



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

Srf konsulternas förbund

Srf konsulterna är Sveriges ledande branschorganisation inom redovisning och lön.

Srf konsulterna grundades 1936 och verkar för en sund branschutveckling med fokus på nytta för företag och samhälle genom att skapa hög kvalitet i företagens redovisning.

Srf konsulterna erbjuder professionell utveckling via auktorisation, branschstandards, information och ett stort utbud av utbildningar inom redovisning, skatt och juridik.

Srf konsulterna har 7 000 medlemmar, varav cirka 3 600 är Srf Auktoriserade Redovisningskonsulter och Srf Auktoriserade Lönekonsulter, som bistår cirka 330 000 svenska och utländska företag.

Den som är auktoriserad konsult står under tillsyn och kvalitetskontroll från Srf konsulterna.

Auktorisationen är en kvalitetsstämpel som står för hög kompetens, erfarenhet och affärsnytta. Genom auktorisationen tydliggörs kvalitetssäkrade redovisnings- och lönetjänster till nytta för företagen.

Mer information finns på www.srfkonsult.se





Remissvar:

Inledning

Srf konsulterna har erbjudits möjlighet att svara på remissen om förslag till ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning om årsredovisning i mindre företag (K2), Dnr 2023:33.

Srf konsulterna tillstyrker förslaget i stort men framför nedanstående kommenterar som vi menar att Bokföringsnämnden bör beakta.

Frågeställningar kring tillämpningen, väsentlighetsprincipen och användningen av ordet normalt

Tillämpningen

Det är centralt att företag vet om de får tillämpa regelverket eller inte. Förslaget är i vissa delar tydligt, till exempel vad gäller storleksgränsen och när specifika företagsformer undantas. I andra delar måste däremot företagen göra bedömningar av om de har rätt att tillämpa regelverket eller inte. Syftet är att företag som inte har enklare förhållanden ska undantas från tillämpningen. Det kan vara så att företag under ett gränsvärde ändå har komplicerade förhållanden och omvänt så att ett företag över samma gränsvärde har enklare förhållanden. Srf konsulterna anser att ansatsen i grunden är rätt. Det är däremot viktigt att nämnden så långt möjligt ger stöd till företagen så att de kan göra de bedömningar som krävs.

Punkt 1.1 e)

Förslaget är att undanta bostadsrättsföreningar och bostadsföreningar. Vi tycker det är logiskt att även ta bort bostadsföreningar, men noterar att lagstiftaren i årsredovisningslagen har infört regler som enbart träffar bostadsrättsföreningar.

Punkt 1.1 f)

Det finns utländska filialer vars verksamhet är relativt liten i förhållande till företagets totala verksamhet. BFN motiverar inte i bilagan till remissen varför innehav av en filial generellt anses innebära att företaget inte omfattas av enklare verksamhet. Som vi förstått har det bland annat med omräkning till redovisningsvaluta och klassificering av poster att göra. Dessa frågor finns såklart även om filialverksamheten är relativt liten. Vi menar ändå att BFN bör överväga att flytta regeln om filialer till punkt 1.1 A och då utforma den:

”Företag som har en eller flera filialer utomlands som normalt har en väsentlig påverkan på företagets totala nettoomsättning och/eller balansslutning.”

Punkt 1.1 A a)

Såsom förslaget är formulerat innebär det att företag som har en uppskjuten skattepost, oavsett om det är en tillgång eller en skuld, inte kan tillämpa K2. Det kan komma att innebära att företag med underskottsavdrag, pensionslösningar kopplade till företagsägda kapitalförsäkringar, som gör en ned-



skrivning eller som gör en korrekt periodisering av intäkter på löpande räkning men nyttjar skatteregeln om att skatta vid fakturering inte kan tillämpa K2.

Ett företag behöver inte ha komplicerade förhållanden bara för att det går med underskott. Ett företag med enkel verksamhet kan inte heller anses ha komplicerade förhållanden bara för att de tecknar ett pensionsåtagande kopplat till en kapitalförsäkring. Det är också konstigt om två företag med exakt samma verksamhet, men där det ena väljer att följa en skattemässig får-regel vid beskattningen skulle bedömas olika i huruvida deras verksamhet anses rymmas inom begreppet "enklare förhållanden" eller inte.

Ett skäl för att uppskjuten skatt inte får redovisas har sin grund i att regelmängden i K2 skulle minskas och att det annars skulle behövas föras in regler om redovisning av uppskjuten skatt. Men om företagen ändå måste bedöma om det föreligger uppskjuten skatt bör det beskrivas mer i vilka fall det kan tänkas förekomma och hur den beräkningen ska göras. Det kan tala för att tillåta redovisning av uppskjuten skatt i K2.

