningen av tillämpningsområdet delvis är komplext, och en tillämpare av K2 behöver ytterligare stöd och vägledning för hur de olika reglerna ska tolkas och användas i praktiken. Ett företag som ska göra bedömning om K2 kan tillämpas eller ej behöver exempelvis beakta vad som är normalt och vad som är väsentligt. Båda dessa begrepp innebär subjektiva bedömningar. FAR anser dock att väsentlighetsprincipen ska tillämpas i sin helhet och för varje räkenskapsår, därmed föreslås att ordet ”normalt” tas bort eftersom det skulle indikera att det är tillåtet att göra en avvikelser från väsentlighetsprincipen under enstaka år. Se vidare separat avsnitt nedan avseende FAR:s synpunkter på väsentlighetsprincipen.

FAR anser vidare att ett företag som har väsentliga uppskjutna skatter på temporära skillnader ska redovisa dessa, och därmed kan inte K2 tillämpas. Ett sådant företag ska i stället tillämpa K3 även om väsentliga uppskjutna skatter enbart uppkommer enstaka år.

### *Begrepp och definitioner*

Om Bokföringsnämnden väljer att ha kvar begreppet ”normalt” som beslutskriterium för tillämpningsområdet, anser FAR att kommentarerna till punkten 1.1A bör kompletteras med exempel på, och definitioner av, hur Bokföringsnämnden avser att de olika reglerna ska tillämpas samt innebörden av de olika begreppen. Begreppet normalt beskrivs närmare i kommentarstexten, men FAR anser att en tydlig definition av normalt är att föredra. I de exempel som beskrivs rörande normalt tas incitamentsprogram och uppskjuten skatt upp. För att tydliggöra för en användare rekommenderar FAR att dessa skrivningar tydliggörs för att kunna klargöra aspekter såsom:

- FAR uppfattar att med incitamentsprogram menas det som i K3 avser aktierelaterade ersättningar och att det är denna typ av incitamentsprogram som avses exkluderas ur tillämpningsområdet. Ett incitamentsprogram kan också tolkas som olika typer av bonusavtal som regleras i kontanter. FAR rekommenderar att begreppet incitamentsprogram har samma definition som i punkt 26.2 i K3:

*”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”*

- I kommentaren ges exempel på ett företag som har uppskjuten skatt ”några enstaka år”. Är avsikten att det ska tolkas som ett antal sammanhängande år eller vid enstaka år och vara återkommande, men inte uppkomma under sammanhängande år?

Sammanfattningsvis, är FAR av uppfattningen att K2 bör innehålla en bilaga där olika begrepp definieras på samma sätt som i K3. FAR ser även gärna att K2 (likt K3) innehåller grundläggande definitioner av tillgångar och skulder, även om det framgår av K2 vilka tillgångar som ska redovisas och när de ska redovisas.

### *Exemplifiera tillämpningen av punkt 1.1A första stycket*

FAR rekommenderar att kommentarstexterna till punkt 1.1A utvecklas för att ytterligare exemplifiera och beskriva när ett företag inte kan tillämpa K2. Förslagsvis ges exempel på när företag inte kan tillämpa K2 pga. a), b), c) respektive d). Exempel på förhållanden som kan tydliggöras är om ett företag har väsentlig skatt på grund av skillnader mellan redovisat värde och skattemässigt värde på tillgångar där företaget behöver beakta detta förhållande avseende vad som är väsentligt och inte. FAR är av uppfattningen att eftersom K2:s tillämpningsområde blivit mer komplext givet de bedömningar som kan komma att krävas, kan en användare ha stor nytta av exempel på hur punkterna avses tillämpas. FAR kan gärna bidra med att utforma och ta fram exempel under förutsättning att begreppen ”normalt” och ”väsentligt” definieras tydligt av Bokföringsnämnden.

### *Särskilt om uppskjutna skatter*

Den föreslagna lydelsen till punkt 1.1A a) innebär att om det normalt finns väsentlig uppskjuten skatt kan företaget inte tillämpa K2. Vidare framgår att uppskjuten skatt är den skatt som uppkommer när skattemässigt värde på tillgångar eller skulder skiljer sig från redovisat värde. För en tillämpare av K3 är begrepp som uppskjuten skatt och skattemässigt värde vedertaget. FAR rekommenderar dock Bokföringsnämnden att ge ytterligare vägledning i K2 för vad som menas med skattemässigt värde och i vilka situationer det kan uppstå skillnader mellan det redovisade värdet och det skattemässiga värdet på tillgångar och skulder. En tydlig definition av temporär skillnad och hur den uppskjutna skatten beräknas bedöms ge stöd åt en tillämpare liksom exemplifieringar. Till följd av att K2 i hög grad följer skattemässiga regler, torde dock förekomsten av uppskjuten skatt sett till temporära skillnader vara begränsad. Se dock FAR:s kommentarer nedan om kopplingen mellan avskrivningar och väsentlighet.

FAR noterar att vid bedömningen av om det normalt finns väsentlig uppskjuten skatt tas sikte på uppskjuten skatt på temporära skillnader, däremot inte uppskjuten skattefordran på eventuella underskottsavdrag som kan nyttjas vid en framtida beskattning. Genom remissens utformning ges tillämparen av K2 ingen vägledning i hur underskottsavdrag ska behandlas, bland annat mot bakgrund av K2:s begränsningar i tillämpningsområdet enligt punkt 1.1A a).

### *Särskilt om säkrade transaktioner*

FAR anser vidare att punkt 1.1A b) kan läsas på olika sätt och rekommenderar att punkten tydliggörs med avseende på vad som är avsikten. Ett sätt att tolka punkten är att den tar sikte på företag som har säkringsinstrument (andra än valutaterminer) och vill säkringsredovisa. Det skulle innebära att företag kan ha exempelvis en ränteswap och tillämpa K2, men då får inte säkringsredovisning tillämpas i redovisningen. Ett annat sätt att tolka skrivningen är att om ett företag har ett annat säkringsinstrument än en valutatermin, exempelvis en ränteswap, får inte K2 tillämpas alls, även om företaget inte avser att säkringsredovisa i redovisningen. FAR rekommenderar sammanfattningsvis att syftet med punkten och dess innebörd tydliggörs för att undvika oklarheter. FAR stödjer den förstnämnda tolkningen ovan, dvs att det är tillåtet enligt K2 att ha en ränteswap men att det inte är tillåtet att tillämpa säkringsredovisning. FAR:s uppfattning är att punkten inte tar sikte på andra innehav i derivatinstrument.

### *Särskilt om oreglerade transaktioner*

FAR anser att Bokföringsnämndens ambition att föra över företag med transaktioner som är oreglerade i K2 till K3 är korrekt och rimlig, speciellt mot bakgrund av det stora antalet frågor som FAR har fått avseende just den här typen av transaktioner efter införandet av K2. FAR stödjer därför Bokföringsnämndens förslag.

