

Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 STOCKHOLM

Stockholm 2 oktober 2023

Förslag till allmänna råd och vägledning om K 2 och K 3

Allmänt om normgivningen

Så som LR Revision & Redovisning uppfattar förslagen syftar det till att företag med mer komplicerade ekonomiska förhållanden ska tillämpa K 3. Detta innebär att fler mindre företag kommer att få tillämpa K 3 vilket innebär krav på en mer rättvisande redovisning och därmed också ett mer rättvisande beslutsförslag för olika intressenter utanför företaget. LR delar uppfattningen att det bör vara komplexiteten i de ekonomiska förhållandena snarare än företagets storlek som avgör om ett visst företag ska tillämpa K 2 eller K 3.

Detta innebär i sin tur att K 2 borde vara ett regelverk mer tydligt anpassat för företag utan komplicerade ekonomiska förhållanden och där årsredovisningen/årsbokslutet spelar mindre vikt som beslutsunderlag för externa intressenter. Vid en genomläsning av förslaget är det dock svårt att se vari förenklingarna består för mindre företag med mindre komplicerade förhållanden. Vi menar att detta förhållande borde leda till ytterligare förenklingar för de företag som frivilligt väljer att tillämpa K 2, några ytterligare sådana förenklingar är svåra att hitta i förslaget. Snarare kännetecknas förslaget av inskränkningar av de förenklingsregler som funnits sedan tidigare. Detta leder i kombination med att i det i förslaget till ändringar i K 3 föreslås ett antal förenklingar snarare till att skillnaden mellan regelverken minskar. Särskilt när det gäller periodiseringsfrågor måste detta starkt ifrågasättas.

K 3 är ett principbaserat regelverk som ställer betydligt högre krav på förståelse av de grundläggande redovisningsprinciperna och att det görs bedömningar av olika transaktioner baserat på de principer som bär upp regelverket. Dessa bedömningar ska nu göras av betydligt fler mindre företag och redovisningskonsulter som har begränsad erfarenhet av att tillämpa K 3. Vi menar att det finns ett behov av betydligt fler kommentarer och exempel för att förklara hur regelverket är tänkt att tillämpas för att främja en enhetlig tillämpning. Eftersom fler mindre företag ska tillämpa reglerna finns det också anledning att överväga förenklingar och undantag från en del komplicerande inslag. Som exempel kan nämnas reglerna om nedskrivningsprövning där både identifiering av nedskrivningsindikatorer och beräkning av återvinningsvärde är starkt komplicerande inslag. Nyttan av att en mycket liten bostadsrättsförening ska göra en nedskrivningsprövning om marknadsvärdet på föreningens fastighet sjunker (nedskrivningsindikation), en tillgång som inte kan avyttras, och därefter göra en relativt komplicerad beräkning av återvinningsvärde (nedskrivningsprövning) för att konstatera att någon nedskrivning inte behöver ske framstår som en mindre lämplig ordning.

Yttrandet nedan avgränsas till företag och föreningar som upprättar årsredovisningar eftersom årsredovisning är avsedd för en större intressentkrets jämfört med ett årsbokslut. För associationer som upprättar årsbokslut kan andra överväganden leda till att t.ex. tillämpningsområdet för K 3 inte bör utvidgas enligt förslagen nedan. Yttrandet vad avser K 3 avgränsas också att gälla mindre företag oavsett om dessa frivilligt eller till följd av det utökade tillämpningsområdet tillämpar K 3 om inte annat anges.