En viktig utgångspunkt i K2 är försiktighetsprincipen. Utifrån det har vi förståelse för att inte uppskjutna skattefordringar ska redovisas. Vi ser det som ett alternativ att det enbart är om det föreligger uppskjuten skatteskuld som företagen inte får tillämpa K2. Det skulle innebära att inga stora avsättningar saknas i redovisningen, men att det skulle kunna saknas uppskjutna skattefordringar.

Ett annat alternativ är att det införs ett krav i redovisningsprinciperna att företag som har uppskjuten skatt beskriver att den finns men inte redovisas i enlighet med reglerna i K2. Då får läsaren information om att en sådan post finns, men företaget behöver inte diskvalificeras från att tillämpa K2.

Sammantaget föreslår vi att nämnden går vidare och överväger något av följande förslag:

- Det är enbart om uppskjuten skatteskuld föreligger som K2 inte får tillämpas.
- Det blir tillåtet att redovisa uppskjuten skatt i K2.
- Upplysning ska lämnas i redovisningsprinciperna om det förhållandet att ej redovisad uppskjuten skatt föreligger.

Uppskjuten skatt enligt årsredovisningslagen

Normgivningen har accepterat att uppskjuten skatt inte redovisas i mindre företag. Vi menar att nämnden bör överväga om det är förenligt med årsredovisningslagen (i första hand 3 kap. 1 § ÅRL). Finner nämnden att det inte är förenligt med årsredovisningslagen kan ändå undantag göras så länge följderna av att inte redovisa uppskjuten skatt är oväsentliga (se 2 kap. 3 a § ÅRL - Väsentlighetsprincipen).

Den nu remitterade lösningen exkluderar företag som normalt har väsentlig uppskjuten skatt från möjligheten att tillämpa K2. Företag som omfattas av andra stycket i 1.1 A får däremot tillämpa regelverket även om de skulle ha en väsentlig uppskjuten skatt. Med anledning av årsredovisningslagens väsentlighetsprincip blir det svårt för dessa företag att tillämpa regelverket eftersom det är tydligt förbud mot redovisning av uppskjuten skatt. Det talar för att antingen exkludera alla företag med väsentlig uppskjuten skatt, eller endast tillåta att oväsentlig uppskjuten skatt inte behöver redovisas.



Punkt 1.1 A b)

Punkten exkluderar alla företag som har säkringstransaktioner som inte är säkring via vissa terminer. Hur företag säkras förändras med tiden. Som vi förstår det är terminssäkringar relativt ovanliga idag. Det är vanligare med så kallade swappar.

Oavsett vilken typ av säkring som används är verksamheten i grunden densamma. Att exkludera företag från att tillämpa K2 baserat på att de har säkringar torde i så fall baseras på att det är en komplicerad transaktion att redovisa som kräver mer utvecklade regler i K2.

Med resonemang ovan borde även de som har terminssäkringar exkluderas. Alternativt borde andra säkringar som kan innehålla förenklade regler vara tillåtna.

Sammantaget menar vi att antingen bör reglerna om terminssäkring tas bort, eller så bör nämnden överväga att föra in andra regler för enklare säkringsinstrument.

Punkt 1.1 A c)

Här måste företagen avgöra om de har en byggnad som är huvudsaklig tillgång. Begreppet huvudsaklig tillgång är inget som tidigare har definierats.

I kommentaren erhålls viss vägledning. Det anges däremot endast att en byggnad är typiskt sett huvudsaklig tillgång om den innehas av ett företag vars verksamhet är att hyra ut bostäder eller lokaler. Vi föreslår att kommentaren utvecklas med följande som grund:

”En byggnad är en huvudsaklig tillgång när byggnaden är det som genererar de huvudsakliga intäkterna i företaget. Det innebär att byggnader som används i verksamheten i företag som bedriver till exempel uthyrning av bostäder, uthyrning av lokaler eller hotellverksamhet är att betrakta som huvudsakliga tillgångar. Även en byggnad som inkluderar ett spa, restaurang och möjlighet att bo är att betrakta som en huvudsaklig byggnad.

Är byggnaden mer av en stödfunktion till den egentliga verksamheten är den inte en huvudsaklig tillgång. En byggnad i vilken det sker tillverkning eller försäljning av varor är inte att betrakta som huvudsaklig tillgång. Inte heller en byggnad som enbart inrymmer en restaurang eller enbart ett spa är att betrakta som en huvudsaklig tillgång, eftersom det företaget tjänar pengar på är maten respektive behandlingen/upplevelsen.”