FAR anser att lydelsen av punkt 1.1A d) innebär en oklarhet avseende skrivningen ”...vars redovisning inte direkt eller indirekt regleras i detta allmänna råd.”. K2 bygger på årsredovisningslagen. En möjlig tolkning av denna skrivning är att även oreglerade frågor alltid kan lösas genom att söka vägledning i K2 genom tillämpning av årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper det vill säga 2 kap 4 § första stycket. Detta framgår av K2 punkt 1.7b. samt sista stycket i kommentaren till punkt 1.7. FAR rekommenderar Bokföringsnämnden att se över behovet av begreppet ” direkt respektive

indirekt”. FAR uppfattar att syftet med punkten 1.1A d) är att om en transaktion inte är direkt reglerad i det allmänna rådet får ett företag inte tillämpa K2 (om transaktionen är väsentlig och normal).

#### *Rörande 1.1A andra stycket*

Här rekommenderar FAR att Bokföringsnämnden överväger att ändra ordningen på texten i punkt 1.1A. Ett alternativt sätt, som kan förenkla för en läsare, är att inleda med att mindre företag under gränsvärdena (nuvarande stycke 2) alltid får tillämpa K2 men att mindre företag över gränsvärdena som har nedan transaktioner (nuvarande stycke 1) inte får tillämpa K2.

#### **Väsentlighetsprincipen**

Väsentlighetsprincipen skrevs in i årsredovisningslagen i samband med den uppdatering som genomfördes (SFS 2015:813, prop. 2015/16:3) och trädde i kraft 1 januari 2016. K2:s förenklingsregler togs fram i samband med att BFNAR 2008:1 publicerades. Förenklingsreglerna fyllde sin funktion under en period, men efter införandet av väsentlighetsprincipen i årsredovisningslagen under 2016 uppkom, enligt FAR:s uppfattning, en risk för diskrepans i förhållandet mellan årsredovisningslagen och K2 vad gäller just väsentlighet. Detta förhållande avses åtgärdas i remissförslaget genom att införa en skrivning som innebär att företagen måste säkerställa att en tillämpning av de olika förenklingsreglerna i K2 inte samtidigt innebär ett brott mot väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3a § ÅRL.

FAR är i grunden positivt till att Bokföringsnämnden nu försöker hantera ovanstående problematik, men vill samtidigt påtala att detta förfaringsätt komplicerar tillämpningen av förenklingsreglerna eftersom företagen löpande måste hålla ordning på vilka förenklingsregler som tillämpas och vilka belopp som hamnar i dessa olika ”fällor”. Utöver detta måste företaget, innan bokslutet är klart, slutligen bedöma, huruvida tillämpningen av förenklingsreglerna strider mot väsentlighetsprincipen eller ej. FAR redogör nedan för mer detaljerade synpunkter.

#### ***Lättnadsreglerna från periodiseringsprincipen***

FAR är av uppfattningen att den så kallade 5000-kronors regeln och regeln om återkommande utgifter, historiskt har spelat en viktig roll men i och med införande av väsentlighetsprincipen har reglerna spelat ut sin roll och därför kan utmönstras ur K2. Ur tillämparens perspektiv vill FAR också uppmärksamma Bokföringsnämnden på att flertalet standardiserade bokföringsprogram har en funktion som gör att periodiseringar sker samtidigt som affärshändelsen bokförs, det vill säga det är betydligt lättare idag jämfört med när K2 infördes att göra ”rätt” från början. Det kan innebära en högre administrativ börda för företagen att göra en bedömning av om väsentlighetsprincipen följs vid tillämpning av dessa lättnadsregler.

FAR anser att tillämpningen av väsentlighetsprincipen i 2 kap 3a § ÅRL säkerställer att företagen presenterar rättvisande årsredovisningar framgent. Detta arbete försvåras vid tillämpning av 5000-kronors regeln och regeln om återkommande utgifter.

Om Bokföringsnämnden väljer att fortsatt ha kvar 5000-kronors regeln och regeln om återkommande utgifter så är FAR positiva till att det sker ett förtydligande om att företagen löpande behöver göra en bedömning av om en tillämpning av punkterna är förenlig med väsentlighetsprincipen.

### ***Lättnadsreglerna för materiella och immateriella anläggningstillgångar***

Kapitel 10 innehåller ett flertal förenklingsregler avseende främst anpassning av nyttjanderätsperioden till skattelagstiftningens schablonberäkningar.

Beträffande nyttjandeperioderna för markanläggningar, byggnader, tillbyggnader och aktiverade ombyggnader kännetecknas de vanligen av att de är relativt långa och svårbedömda. FAR är därför av uppfattningen att de förenklingsregler som finns i K2 kan försvaras mot bakgrund av dels den inbyggda svårigheten att bedöma nyttjandeperioden, dels behovet av att inte skapa temporära skillnader.

Maskiner, inventarier och förvärvade immateriella anläggningstillgångar omfattas av möjligheten att tillämpa så kallad räknenskapsenlig avskrivning skattemässigt. Det innebär att skillnaden mellan erforderliga avskrivningar i enlighet med individuellt bedömda nyttjandeperioder och de skattemässigt yrkade avskrivningarna kan redovisas som bokslutsdispositioner och obeskattade reserver. De flesta standardiserade bokföringsprogram stöder en sådan redovisning. FAR är därför av uppfattningen att de schabloniserade förenklingsreglerna avseende nyttjandeperioder för dessa tillgångar kan utmönstras ur K2.

För övriga förenklingsregler avseende materiella anläggningstillgångar av mindre värde, materiella anläggningstillgångar med en ekonomisk livslängd på högst 3 år samt schabloniserad nyttjandeperiod för förbättringsutgifter på annans fastighet är FAR positiv till förtydligande avseende prövning mot väsentlighetsprincipen.

### ***Övrigt lättnadsregler***

FAR har noterat att det finns ett antal punkter i K2 där förtydligande gällande bedömning av väsentlighet saknas.

Det gäller främst följande punkter:

- **16.6** *Företaget behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.*
- **11.20** *Är värdet på en finansiell anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet på en finansiell anläggningstillgång noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.*
- **19.7** *Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företaget. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till att andelarna har ett lägre värde.*

- *19.8 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång eller andelar i ett intresseföretag noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor.*

*Överstiger värdet på andelarna noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.*

*Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.*

FAR:s uppfattning är att ovanstående skrivningar kan stå i strid med väsentlighetsprincipen. Vidare kan de uppfattas som problematiska och svåra att tolka och tillämpa. FAR:s önskemål är således att även dessa regler utmönstras ur K2. Om Bokföringsnämnden väljer att ha kvar ovanstående regler anser FAR att nedanstående frågor bör beaktas i den slutliga versionen:

- Skrivningen "...det lägsta av 25.000 kr och 10 procent av det egna kapitalet" kan tolkas som att den ska ge uttryck för vad som ska anses utgöra ett väsentligt belopp i alla företag som tillämpar K2 oaktat storlek.
- Exempel på tolkning av väsentlighetsbeloppet i punkten ovan kan vara att den gäller även för 5000-kronors regeln alternativt kan väsentlighetsbeloppet variera beroende på vilken balanspost som avses.
- Enligt punkt 11.20 ska nedskrivning alltid ske om "25.000 kr/10% - regeln" uppfylls. Detta kan inte tolkas annorlunda än att väsentlighet är ett absolut tal (aldrig mer än 25.000 kr men i vissa fall ett lägre belopp).