Tillämpningsområde för K 2 respektive K 3

Vi tillstyrker att fler företag ska tillämpa K 3 i årsredovisningar baserat på att de har mer komplicerade ekonomiska förhållanden. Vi noterar att förslaget bygger på förekomst av en mer komplicerade transaktioner och tillgångar eller skulder. Vi menar dock att det även finns andra kategorier där det finns behov av en mer rättvisande och jämförbar redovisning gör att K 3 bör tillämpas. Hit hör framförallt företag och föreningar där årsredovisningen utgör beslutsunderlag i ekonomiska frågor för en större krets intressenter. Det kan t.ex. handla om företag och föreningar med en större antal ägare och/eller en betydande balansomslutning som finansieras genom externa finansiärer. Enligt vår uppfattning bör det i dessa fall snarare vara kravet på en mer rättvisande och jämförbar redovisning än de materiella skillnaderna mellan K 2 och K 3 som leder till att K 3 ska tillämpas. Vi anser att en sådan utökning bör kombineras med att förenklingsregler införs för mindre företag som tillämpar K 3.

Vi instämmer i att företag där indelning i komponenter såsom byggnader ska utgöra ett kriterium för att ett företag ska tillämpa K 3. Vi menar dock att det bör övervägas att vidga kriteriet även till andra typer av materiella anläggningstillgångar än byggnader förutsatt att värdet på tillgångarna utgör en huvudsaklig del av balansomslutningen och att en uppdelning i komponenter är väsentlig.

Vi delar uppfattningen att företag med byggnader bör tillämpa K 3. Regeln har dock utformats på ett sätt som gör att ett företag med byggnader där marken innehåses med tomträtt måste tillämpa K 3 och där motsvarande byggnadsinnehav där företaget äger marken inte behöver tillämpa K 3 eftersom markvärdet kan vara en betydande del av tillgångsmassan vilket kan leda till att byggnaden inte är den huvudsakliga tillgången. Motsvarande skillnad kan uppstå beroende på var byggnaden är belägen, höga markvärden i storstadsområdena kan leda till att K 3 inte behöver tillämpas trots att byggnadsvärdena är betydande och väsentligt överstiger gränsvärdet för att tillämpa K 2. Vi ifrågasätter om detta är en lämplig avgränsning.

Vi anser också att företag som innehar mer avancerade finansiella instrument eller tillämpar finansieringslösningar som innefattar eget kapitalinstrument bör tillämpa K 3 förutsatt att innehavet är väsentligt. Exempel på sådana lösningar är obligationer där upplupen avkastning ingår i anskaffningsvärdet, nollkupongsobligationer och konvertibla skuldebrev. Vi noterar att konvertibla skuldebrev nämns som exempel på oreglerade frågor och som därmed medför tillämpning av K 3, vi anser dock att detta tydligare bör komma till uttryck i det allmänna rådet. Vidare bör övervägas om det inte ska vara obligatoriskt att tillämpa K 3 om företaget redovisar avsättningar eller skulder där det krävs nuvärdesberäkningar. Enligt vår erfarenhet är det relativt ovanligt med denna typ av åtaganden i mindre företag och i de få fall där det förekommer krävs i regel mer omfattande utredningar. Genom att undanta dessa typer av instrument kan K 2 regelverket förenklas betydligt.

Oavsett storlek ska bostadsrättsföreningar och bostadsföreningar tillämpa K 3. Det bör dock noteras att det finns mycket små sådana föreningar med endast ett fåtal lägenheter och att regelbördan för dessa föreningar ökar väsentligt. Många banker är dessutom restriktiva när det gäller att låna ut till dessa små föreningar varför intressentkretsen till årsredovisningen minskar ytterligare. Kooperativa hyresrättsföreningar kan däremot i princip tillämpa K 2, men eftersom den huvudsakliga tillgången

torde utgöra byggnad kommer de ändå att tillämpa K 3. LR anser att regelverket skulle förenklas om även kooperativa hyresrättsföreningar ska tillämpa K 3 oavsett storlek. I det föreslagna kapitel 38 i K 3 regleras tillkommande upplysningskrav m.m. som gäller bostadsrättsföreningar. Motsvarande reglering saknas för bostadsföreningar och kooperativa hyresföreningar. LR anser att kapitel 38 i tillämpliga delar även ska tillämpas i dessa föreningsformer.