Kommentaren till punkt 1.1 A andra stycket - lättnadsregeln

För att göra beskrivningen än tydligare föreslår vi att fjärde meningen i första stycket formuleras ”...och får alltid tillämpa det allmänna rådet.”

I samma stycke föreslår vi att den femte meningen avslutas med tillägget ”om företaget bryter mot någon punkt i 1.1 A första stycket.”



Begreppen normalt och väsentligt

I samtliga alternativ i 1.1 A används orden "normalt" och "väsentligt". Vad gäller väsentlighet hänvisas i kommentaren till kapitel 2. Ordet normalt ges däremot ingen närmare innebörd.

Ordet normalt används även på betydande antal ställen ute i vägledningen. Det sker såväl i allmänna råd som i kommentartext. I en del fall anger Bokföringsnämnden vad som är normalt (vilket kan ifrågasättas om normgivaren bör göra), i andra fall överläts åt tillämparen att avgöra vad som är normalt. Det är inte alltid enkelt att avgöra då en fråga är vad det ska ställa mot. Ska det ställas mot vad alla andra gör, eller vad som är normalt inom det egna företaget?

Vi har däremot inte noterat allt för många praktiska frågor där det uppstått en tvist kring vad som är normalt. Normgivningen synes ha fungerat.

Nu införs däremot ordet i ett sammanhang där det ska avgöras om regelverket över huvud taget får tillämpas eller inte. I en sådan fråga bör det finnas så tydliga riktlinjer som möjligt från normgivaren hur begreppet ska tolkas.

Vi anser därför att ordet normalt, i det fall det används för att avgöra om regelverket får tillämpas eller inte, bör utvecklas. Vad gäller till exempel om ett företag säkrar noll till två transaktioner varje år?

Eftersom regeln styr om regelverket över huvud taget får tillämpas bör gränsen vara så tydlig som möjligt. Vi är medvetna om att den inte går att ge ett exakt svar, men mer vägledning bör ges kring ordet normalt.

Väsentlighetsprincipen

Det allmänna rådet har förtydligats vad gäller betydelsen av väsentlighetsprincipen. Det har skett genom utökad kommentar i kapitel två samt att det i kommentar till ett antal punkter har förtydligats att en tolkning av väsentlighetsprincipen kan medföra att förenklingen i berörd punkt inte kan tillämpas.

Vi anser generellt att det är bra att väsentlighetsprincipens betydelse förtydligas. Vi anser att det inte är någon ändring jämfört med vad som redan gäller eftersom paragrafen finns i lagtexten och gäller även de som tillämpar K2.

Den punktlista som finns i kommentaren till lagparagrafen (sidan 21) är inte komplett. Nedskrivningsregeln för fastigheter är skriven på ett sådant sätt att väsentliga nedskrivningar kan utebli om inte hänsyn tas till väsentlighetsprincipen. Vi anser att den punkten bör läggas till listan. Vi anser också att "framför allt" som anges precis innan listan bör bytas ut mot "till exempel".

I andra stycket på sidan 21 anser vi att nämnden inte ska värdera hur vanligt det kommer att vara att väsentlighetsprincipen får en överordnad betydelse. Vi anser att "i undantagsfall" ska strykas:

"Tillämpning av en förenklingsregel kan dock i enstaka fall, enskilt eller tillsammans med tillämpning av..."

Även om kommentaren i kapitel två till väsentlighetsprincipen är bra anser vi att den bör kompletteras



med exemplifiering av när en användares beslut kan tänkas påverkas. Även riktlinjer för hur företagen ska tänka är lämpligt att tillföra. Till exempel:

”Det är olika hur användares beslut påverkas av uppgifterna och informationen i årsredovisningen. Väsentlighetsprincipen får exempelvis betydelse i de fall ett positivt eget kapital skulle påverkas så mycket att ett bolag blir skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning eller att bokfört värde på en tillgång påverkar fritt eget kapital väsentligt jämfört med om tillgången skulle värderas exempelvis utan tillämpning av en förenklingsregel (kan till exempel uppstå vid tillämpning av punkt 10.28). Ett fåtal mindre ej periodiserade poster kan däremot inte leda till ett väsentligt fel.

Det finns däremot exempel på fall när det är svårt att avgöra om det påverkar en användares beslut eller inte. Det är viktigt att notera att upprättaren av årsredovisningen inte kan bortse från att göra dessa bedömningar bara för att de är svåra. Väsentlighetsprincipen är lagreglerad och gäller även när K2 tillämpas.