FAR konstaterar att i dagsläget anges det faktiska belopp, det vill säga exempelvis 5 000 kr. I takt med inflation med mera kan dessa belopp med tiden bli mindre relevanta.

FAR noterar också att i detta fall får inte lagregeln (4 kap. 5 § ÅRL) om bestående värdenedgång tillämpas utan nedskrivning ska ske oavsett denna bedömning. Är det avsikten att det inte finns möjlighet att tillämpa väsentlighetsprincipen i dessa fall? Detta är inkonsekvent jämfört med övriga områden samt, bedömer FAR, i strid med väsentlighetsprincipen.

### **Övergångsregler**

FAR är positivt inställd till att kapitel 20 med övergångsregler har omarbetats och att befintliga regler för övergång till K2 anpassats till byten från nu gällande redovisningsnormer (K3, RFR 2, K1 och K2/K3 Årsbokslut). Eftersom korrigeringar som ska göras vid byte till K2 avser tillgångar och skulder som inte längre får redovisas eller tidigare inte har redovisats samt omvärdering av vissa tillgångar, anser FAR att det i enlighet med remissförslaget ska vara möjligt för företag att tillämpa övergångsreglerna mer än en gång.

FAR är även i grunden positivt inställd till att kapitlets utformning blir mer likt motsvarande kapitel i K3, även om FAR befarar ett det kan bli svårare för användare att tillämpa kapitlet när detaljerade och

överskådliga tabeller tagits bort. I remissförslaget har Exempel - Korrigeringar i ett aktiebolag strukits. FAR anser att det är lämpligt att exemplet tas bort från kapitel 20 men tror att det fyller en funktion för användare, varför FAR föreslår att det inkluderas i exempelsamlingen i slutet av K2. Då flertal punkter i kapitlet hänvisar till en ingångsbalansräkning, kan exemplet lämpligen kompletteras med ett förslag på hur en övergångsbalansräkning kan utformas.

#### ***Korrigerig av värdering av tillgångar och skulder i enlighet med förslaget till det allmänna rådet***

FAR noterar att det i punkt 20.4 b) i förslaget anges att tillgångar och skulder som tidigare har redovisats till upplupet anskaffningsvärde, vid övergång till K2 i stället ska värderas enligt reglerna i K2. Då termen upplupet anskaffningsvärde varken används eller är definierad i K2, rekommenderar FAR att Bokföringsnämnden funderar över skrivningen alternativt förklarar begreppet. Förslagsvis borde punkten kunna referera till att tillgångar och skulder som tidigare diskonterats, vid övergång till K2 inte får redovisats till diskonterade belopp.

#### ***Jämförelsetal i årsredovisningen vid digital inlämning av årsredovisning***

Ett företag som väljer att inte räkna om jämförelsetalen ska lämna en årsredovisning utan jämförelsetal och i stället lämna årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret som en bilaga till årsredovisningen. Eftersom detta försvårar digital inlämning föreslår Bokföringsnämnden att företag som överför sin årsredovisning elektroniskt till Bolagsverket i stället, i noten om tillämpade redovisnings- och värderingsprinciper, ska hänvisa till balans- och resultaträkning i föregående års årsredovisning. FAR är positiv till denna hantering, men anser att alla företag, oavsett hur årsredovisningen lämnas till Bolagsverket, borde tillåtas att i not hänvisa till balans- och resultaträkning i föregående års årsredovisning.

#### ***Upplysningar i not om byte till K2 och bristande jämförbarhet***

FAR uppmärksammar att punkterna 20.10 och 20.10A tillsammans med tillhörande kommentarer är otydliga och svårbegripliga. FAR anser därför att Bokföringsnämnden bör se över formuleringarna. Punkten 20.10 anger att ”Ett företag ska upplysa om att det allmänna rådet tillämpas för första gången och att detta kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret”. Byte till K2 kan ha skett utan att det är första gången som regelverket tillämpas, varför skrivningen behöver ses över. När det gäller hänvisningen till bristande jämförbarhet, anser FAR att det inte borde vara aktuellt för företag som vid övergång till K2 gjort korrigeringar och valt att räkna om jämförelsetalen samt företag som gjort analysen och konstaterat att jämförelsetalen inte skulle påverkats av övergången. För dessa företag borde det vara tillräckligt att upplysa om att byte har skett till K2. FAR noterar även att lagtexten, som brukar placeras före allmänt råd och kommentarer, nu är placerad mellan punkterna 20.10 och 20.10A.

#### ***Särskilda regler för aktiebolag och ekonomiska föreningar***

I remissförslaget har allmänt råd punkterna 20.11 och 20.12, som behandlar specifikation över förändringar i eget kapital, upphävts. Innebörden är att upphäva allmänna råd läggs i stället in som ny kommentarstext till respektive allmänt råd. För övriga associationsformer behålls motsvarande allmänna råd. FAR har lite svårt att förstå varför de två ovan nämnda punkterna ska upphävas och ersättas med kommentarer.



I förslaget till kommentar skriver Bokföringsnämnden att aktiebolag och ekonomiska föreningar i förvaltningsberättelsen ska specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående år. Det innebär att alla förändringar i eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 ska anges i specifikationen av förändring i eget kapital. I de upphävda allmänna råden talas om att förändringar i ingående kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 ska anges med varje korrigering på egen rad i specifikationen över förändringar i eget kapital. FAR anser att är otydligt huruvida Bokföringsnämnden med den ändrade lydelsen fortfarande menar att ändringarna ska specificeras var för sig på egen rad eller har för avsikt att ändra innebörden så att alla förändringar kan specificeras i en post. För övriga associationsformer som specificerar förändringen direkt i balansräkningen anges att korrigeringarna ska anges i en egen post benämnd *Korrigeringar vid byte till BFNAR 2016:10*.