Vidare noterar vi att hänvisningen till RFR 2 tas bort. Det framgår dock inte om avsikten är att detta ska leda till någon ändring i sak. Såvitt vi känner till det förekommer det att en del noterade företag med hänvisning till RFR 2 inte tillämpar K 2 eller K 3 i dotterbolag.

Årsredovisning i mindre företag K 2

LR övergår nu till att behandla det remitterade förslaget till vägledning för K 2.

Kap 1 tillämpning

Punkten 1.1A, D: Punkten är enligt vår mening oklar och lämnar utrymme för tolkningar. Det kan konstateras att förslaget till allmänt råd inte är uppdaterat med hänsyn till olika typer av transaktioner som sker idag. Som exempel kan nämnas redovisning av kryptovalutor, det är oklart om ett företag som har kryptovalutor i sin balansräkning får tillämpa K2. Samtidigt kan helt andra investeringar, t.ex. i olika molnlösningar, sägas omfattas av det allmänna rådet även om regleringen inte är anpassad för denna typ av investeringar.

Punkt 1.7: Mot bakgrund av att företag som har transaktioner som inte är reglerade i det allmänna rådet enligt punkt 1.1 A, d inte alls får tillämpa det allmänna rådet är det inte helt enkelt att förstå när punkten blir tillämplig utöver för oväsentliga transaktioner. Enligt vår mening behöver det förtydligas i vilka fall 1.7 blir tillämplig. Tidigare var t.ex. factoring ett sådant område som inte var direkt reglerat och där det kan råda osäkerhet om det skulle vara 1.1 A eller 1.7 som var tillämplig. Med hänsyn till utvecklingen av t.ex. nya finansieringslösningar kan det inte uteslutas att motsvarande frågor uppkommer på nytt. Av kommentaren framgår att ett företag ska beakta syftet med bestämmelsen när det avgör om vägledning från en bestämmelse får ske eller inte. Det framgår dock sällan vad som är syftet med viss regel varför denna prövning i praktiken är omöjlig att göra, någon ändring från bör till ska bör därför inte ske.

Kap 2 Redovisningsprinciper

Väsentlighetsprincipen: Så som vi uppfattar det är en bärande princip i K 2 att förenklingsreglerna får tillämpas även om de i vissa fall kan innebära avsteg från väsentlighetsprincipen, både i så mening att enskilda transaktioner som är väsentliga ändå redovisas enligt en förenklingsregel och att oväsentliga transaktioner inte omfattas av någon förenklingsregel till följd av beloppsgränser m.m. som styr förenklingsregeln. Det remitterade förslaget innebär i detta avseende en väsentlig ändring genom att företaget måste göra en särskild prövning för att avgöra om förenklingsregeln i det enskilda fallet är förenlig med väsentlighetsregeln. Paradoxalt nog innebär denna prövning att ju mindre företaget är desto högre blir sannolikheten att väsentlighetsregeln tar över vilket får till följd att förenklingsregeln inte får tillämpas. Av den exemplifiering som ges av bestämmelser där förenklingsregeln enskilt skulle kunna ge en felaktig tillämpning framgår att väsentlighetsprincipen kan ta över även vid beloppsmässigt små transaktioner (5 000 kr-regeln) och inventarier av mindre värde. Detta utgör enligt vår mening ett komplicerande inslag i regelverket och öppnar för en olikartad tillämpning i likartade företag. Enligt vår uppfattning bör den föreslagna dubbla prövningen inte införas. Om den ändå införs bör

tillämpningsområdet begränsas till de poster där förenklingsregeln uppenbart kan leda till en avvikelse från väsentlighetsprincipen, t.ex. 7.9 om årligen återkommande utgifter i de fall ett företags största utgifter är årligen återkommande (t.ex. tomträttsavgäld eller uppvärmning i fastighetsföretag) samt 10.28 om nyttjandeperiod för förbättringsutgifter på annans fastighet. Anses det inte möjligt att ta bort denna dubbla prövning förordar LR att villkoren för att tillämpa förenklingsreglerna ses över, t.ex. genom att inskränka dess tillämpningsområde eftersom detta blir enklare för företagen att tillämpa och ligger i linje med ett regelbaserat regelverk där antalet bedömningar ska minimeras. Vi noterar i sammanhanget att det finns andra förenklingsregler som leder till resultat som avviker från de grundläggande principerna, t.ex. regler om nedskrivning som innebär att nedskrivning inte behöver ske trots att en tillämpning av försiktighetsprincipen skulle leda till en nedskrivningsprövning.