FAR



Hans Warén  
Ordförande FAR



Karin Apelman  
Generalsekreterare & vd

## Bilaga 1 Synpunkter på övriga punkter som framkommer av Bokföringsnämndens remissbrev

<i>Förslag till text</i>	<i>FAR:s kommentar</i>
<b>Kommentaren till punkt 2.11</b>	
<p><input type="checkbox"/> Ett domstolsavgörande efter balansdagen som bekräftar att ett företag hade en befintlig förpliktelse på balansdagen. Har företaget redovisat en avsättning kan beloppet behöva justeras. I annat fall ska kapitel 16 och 18 tillämpas för att bedöma om en avsättning eller eventalförpliktelse ska redovisas.</p>	<p>Av punkten 16.9 finns en tvingande regel som innebär att avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol <u>ska</u> redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet.</p> <p>FAR anser att denna regel bör omformuleras till en ”får-regel” likt övriga lättnadsregler.</p> <p>Därutöver anser FAR att punkten 16.9 även ska beakta händelser efter balansdagen så domstolsbeslut, efter balansdagen och fram till tidpunkten för årsredovisningens upprättande, beaktas. Detta bör lämpligen förtydligas i kommentaren till punkt 16.9.</p>
<p><input type="checkbox"/> Konstaterande efter balansdagen att en kapitaltäcknings-garanti som fanns på balansdagen och som utlöses vid kapitalbrist behöver tas i anspråk på grund av kapitalbrist på balansdagen.</p>	<p>FAR rekommenderar att hänvisning sker (i samband med skrivningen om kapitaltäckningsgaranti) till punkten om aktieägartillskott, punkt 11.12 för att underlätta för användaren.</p>

<p><b>Punkt 2.12</b></p>	
<p>2.12 Ett företag ska rätta ett fel i den årsredovisning som upprättas närmast efter upptäckten av felet.</p> <p>Företaget ska rätta felet genom att räkna om den ingående balansen för tillgångar, skulder och eget kapital för det räkenskapsår som årsredovisningen avser.</p> <p>Effekten av rättelsen ska få i stället redovisas i resultaträkningen eller, om rättelsen enbart avser poster i balansräkningen, i balansräkningen.</p>	<p>FAR anser att <i>väsentliga</i> fel ska rättas genom att räkna om den ingående balansen, det vill säga är det väsentliga fel får justering inte ske innevarande år i resultaträkningen.</p> <p>FAR är vidare av uppfattningen att även mindre företag ska ha möjlighet att räkna om ingående balans för jämförelseåret, det vill säga samma princip som i K3.</p> <p>Nuvarande stycke om att effekten av rättelsen får redovisas i resultaträkningen kan därmed enligt FAR strykas samt berörda delar av kommentarstexten.</p>
	<p>FAR noterar att exemplen inte är medtagna i remissen men vill framhäva till Bokföringsnämnden att det är av betydelse att exemplen blir enhetligt framtagna.</p>
<p><b>Punkt 4.4</b></p>	
<p>Tillägg som andra punkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kostnaden för material i tjänste- och entreprenaduppdrag och för standardiserade tjänster,</li> </ul> <p>Tillägg som fjärde punkt:</p> <p>andra rörliga kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av varor eller tjänster med undantag av personalkostnader och avskrivningar</p>	<p>FAR är positiv till ändringen.</p> <p>FAR rekommenderar dock Bokföringsnämnden att överväga att i kommentarstexten komplettera med exempel på benämning av posten. Det förekommer att företag använder benämningar såsom "Köpta varor och tjänster". För kommentarer rörande införandet av begreppet standardiserade tjänster, se punkt 6.8 nedan.</p>

<p><b>Punkt 6.8</b></p>	
<p>6.8 Ett tjänsteuppdrag föreligger om det finns avtal som innebär att ett företag under en tidsperiod ska utföra en eller flera tjänster.</p> <p>Ett entreprenaduppdrag föreligger om det finns ett särskilt framförhandlat avtal 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.</p> <p>Ett avtal som avser utförande av standardiserade tjänster är inte ett tjänsteuppdrag. Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppdrag. Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppdrag ska anses vara samma slag av uppdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppdrag, se punkterna 6.9–6.12.</p>	<p>FAR ifrågasätter införandet av begreppet standardiserade tjänster och vilket problem som löses genom införandet av detta begrepp då FAR är av uppfattningen att tjänster såsom konserter, städning och utbildningar kan lösas inom ramen för K2 punkt 6.6.</p> <p>FAR är även ifrågasättande till det allmänna rådet punkt 6.26 som anger att ”En standardiserade tjänst är en tjänst som företaget har producerat innan det finns ett avtal med en köpare”. FAR har därför funderingar avseende den problematik som denna ändring avser hantera är relaterad till kostnadsföringen av utgifter relaterade till den tjänst som ska levereras. FAR rekommenderar därför Bokföringsnämnden att utveckla bakgrunden till ändringen (exempelvis i kommentarstexten).</p> <p>Vidare anser FAR att regeln om att redovisa standardiserade tjänster linjärt enligt punkt 6.26 blir svårtolkad för avtal om tjänster som inte tillhandahålls linjärt. Exempelvis ett företag (som har räkenskapsår som kalenderår) som tar fram en utbildning och ingår avtal med en och samma motpart om att genomföra utbildningen 4 gånger per år men vid olika tillfällen, en gång på hösten och tre gånger på våren. Punkten kan tolkas som att intäkten redovisas linjärt från det första utbildningstillfället till det sista.</p> <p>Om Bokföringsnämnden väljer att ha kvar begreppet rekommenderar FAR att Bokföringsnämnden exemplifierar även med andra tjänster, såsom just konserter, städning och utbildning då trollkarlstjänsten inte är vanligt förekommande (enligt vad FAR erfar). Vidare ser FAR tolkningsproblem avseende när anpassning av en standardiserad tjänst anses vara försäljning av en standardiserad tjänst när det rör sig om bearbetning av en tjänst som företaget</p>

	<p>normalt erbjuder (som beskrivs i punkt 6.26). Exempelvis en befintlig utbildning som omarbetas till en specifik kund.</p>
<b>Punkterna 6.22-6.24</b>	
<p>Beskrivning av posten Pågående arbete för annan räkning är uppdelad i två poster beroende på om posten är en tillgång eller en skuld:</p> <p>Tillgång:</p> <p><del>Totalt</del> Aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats för uppdrag där aktiverade utgifter överstiger fakturerade belopp (positivt saldo). <del>Är skillnaden positiv är posten en tillgång, är den negativ är posten en skuld</del></p> <p>Skuld:</p> <p>Aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats för uppdrag där aktiverade utgifter understiger fakturerade belopp (negativt saldo).</p>	<p>FAR är positiv till att aktiverade utgifter minskas med fakturerade förskott per uppdrag. FAR är av uppfattningen att detta är snävare än Bilaga 1 till årsredovisningslagens utformning vad gäller att förskott från kunder <i>får</i> redovisas som en avdragspost under Varulager mm, och att syftet med de snävare reglerna i K2 med <i>ska</i> respektive <i>per uppdrag</i> är att det ska vara en förenkling för företag.</p> <p>Vidare rekommenderar FAR att förutsättningarna i exemplet tydliggörs med att företaget väljer att dra nytta av den tre-procentiga skattemässiga inkuransen (eftersom tillgången justeras med 0,97).</p>
<b>Punkterna 6.26 och 7.10</b>	
<p>Punkt 6.26:</p> <p>En prisjustering som ett företag lämnar på inkomst för hyra eller leasing och som baseras på en förhandling efter det ursprungliga hyresavtalets tecknande får redovisas i den period som prisjusteringen är hänförlig till.</p> <p>Punkt 7.10:</p> <p>En prisjustering som ett företag erhåller på utgift för hyra eller leasing och som baseras på en förhandling efter det ursprungliga hyresavtalets tecknande får redovisas i den period som prisjusteringen är hänförlig till.</p>	<p>FAR är positivt inställd till ändringen. FAR rekommenderar Bokföringsnämnden att överväga att använda ordvalet ”period det avser” snarare än ”period som hyresnedsättningen lämnas respektive erhålls” då det kan tolkas som att ersättningen redovisas som en intäkt eller kostnad i den månad (period) som detta överenskommes snarare än under den period som hyresnedsättningen avser (som exempelvis skulle kunna vara ett par månader).</p> <p>FAR rekommenderar Bokföringsnämnden att överväga att tydliggöra att ändringen i punkt 6.26 respektive punkt 7.10 enbart syftar till prisjusteringar som avtalas efter det initiala</p>