Punkt 2.4A: Vi ifrågasätter om det verkligen är någon avsevärd förenkling att förskott får redovisas som intäkt respektive kostnad även om de inte hör till räkenskapsåret. Företaget måste ändå hålla ordning på förskott för att kunna resultatavräkna och fakturera korrekt. Hanteringen av förskott påverkar även lagerredovisning. Det fall där vi ser att en utvidgning av förenklingsregeln skulle få betydelse är vid försäljning av t.ex. ett häfte med 10 lunchkuponger i en restaurang som skulle kunna intäktsredovisas vid försäljningen och inte när kupongen utnyttjas.

Som framgått ovan anser vi att förenklingsregeln bör ta över och väsentlighetsprincipen bör inte tillämpas. Kommentartexten anger dock att prövning kan behöva ske i relativt många fall. Som exempel anges att om många prenumerationer eller serviceavtal tecknas mot slutet av året. Detta är enligt vår uppfattning främst en periodiseringsfråga och utrymmet för att av förenklingskäl göra avsteg från en korrekt periodisering bör vara betydande för att uppnå den önskvärda förenklingen. I regel är det ingen större förändring i antalet prenumerationer eller serviceavtal som förnyas mellan åren varför det inte heller har någon väsentlig resultatpåverkan, i det fåtal fall resultatpåverkan är större rör det sig om högst ett år och vi anser därför att ett sådant avsteg får accepteras för undvika den dubbla prövningen.

Punkt 2.12: Av förenklingskäl anser LR att den nuvarande regleringen för rättelse av fel inte bör ändras.

Kap. 4 Uppställningsformer för årsredovisning

Punkt 4.4: Det är vanligt särskilt i vissa branschkontoplaner att rörliga kostnader redovisas i kontoklass 4, det gäller t.ex. fastighetsbolag och åkerier. K 2 i dess nuvarande lydelse kan dock tolkas som att detta inte är tillåtet, många företag har därför redovisat rörliga kostnader som övriga externa kostnader. LR välkomnar att reglerna ändras så att det blir möjligt även för andra än tillverkningsföretag att redovisa rörliga kostnader som råvaror och förnödenheter. Så som LR uppfattar förslaget är det emellertid obligatoriskt att redovisa rörliga kostnader som råvaror och förnödenheter, dvs många företag måste ändra sin redovisning. Dessutom måste det ske en uppdelning mellan direkt rörliga kostnader som redovisas som råvaror och förnödenheter och övriga direkta kostnader hänförliga till verksamheten som ska redovisas under övriga externa kostnader. Enligt vår mening innebär detta en övriga även ett komplicerande inslag i regelverket som dessutom leder till ett antal gränsdragningsproblem. LR anser att regelverket ska uppmuntra till en bra redovisning, vilket skulle kunna uppnås om företag får redovisa enligt förslaget, men förslaget går för långt genom att kräva att företaget ska redovisa på ett visst sätt.

Punkt 4.7: LR delar från en redovisningsteoretisk utgångspunkt BFN:s analys att det är tveksamt om en första förhöjd leasingavgift uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång baserat på äganderätt. Samtidigt är det mycket vanligt förekommande att den första förhöjda leasingavgiften redovisas som

just anläggningstillgång, vilket kan försvaras från en ekonomisk utgångspunkt. Förenklingskäl talar för att nu gällande praxis bör accepteras även i fortsättningen.