	<p>avtalets ingång och som inte ska ses tillsammans med det ursprungliga avtalet.</p> <p>Baserat på ovan har FAR följande förslag på hur skrivningen skulle kunna omformuleras:</p> <p><i>En prisjustering som ett företag lämnar på inkomst för hyra eller leasing och som baseras på en inskränkning i omfattning eller annan begränsning av det ursprungsavtalet avser, får redovisas i den period som prisjusteringen är hänförlig till.</i></p> <p>FAR rekommenderar vidare Bokföringsnämnden att exemplifiera punktens hantering i K2.</p>
<p><b>Punkterna 8.4A och 11.13A</b></p>	
<p>8.4A Vid uttag ur en kapitalförsäkring ska den del av uttaget som motsvaras av försäkringens värdeökning redovisas som intäkt.</p>	<p>FAR är positiv till ändringen. FAR är dock av uppfattningen att företag som innehar kapitalförsäkringar som en del i en direktpensionslösning, skulle kunna hamna utanför K2s tillämpningsområde givet att företag som normalt har väsentliga uppskjutna skatter inte får tillämpa K2. Uppskjuten skatt uppkommer i detta fall relaterat till pensionsskulden men inte på tillgångssidan (kapitalförsäkringen) eftersom den är föremål för avkastningsskatt.</p>
<p><b>Punkt 9.3</b></p>	
<p>Tilläggsköpeskilling vid förvärv av inkråm eller andelar i ett företag - när tilläggsköpeskillingen har fastställts</p> <p>Inkråmsförvärv (enbart kommentarstext sid. 178):</p> <p>Med inkråmsförvärv avses normalt att ett företag förvärvar ett annat företags verksamhet utan att förvärva aktierna eller andelarna i det andra företaget. De förvärvade tillgångarna kan</p>	<p>FAR är av uppfattningen att föreslagen skrivning rörande inkråmsförvärv och hanteringen av tilläggsköpeskilling föranleder flertalet frågeställningar.</p> <p>Detta rör exempelvis <i>hur</i> ska allokeringen av ersättningen fördelas ut i de fall beloppen inte framgår av faktura, avtal eller liknande handling. FAR erfar vidare att det är sällan som förvärvade tillgångar och skulder åsatts ett belopp i faktura</p>

<p>exempelvis bestå av varulager, maskiner, inventarier och rättigheter. Ofta övertar företaget även skulder vid förvärvet.</p> <p>Vid inkråmsförvärv utgörs anskaffningsvärdet för de förvärvade tillgångarna av de belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling, jämför punkt 9.8. Med förvärvade tillgångar avses de tillgångar som finns i den övertagna verksamheten vid förvärvet.</p> <p>Framgår inte beloppet för respektive tillgång av fakturan eller avtalet fördelas den del av ersättningen som kan hänföras till de förvärvade tillgångarna ut på de tillgångarna.</p> <p>Ersättning som vid förvärvet överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits utgör goodwill, se 4 kap 2 § första stycket ÅRL.</p> <p>Efter förvärvet redovisas de förvärvade tillgångarna och eventuell goodwill enligt bestämmelserna i kapitel 9–14. Övertagna skulder och avsättningar redovisas enligt bestämmelserna i kapitel 16 och kapitel 17.</p> <p>Vid inkråmsförvärv kan det vara avtalat att tilläggsköpeskillning ska utgå om vissa villkor uppfylls. Ett exempel på när tilläggsköpeskillning kan utgå är när det i avtalet finns villkor om att ersättningen ska justeras till följd av framtida resultat i den förvärvade verksamheten.</p> <p>Tilläggsköpeskillningen redovisas som goodwill. Av punkt 9.3 framgår att tilläggsköpeskillningen ska redovisas när beloppet är fastställt. Vid samma tidpunkt påbörjas avskrivningarna på den tillkommande goodwillen.</p>	<p>eller inkråmsavtal varför frågan avseende <i>hur</i> allokeringen ska ske är central.</p> <p>Verkligt värde skulle kunna vara en rimlig utgångspunkt och att överskjutande del blir goodwill. Vid eventuell negativ goodwill fördelas detta ut på icke-monetära tillgångar. I praktiken kommer dock en allokering av ersättning baserat på verkliga värden vara en relevant allokering enbart om tilläggsköpeskillningen redovisas som en avsättning. I annat fall skulle en fördelning baserat på verkliga värden exempelvis kunna leda till en situation där det uppkommer en negativ goodwill initialt men därefter en goodwill när tilläggsköpeskillningen slutligen fastställs.</p> <p>FAR är vidare av uppfattningen att skrivningen om tilläggsköpeskillningen i tabellen i punkten 9.3 snarare bör infogas i övrig text om inkråmsförvärv (då risker och förmåner inte kan hänföras till tilläggsköpeskillningen som sådan).</p> <p>FAR anser även att förslagen på skrivningar rörande tilläggsköpeskillningar vid inkråmsförvärv även kan vara tillämpliga på aktieförvärv med tilläggsköpeskillningar varför FAR rekommenderar att Bokföringsnämnden överväger att komplettera även med detta (exempelvis i samband med aktier i dotterföretag).</p> <p>FAR förstår vidare att anledningen till att avskrivning på tilläggsköpeskillning sker från och med fastställsetidpunkten (och inte baserat på den ursprungliga förvärvstidpunkten) är en förenklingsregel givet skattelagstiftningen.</p>
---	---