Utifrån våra erfarenheter kring revision av årsredovisningar upprättade enligt K 2 noterar vi att många företag gör fel på uppdelningen i maskiner och inventarier. Ett vanligt fel är att maskiner redovisas som inventarier. Men än vanligare är posterna maskiner och inventarier slås samman i årsredovisningen trots att posterna borde särredovisas. Vi uppfattar att det inte är helt klart om detta är tillåtet enligt K 2, särskilt i de fall när inventarier – vilket är det vanliga – uppgår till oväsentliga belopp.

Kap 6 Rörelseintäkter

Punkt 6.26: Gränsdragningen mellan standardiserade tjänster och tjänsteuppdrag är inte helt självklar. Om t.ex. en skraddarsydd utbildning tas fram torde detta vara ett tjänsteuppdrag, om anpassning sker av en existerande utbildning ska detta ses som standardiserad tjänst. Reglerna om intäktsredovisning är dock inte identiska varför gränsdragningen har betydelse. Standardiserade tjänster ska redovisas linjärt över den period som tjänsten utförs. De exempel på standardiserade tjänster som nämns är dock av den karaktären att det kan bli en skillnad mellan när tjänsten utförs och när den borde intäktsavräknas. Det är t.ex. vanligt att en utbildningstjänst består av förberedelser inkl. anpassning av dokumentation som kan ske en viss tid innan själva utbildningen genomförs. Det är först när utbildningen är genomförd som tjänsten är levererad och därmed kan faktureras. Punkten kan tolkas som att intäkten ska fördelas linjärt över den tid arbetet pågår, vi anser att intäkten bör redovisas när prestationen är fullgjord.

Kap 10 Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Punkt 10.2: I syfte att förtydliga har ändring gjord i punkten, det är dock inte klart om ändringen innebär någon ändring i sak. Frågan är därför om t.ex. konferensbord och konferensstolar fortfarande ska ses som en enhet?

I samband med frågan om anläggningstillgångar till en bestämd mängd vill LR ta upp en fråga som rör tillämpningen av denna regel. Frågan är närmare bestämt vad som avses med att det sammantagna värdet är av underordnad betydelse för företaget och hur redovisning ska ske om värdet inte är av underordnad betydelse. Frågan kan exemplifieras med höns i äggproduktion. Att hönorna, som normalt används i produktion under ett drygt år, är en materiell anläggningstillgång torde vara klart. Frågan är hur byte av djurbesättning ska redovisas, ska det ses som utrangering eller kan man tillämpa reglerna om bestämd mängd och fast värde.

Kapitel 16 Avsättningar

Punkt 16.17 och 18: LR delar uppfattningen att avsättning för särskild löneskatt bör redovisas. Mot bakgrund av att avsättningen i regel ska upplösas i framtiden och att beräkningen ändå inte har hög precision mot bakgrund av att någon nuvärdesberäkning inte ska ske anser vi dock att en förenklingsregel bör övervägas som innebär att beräkningen av avsättningen inte förändras och att hänsyn inte behöver tas till förändringar i försäkringens marknadsvärde.

Kapitel 17 Skulder

Punkt 17:5 Uppdelningen i kort och långfristig skuld vid omförhandling av kreditvillkor när det är uppenbart att skulden kommer att förnyas är, även om den kan försvaras principiellt, svårbegriplig för företagare och andra intressenter samt, vilket vi kan konstatera under revision av årsredovisningar, att det ofta görs fel när det gäller att klassificera skulderna korrekt. Enligt vår mening leder uppdelningen dessutom till att årsredovisningens informationsvärde minskar eftersom det inte framgår vilka skulder som avses komma att förnyas respektive amorteras. Det vanligaste fallet torde vara fastighetskrediter, vi förordar att dessa särredovisas under en egen rubrik och endast den del som ska amorteras redovisas som en kortfristig skuld. Vi noterar att BFN redan gjort ett avsteg från principen genom behandling av checkräkningskredit som långfristig skuld.

Kapitel 19 Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger aktier i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag

Punkt 19.5: LR avstyrker den föreslagna ändringen även om den till synes är konsekvent utifrån händelser som inträffat under respektive efter räkenskapsårets utgång. I praktiken är det mycket vanligt att det beslutas om aktieägartillskott men storleken på detta bestäms först under bokslutsarbetet. Ändringen har bl.a. betydelse för skyldigheten att tillämpa reglerna om kontrollbalansräkning, när denna väl upprättas får dock utfästelsen beaktas även om den inte verkställts. Den föreslagna regeln försämrar dessutom informationen i årsredovisningen för intressenterna.

Årsredovisning och koncernredovisning K 3

LR övergår nu till att behandla det remitterade förslaget till vägledning för K 3.

Allmänna synpunkter

BFN har valt att inte ändra kapitelindelningen. Enligt LR:s uppfattning är detta olyckligt eftersom fler mindre företag och ett ytterligare antal redovisningskonsulter nu kommer att tillämpa K 3. För dessa är kapitelindelningen i IFRS SME både ologisk och okänd. Vi förordar därför att regelverket får samma kapitelindelning som K 2. I de flesta fall ska K 3 tillämpas i juridisk person, i K 3 anges dock regler för juridisk person som undantag från regelverket vilket ytterligare försvårare tillämpningen. Utan att strukturera om hela regelverket kan en lösning vara att i anslutning till de punkter där det finns skillnader mellan koncernredovisning och årsredovisning ange att bestämmelsen enbart gäller koncernredovisning respektive årsredovisning.

En väsentlig skillnad mellan vägledningarna är att K 2 innehåller en rad kommentarer och exempel, dessa saknas i stor utsträckning i K 3. LR delar uppfattningen att avvikelser från IFRS SME i själva normgivningen bör undvikas, med de undantag som anges nedan. Däremot är det uppenbart att såväl företag som redovisningskonsulter behöver vägledning kring hur reglerna är avsedda att tillämpas. Vår erfarenhet från revision av årsredovisningar som upprättas enligt K 3 är att reglerna ofta tillämpas på skilda sätt, spridningen i tillämpning är större än vad den borde vara i avsaknad på vägledning. Vad som är allvarigare är emellertid att reglerna för ofta tillämpas felaktigt. Istället för rätt från början blir det för ofta gör om och gör rätt. Detta driver kostnaderna för att ta fram årsredovisningar enligt K 3 i onödan plus fördröjer framtagningen av årsredovisningarna. Avsaknaden av kommentarer och exempel är enligt vår uppfattning ett skäl till att inte fler mindre företag tillämpar K 3. Behovet av kommentarer och exempel ökar när fler mindre företag ska tillämpa K 3 och denna tillämpning inte är frivillig.

K 3 baseras på IFRS SME som i sin tur är bygger IFRS som utformats för kapitalmarknadens behov. Även om IFRS SME och därmed K 3 innehåller förenklingar och färre valmöjligheter går det inte att bortse från att reglerna utformats för behov hos en annan intressentkrets än i de mindre företagen. När reglerna nu ska tillämpas av fler mindre företag anser vi att det finns anledning att överväga ytterligare förenklingar för de mindre företagen. Nedan kommer vi att lämna några exempel på områden där vi anser att det behövs förenklingar för de dessa företag. De är vana att tillämpa ett regelbaserat regelverk och har inte behövt tillämpa väsentlighetsprincipen och övriga grundläggande redovisningsprinciper. Ytterligare ett skäl är att för större företag kan ofta tillämpa väsentlighetsprincipen och med stöd av denna göra avsteg vid oväsentliga förhållanden. I mindre företag med en mindre omfattande verksamhet är det inte lika klart att väsentlighetsprincipen kan tillämpas och därför behövs mer vägledning och uttryckliga undantagsregler.

Kap 21 - Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

Huvudregeln är att avsättningen ska beräknas till nuvärdet av de framtida betalningar som krävs för att reglera förpliktelsen. För mindre företag bör av förenklingsskäl en undantagsregel införas som innebär att nuvärdesberäkning endast behöver när regleringen av avsättningen ligger långt fram i tiden och således nuvärdesfaktorn har stor påverkan på värdet. Vi anser förenklingsreglerna i K 2 kan tjäna som förebild.