<p><b>Kommentaren till punkt 9.5</b></p>	
<p>Vid ett så kallat transportköp av en fastighet är det endast den slutliga förvärvaren som redovisar fastigheten som tillgång. Ett företag som har för avsikt att sälja en nyförvärd fastighet vidare enligt reglerna för transportköp i lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter redovisar endast en fordran på nästa förvärvare av fastigheten. Fordran klassificeras som omsättningstillgång och redovisas i posten Övriga fordringar.</p>	<p>FAR uppfattar att syftet med skrivningen är tillämplig i situationer där företag inte erhåller lagfart på fastigheten (då den ska säljas vidare) och därmed inte äger en tillgång. Punkten är därmed inte tillämplig på de situationer där företaget har fått lagfart.</p> <p>Punkten kan tolkas som att den även är tillämplig på situationer där tillgångar förvärvas i syfte att säljas vidare utan att avtal tecknats om att sälja vidare.</p>
<p><b>Punkt 9.13 med kommentar</b></p>	
<p>Anskaffningsvärdet för en tillgång som tillförs företaget genom tillskott eller insättning eller som apportegendom ska bestämmas enligt punkt 9.11 eller 9.12.</p> <p>Kommentaren:</p> <p>Tillskott och insättningar redovisas som en ökning av eget kapital, se kapitel 15.</p> <p>Apportegendom kan tillföras ett aktiebolag vid bolagsbildning eller nyemission. Hänvisningen till punkt 9.11 innebär att anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som tillförs bolaget som apportegendom normalt är tillgångens marknadsvärde. Marknadsvärdet för apportegendom motsvarar normalt betalningen för aktierna. Om marknadsvärdet är högre redovisas skillnaden som ett aktieägartillskott enligt punkt 15.5 om inte annat har avtalats.</p>	<p>FAR anser att kommentaren behöver förtydligas. FAR uppfattar att det som redovisas som ett aktieägartillskott är i de fall den registrerade betalningen för aktierna (i form av apportegendomen) understiger marknadsvärdet. Detta framgår dock inte av kommentarstexten och därför rekommenderar FAR att Bokföringsnämnden tydliggör i vilken situation det är aktuellt att redovisa ett aktieägartillskott (likt kommentarstexten till punkt 15.6).</p>



Punkt 9.14 med kommentar	
<p><del>När en tillgång finansieras helt eller delvis med offentliga bidrag ska bidraget</del> Ett offentligt bidrag som hänför sig till förvärv av en tillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. Överstiger bidraget utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt.</p> <p>Bidrag i form av skattereduktioner och skatteavdrag ska inte minska anskaffningsvärdet utan minska årets skattekostnad.</p> <p>Kommentar;</p> <p>Med begreppet förvärv avses i punkten även förvärv genom egentillverkning.</p> <p>Erhåller företag ett offentligt bidrag i form av en tillgång anses bidraget motsvara värdet av hela tillgången. Det innebär att tillgångens anskaffningsvärde är noll kronor. Det gäller t.ex. bidrag i form av elcertifikat som lämnas till producenter av förnybar el.</p> <p>Ytterligare regler om redovisning av bidrag finns i punkterna 6.27–6.30.</p>	<p>FAR är positiv till ändringen. FAR anser dock att första stycket liksom första och andra meningerna i det andra stycket i kommentarstexten bör vara en del av det allmänna rådet. Vidare kan det i kommentarstexten lämnas exempel på bidrag i form av elcertifikat, utsläppsrätter samt ursprungsgarantier.</p> <p>FAR rekommenderar att rubriken till denna punkt lämpligen är ”<i>Anskaffning</i> med offentliga bidrag” för att undvika oklarheter och tolkningsproblematik kopplat till vad som är en förvärvad respektive egenupparbetad anläggningstillgång.</p>

<b>Kommentaren till punkt 10.4</b>	
<p>En förvärvad immateriell anläggningstillgång får däremot redovisas som en tillgång under förutsättning att den har ett betydande värde för företaget under kommande år. Det innebär att rättigheter som patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter som företaget förvärvat från en extern part får redovisas som tillgång, om de bedöms ha ett betydande värde under kommande år. Detsamma gäller goodwill. Om ett företag t.ex. förvärvar ett varumärke får utgiften redovisas som en immateriell anläggningstillgång. Eventuella utgifter för att registrera varumärket ska ingå i anskaffningsvärdet. Har företaget däremot utgifter för att registrera och skydda ett eget upparbetat varumärke ska utgifterna redovisas som kostnad direkt.</p> <p>Eftersom utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar ska redovisas som kostnad direkt är det viktigt att dra gränsen mellan egenupparbetade och förvärvade tillgångar. Om Har ett företaget har förvärvat en immateriell tillgång med syfte att den ska ingå i en ny unik immateriell anläggningstillgång som företaget ska eller håller på att utveckla, behandlas utgiften för den förvärvade tillgången som en del av utgifterna för den egenupparbetade tillgången. Det innebär att inte heller den förvärvade delen får tas upp som tillgång, se andra stycket i punkt 10.4. Den förvärvade delen bli inte en egen, självständig tillgång som kan användas eller säljas, utan en oskiljaktig del av den nya tillgången. Köper företaget t.ex. en licens för s.k. ramverk eller insticksprogram som uteslutande används som en del i företagets utveckling av en ny unik produkt, betraktas licensen som en del av den nya egenupparbetade immateriella tillgången. Varken utgifterna för licensen eller den nya egenupparbetade immateriella tillgången får tas</p>	<p>FAR anser att kommentarstexten i det andra stycket på sidan 183 rörande varumärken kan tolkas felaktigt givet formuleringen att rättigheter som förvärvats från extern part <i>får</i> redovisas som tillgång. FAR är av uppfattningen att detta snarare är en <i>ska</i>-regel. Av den anledningen föreslår FAR att ett nytt allmänt råd införs där det framgår att förvärvade immateriella tillgångar redovisas som tillgångar. I kommentarerna till detta allmänna råd samlas även kommentarstext som avser förvärvade immateriella tillgångar.</p>

upp som tillgång. Om ett företag exempelvis däremot köper t.ex. ett affärssystem som genom eget arbete anpassas till företagets verksamhet, uppstår inte en ny unik tillgång. Affärssystemet är en förvärvad immateriell tillgång och får redovisas som tillgång. Anpassningar av systemet som görs av egen personal eller av konsulter i samband med installationen utgör normalt utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som kan räknas in i tillgångens anskaffningsvärde enligt punkt 10.9. Om företaget efter att tillgången har tagits i bruk gör anpassningar eller andra förbättringar som tydligt förbättrar tillgångens funktion eller prestanda redovisas utgifterna som tillkommande utgifter enligt punkt 10.19.

Det är vanligt att företag i stället har utgifter för att få tillgång till en webbapplikation med tillhörande lagringstjänst, t ex ett standardiserat bokföringssystem. I detta fall äger inte företaget applikationen utan har endast rätt att använda den så länge som företaget betalar för abonnemanget. Utgifterna för den erhållna tjänsten redovisas enligt punkt 7.10. Eventuella utgifter för konsulttjänster för att flytta data till en lagringstjänst i molnet, s.k. datamigrering, kostnadsförs direkt enligt punkt 7.6.

<p><b>Punkt 10.11A</b></p>	
<p>Vid förvärv av tomträtt tillsammans med byggnad får hela anskaffningsvärdet hänföras till byggnaden.</p> <p>Kommentar:</p> <p>Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Det innebär att om en tomträtt förvärvas tillsammans med byggnad ska anskaffningsvärdet fördelas mellan tomträtten (immateriell anläggningstillgång) och byggnaden (materiell anläggningstillgång). Att sätta ett värde på en tomträtt kan vara svårt. Av förenklingsskäl får därför hela anskaffningsvärdet hänföras till byggnaden.</p>	<p>FAR är positivt inställd till ändringen. FAR erfar att det är vanligt med tomträtter i bostadsrättsföreningar, vilka föreslås att vara utanför K2:s tillämpningsområde. FAR uppmuntrar därför Bokföringsnämnden att överväga att ha motsvarande text även i K3.</p>
<p><b>Punkt 16.17</b></p>	
<p>En avsättning ska redovisas för särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader om skyldigheten att betala den särskilda löneskatten inträder först i samband med att pensionen betalas ut.</p> <p>Avsättningen ska beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde <del>och med aktuell skattesats. Företaget ska även göra en avsättning om skyldigheten att betala särskild löneskatt inträder först i samband med att pensionen betalas ut.</del></p> <p>Avsättningen för särskild löneskatt på ett pensionsåtagande enligt punkt 16.16 första stycket ska i stället beräknas på marknadsvärdet på balansdagen på den företagsägda tillgången om det värdet är högre än pensionsåtagandets redovisade värde och om inte annat följer av punkt 16.18.</p>	<p>FAR är positiv till ändringen. FAR är dock av uppfattningen att företag som innehar kapitalförsäkringar som en del i en direktpensionslösning, skulle kunna hamna utanför K2:s tillämpningsområde givet att företag som normalt har väsentliga uppskjutna skatter inte får tillämpa K2. Uppskjuten skatt uppkommer i detta fall relaterat till pensionsskulden men inte på tillgångssidan (kapitalförsäkringen) eftersom den är föremål för avkastningsskatt.</p>

En avsättning enligt första eller andra stycket ska beräknas med aktuell skattesats.

~~Avsättningen redovisas i posten Övriga avsättningar, om inte annat framgår av punkt 16.18.~~

## Bilaga 2 Synpunkter på mindre ändringar i remissen

<i>Punkt</i>	<i>FAR:s kommentar</i>
Kommentar till 4.4 och 4.5 och posten Räntekostnader och liknande resultatposter	FAR anser inte att pantbrev är en finansiell kostnad varför det är ologiskt att hänvisa från posten Räntekostnader och liknande resultatposter. FAR rekommenderar att hänvisning i stället finns från posten Övriga externa kostnader.
Kommentar till 4.4 och 4.5 och posten Skatter	FAR rekommenderar att det sista stycket stryks eftersom det finns övriga skatter i Sverige, exempelvis tonnageskatt.
Kommentar till 4.7 och 4.8 och posten Leverantörsskulder	FAR anser att tillägget som föreslås innebär att poster flyttas från leverantörsskulder till upplupna kostnader vilket är fel eftersom det inte är en periodiseringspost om det finns en faktura. Det innebär också att alla företag som inte tillämpar fakturadatummetoden (= de flesta företagen) inte får dra av ingående moms under det året som kostnaden hänför sig till utan måste vänta till året efter (momslagen hänvisar till god redovisningssed). FAR rekommenderar att skrivningen ändras och hänvisar till att BAS-kontoplanen har ett konto för ej reskontraförda leverantörsskulder som fångar upp de fakturor som ankommer efter att reskontran stängts. BAS har således en vedertagen praxis för att tillse att leverantörsskulderna klassificeras korrekt.
4.12 och 4.16	FAR noterar att rad för rättelse av fel saknas i balansräkningen eller i förändring av eget kapital.
Kommentar till 4.22	FAR rekommenderar att den första meningen i fjärde stycket inte stryks eftersom man då tappar systematiken i texten.

<p>Kommentar till 5.3 och tillägget <i>”har påverkats av händelser i omvärlden”</i></p>	<p>FAR rekommenderar att det av texten framgår att det ska vara fråga om en väsentlig påverkan.</p>
<p>Kommentar till 5.8</p>	<p>FAR noterar att ”eller i euro” behöver läggas till. Se skrivning i 3.9.</p>
<p>Kommentar till 5.5, 5.14, 5.17, 5.18</p>	<p>FAR rekommenderar att det av texten framgår att det är de väsentliga orsakerna till variationen av nettoomsättningen (eller huvudintäkterna) som ska kommenteras.</p>
<p>Kommentar till 5.18</p>	<p>FAR noterar att det i de två nya styckena ska stå huvudintäkterna i stället för nettoomsättningen.</p>
<p>Kommentar till 6.6, tredje stycket:  <i>” För att intäktsredovisningen ska bli rätt är det nödvändigt att känna till vad inkomsten avser. Ingår t.ex. service och underhåll under en bestämd tid i försäljningspriset för en vara och kan ersättningen för detta särskiljas ska den inkomsten intäktsredovisas linjärt över den tidsperioden, se punkt 6.11. Den del av inkomsten som avser varan ska intäktsredovisas enligt reglerna i punkt 6.7”</i></p>	<p>FAR rekommenderar Bokföringsnämnden att se över placeringen av kommentaren i tredje stycket och eventuellt flytta den till punkt 6.2, eftersom texten handlar om uppdelning av olika typer av intäkter.</p>
<p>Kommentar till 6.24</p>	<p>FAR rekommenderar att fjärde och femte stycket sammanfogas i ett stycke.</p>
<p>Kommentar till 6.30, första stycket:  <i>”Enligt punkt 6.27 ska ett bidrag redovisas som intäkt om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att ta emot bidraget. Avser bidraget att täcka kostnader eller uppkomna förluster ska det redovisas samma räkenskapsår som de kostnader som bidraget avser att täcka.”</i></p>	<p>FAR uppmärksammar Bokföringsnämnden på att kraven kan vara lite motsägelsefulla i och med att alla villkor faktiskt inte behöver vara uppfyllda det år som man har kostnaderna. Detta kan lösas genom exempel eller genom ett tillägg i första meningen i punkt 6.29 ”...det år kostnaderna avser under förutsättning att villkoren för bidraget är uppfyllda”.</p>

<p>Kommentar till punkt 8.4, sista två meningarna i andra stycket:</p> <p><i>”Normalt övergår väsentliga risker och förmåner för en finansiell tillgång på kontraktsdagen. För andelar i en bostadsrättsförening övergår väsentliga risker och förmåner normalt på tillträdesdagen.”</i></p>	<p>FAR ifrågasätter den tillagda sista meningen eftersom den avviker från den generella regeln.</p>
<p>Kommentar till punkt 9.1, sista stycket:</p> <p><i>”Under rubriken Särskilda regler för ekonomiska föreningar finns lagtext och kommentar.”</i></p>	<p>FAR anser att detta stycke ska tas bort eftersom texten som meningen hänvisar till är borttagen.</p>
<p>11.2 och 14.2, tillagda texten:</p> <p><i>”Behållningen på depåkonto får ingå i värdepappersportföljen.”</i></p>	<p>FAR rekommenderar att tillägget inleds med ”Tillfälliga likvida behållningar på depåkonto...” för att ha en tydlig gränsdragning mot posten <i>Kassa och bank</i>.</p>
<p>Kommentar till 11.6, tillagd text:</p> <p><i>”En värdepappersportfölj redovisas i en och samma post i balansräkningen även om innehavet består av både värdepapper och fordringar. Normalt redovisas portföljen i posten Andra långfristiga värdepappersinnehav.”</i></p>	<p>FAR anser att om det är aktier så ska det redovisas som aktier och är det fordringar ska det redovisas som fordringar. Att vid värderingen se innehavet som en portfölj påverkar inte klassificeringen av tillgångar utan det är innehållet i portföljen som ska styra klassificeringen.</p> <p>Om Bokföringsnämnden vill öppna upp för att inkludera hela portföljen i posten <i>Andra långfristiga värdepappersinnehav</i> måste beskrivningen av posten i punkt 4.7 ändras.</p>