Kap 23 – Intäkter

Punkt 23.4: LR menar att även här behövs en undantagsregel för mindre företag från kravet för nuvärdesberäkning. Ett sådant undantag är närmast en precisering av väsentlighetsprincipen.

Punkt 23.5: Mot bakgrund av skattereglerna och de föreslagna reglerna i K 2 ifrågasätter LR om det ska vara ett "ska-krav" att intäkt inte får redovisas vid byte mot likartade varor och tjänster. Vi menar att det bör vara en "får-regel", åtminstone för mindre företag.

Punkt 23.21: LR uppfattar att BFN:s tillägg innebär en ändring i förhållande till hur i vart fall en del företag beräknat kostnader när färdigställandemetoden tillämpas. Vi menar att detta är ett komplicerande inslag i regelverket och anser att argument även kan anföras för matchningsprincipen. Idag är det inte helt ovanligt att färdigställandegraden kan beräknas utifrån utgifter, detta synes inte vara möjligt i framtiden. Enligt vår mening krävs det även vägledning kring hur indirekta kostnader redovisas och fördelas.

Kap 27 – Nedskrivningar

Punkt 27.3: Nedskrivningsprövning kan enligt vår uppfattning komma att aktualiseras i ett antal fall. Enligt vår bedömning ställer K 3 krav på nedskrivningsprövning i fler fall än i K 2, trots att K 2 är ett regelverk som bygger på försiktighet. Vi menar att det behövs förenklade regler för mindre företag, särskilt kring vilka nedskrivningsindikatorer som behöver beaktas. Enligt vår mening är det nedskrivningsindikatorer som tar hänsyn till tillgångens användning i det enskilda företaget och om marknadsvärdet minskat betydligt. Vi anser inte att mindre företag ska behöva ta hänsyn till t.ex. marknadens avkastningskrav, betydande förändringar i marknaden så länge det inte förväntas påverka företagets användning av tillgången eller tillgångens avkastning.

Så som regelverket är utformat ska företaget beakta den kassagenererande enhet i vilken tillgången ingår när det inte går att beräkna återvinningsvärde för en enskilda tillgången. Att göra dessa beräkningar är relativt komplicerat. Vi menar att det bör, av förenklingsskäl, vara möjligt att skriva ner den aktuella tillgången utan att beakta återvinningsvärdet för hela den kassagenererande enheten.

Punkt 27.8: Av förenklingsskäl anser vi att någon diskontering inte behöver ske under de första årens framtida användning. En diskontering bör därför endast krävas för inbetalningar som ligger långt fram i tiden och det bör vara frivilligt för företaget att beakta dessa inbetalningar vid beräkning av nyttjandevärdet. Vi noterar att i punkt 27.9 görs en distinktion där kassaflödet under de första fem åren får beaktas och att delvis andra regler gäller för beräkning av kassaflöde därefter. En femårsgräns kan övervägas även vad gäller nuvärdesberäkning. Syftet är att förenkla beräkningen för mindre företag.

Punkt 27.11: Även när det gäller diskonteringsfaktor behövs det förenklade regler för mindre företag eftersom de normalt inte hanterar aktuella marknadsmässiga bedömningar av pengars tidsvärde och inte heller de risker som avser den aktuella tillgången.

Kap 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas

Punkt 35.1: I samband med att ett antal företag till följd av förändringar i K 2 måste tillämpa K 3 blir det fråga om förstagångstillämpning för dessa företag. Det kan inte uteslutas att de bland dessa företag finns företag som tidigare tillämpat K 3 och därefter K 2, som en följd därav får de inte tillämpa förenklingsreglerna. Vi anser att förenklingsreglerna bör vara tillämpliga även i detta fall eftersom övergången är påkallad av en regelförändring som företagen inte styr över.

LR REVISION & REDOVISNING SVERIGE AB

Martin Johansson