<p>Kommentar till 11.8, 13.5, 14.6, 16.5, 17.8</p>	<p>FAR rekommenderar att Bokföringsnämnden ser över skrivningen. Det kan läsas som att det inte finns någon korrelation mellan kundfordringens och terminens förfallodagar vilket kan innebära att en kundfordran med förfallodag i januari kan säkras med ett terminskontrakt som förfaller i november.</p> <p>Om Bokföringsnämnden anser att det ska ses som ett kollektiv bör detta förtydligas.</p>
<p>Kommentar till 14.7, sista raden har strukits:</p> <p><i>"Vid t.ex. köp av en option som är en kortfristig placering är erlagd premie anskaffningsvärdet."</i></p>	<p>FAR uppfattar att raden strukits för att de som träffas av dessa transaktioner inte ska tillämpa K2 enligt bestämmelserna om att det inte finns specifika regler i K2.</p>
<p>15.3 tillägg under kommentar Särskilda regler för aktiebolag:</p> <p><i>"Vid en ökning av aktiekapitalet genom nyemission ska utgifter som kan hänföras till genomförandet av emissionen redovisas som kostnader."</i></p>	<p>FAR anser att emissionsutgifter bör redovisas mot eget kapital eftersom det är eget kapital som ökar tack vare nyemissionen. Utgifterna möjliggör nyemissionen.</p>
<p>Kommentar till 17.2 om hantering av leverantörsfakturor</p>	<p>FAR håller inte med om ändringen. Har företaget fått en faktura så är förpliktelsen säker och all fakta om transaktionen finns.</p> <p>Praxis är att företag håller sin reskontra öppen under en viss period efter balansdagen för att kunna klassificera fakturor som leverantörsskulder och även lyfta den ingående momsen (eftersom momsen här följer den goda redovisningsseden). Detta skulle vara negativt likviditetsmässigt för de företag som tillämpar K2.</p>
<p>17.3</p>	<p>FAR anser att punkten bör flyttas till BFNAR 2013:2 Bokföring.</p>

17.6	FAR anser att det är bättre att använda ordet ”får” i stället för ”ska”. Om företaget kan göra en bedömning måste detta få företräde framför denna regel.
<p>Kommentar till 19.11, struken text:</p> <p><del>”Normalt övergång väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen.”</del></p>	FAR anser att texten ska vara kvar, då den anger en utgångspunkt för bedömningen.

## Bilaga 3 Kommentarer på punkter som saknas i remissen mm

### ***Emissionskostnader och låneupptagningskostnader***

ÅRL 4:15 behandlar emissionskostnader och låneupptagningskostnader och kräver att dessa ska periodiseras. Eftersom upplupet anskaffningsvärde inte finns i K2 och K2 inte heller har effektivräntemetoden torde huvudregel vara att dessa kostnader redovisas som förutbetalda kostnader som löses upp över låneperioden.

Enligt punkt 17.6 ska en skuld värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. Detta utgörs av nominellt belopp, det vill säga inte justerat för transaktionskostnader. ÅRL 4:15 borde ligga precis före punkt 17.6 så att man förstår logiken.

Eftersom detta regleras i ÅRL bör detta inte vara en typ av transaktion som innebär att företag inte kan tillämpa K2.

FAR anser att det bör framgå i K2 att emissionskostnader och låneupptagningskostnader ska periodiseras och då som en förutbetald kostnad eftersom lånen värderas till nominellt belopp utan justering för låneupptagningskostnaderna.

### ***Bruttoredovisning av utgifter hänförliga till tillverkning av varor och anläggningstillgångar***

I Förslag till ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning om årsredovisning och koncernredovisning (K3) (Dnr 2023:34) föreslås ett nytt allmänt råd, punkt 5.4. Det allmänna rådet anger att utgifter som är hänförliga till tillverkning av varor eller anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i en kostnadsslagsindelad resultaträkning. FAR har i sitt remissvar avseende K3 ställt sig positiv till att Bokföringsnämndens uppfattning tydliggörs i ett allmänt råd, men upplever att det finns ett stort behov av vägledning hos upprättare av årsredovisningar, varför kommentaren till 5.4 föreslås utökas.

Vad avser K2 finns i uppställningsformen för resultaträkningen, punkt 4.4 och 4.5, beskrivet vad som redovisas i posterna *Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning* samt *Aktiverat arbete för egen räkning*. Hänvisningar finns även till andra punkter i K2.

Då bruttoredovisning enligt K2 inte bör skilja sig från bruttoredovisning enligt K3 rekommenderar FAR att kommentarstexterna utökas för att på samma sätt som beskrivs i remissvaret avseende K3 ge mer vägledning till upprättaren.

## Bilaga 4 Kvarstående synpunkter som lämnats i tidigare remissvar

<i>Punkt</i>	<i>FAR:s kommentar</i>
Kommentaren till punkten 4.8	<p>När företaget betalar en anslutningsavgift är detta ofta en direkt hänförlig utgift till en investering i exempelvis en byggnad. Beloppet ska därmed inkluderas i anskaffningsvärdet för byggnaden. Om anslutningen görs vid ett senare tillfälle blir den en egen avskrivningsenhet enligt bestämmelsen i punkt 10.22 om tillkommande utgifter.</p> <p>Enligt FAR:s uppfattning är anslutningsavgiften inte en sådan rättighet som beskrivs i 4 kap. 2 § ÅRL. Kommentaren om anslutningsavgifter under rubriken <i>Immateriella anläggningstillgångar</i> i punkt 4.8 bör därför tas bort.</p>
Kommentaren till punkten 2.3	FAR har tidigare framfört att man anser att bestämmelsen om att byte av princip enbart får tillämpas på nya transaktioner borde ändras. I och med att rättelse av fel enligt förslaget kommer att få ändras retroaktivt anser FAR att detsamma borde gälla för byte av princip.
Kapitel 6 Rörelseintäkter	FAR anser att det är olyckligt att det anges en tidpunkt för intäktsredovisning av försäkringsersättning i tabellen och en annan i kommentaren.
Kapitel 17 Skulder	Om en diskonteringseffekt blir väsentlig kan ett företag behöva gå över till att tillämpa K3 för att inte bryta mot väsentlighetsprincipen. FAR anser att det hade varit bättre att tillåta nuvärdesberäkning i såväl kapitel 16 som 17.