I sammanhanget kan noteras att bokföringen ofta är underlag för bedömningar enligt andra lagar. Dessa bedömningar kan få väsentlig påverkan för företaget och dess intressenter. Det kan exempelvis vara fråga om utdelning med för höga belopp eller frågan om bolaget är skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning. Denna typ av bedömningar kan också vara vägledande för vad som ryms och inte ryms inom väsentlighetsprincipen.”

I vägledningen anges ibland i kommentar när väsentlighetsprincipen kan tänkas ha betydelse. Det kan däremot finnas punkter där det inte anges i kommentaren att väsentlighetsprincipen kan leda till att punkten inte går att tillämpa. BFN bör se över om det är komplett, alternativt ange att det kan finnas fler exempel. Hur ska man till exempel förhålla sig till nedskrivningsregeln i punkt 10.37?

Generellt har ingen ändring skett i de allmänna råd där kommentar förts in avseende väsentlighet. Punkt 2.4 utgör däremot ett undantag. Här har ordet ”normalt” förts in i själva punkten. Vi anser inte att det ger punkten någon ny betydelse. Även om det blir tydligare att väsentlighetsprincipen kan komma att spela en roll är det ologiskt att införa ordet normalt här, men inte i till exempel punkterna 7.9, 10.5, 10.6, 10.27, 10.28, 10.30 och 10.31. Vi föreslår därför att ordet normalt inte förs in i punkt 2.4. Alternativt bör ordet normalt införas på betydligt fler ställen.

Synpunkter och frågeställningar på inledningen och enskilda punkter

Inledning

I fjärde stycket i inledningen anges att företaget inte ska tillämpa andra allmänna råd m.m.. Vi föreslår att tredje meningen formuleras på sådant sätt att den rymmer även eventuella tillfälliga allmänna råd såsom t.ex. Corona-AR (BFNAR 2020:1).

”Företaget ska inte tillämpa andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden när det ska upprätta årsredovisning med undantag av reglerna om fusion för aktiebolag och ekonomiska föreningar, samt eventuell annan av nämnden angiven normering.”



I tredje stycket i inledningens andra sida anges att det kan finnas skillnader mellan redovisningen och beskattningen. Vi föreslår att den sista meningen i stycket ändras enligt nedan förslag:

”Kommentarerna är dock inte heltäckande utan det ~~kan finnas~~ finns ytterligare skillnader.”

Punkt 2.4

I punkt 2.4 anges att ett företag normalt inte behöver periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr. En fråga som diskuteras är om företag som har verksamhet i större omfattning kan bestämma ett högre belopp som gräns för periodisering. Vi anser att BFN bör förtydliga om det inom ramen för K2 är möjligt att företaget själv bestämmer ett annat högre belopp.

Punkt 2.8

I kommentaren anges att enligt IL är byten att betrakta som avyttring som leder till beskattning. Det finns däremot byten som inte leder till beskattning, t.ex. vissa byten av aktier. Vi anser att den föreslagna ändringen i punkten är bra, men att sista meningen i första stycket i kommentaren kan ändras enligt följande.

”Enligt IL är byten att betrakta som avyttring och är det tillgångar som beskattas vid en avyttring leder bytet till beskattning.”

Punkt 2.11A

Den nya punkten 2.11A behöver kompletteras med ett undantag för hantering av tilläggsköpeskillning enligt punkt 9.3, eftersom det där anges att tilläggsköpeskillningen ska redovisas när den har fastställts.

I tredje stycket i kommentaren finns en punktlista där det anges ”Fastställande efter balansdagen av utgiften eller inkomsten för tillgångar som köpts respektive sålts under räkenskapsåret”. Även i det exemplet behöver tilläggsköpeskillningen hanteras så att exemplet överensstämmer med punkt 9.3.

I sista stycket i kommentaren beskrivs kundförluster som konstateras månaden efter balansdagen respektive fem månader efter balansdagen. Vi föreslår att fem månader efter balansdagen ändras till fyra månader efter balansdagen eftersom företagets årsredovisning enligt 8 kap. 2 § ÅRL ska lämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång. Vi ser gärna att texten utvecklas med en skrivning om att inkomstskattelagens regler innebär att det är god redovisningssed som styr när en kundförlust ska redovisas och att det är en annan bedömning än den som görs enligt mervärdesskattelagen.

Punkt 2.12

Vi föreslår att tredje stycket i punkt 2.12 förtydligas ytterligare.

Förslag:

Effekten av rättelsen får i stället redovisas i resultaträkningen för det innevarande året eller, om rättelsen enbart avser poster i balansräkningen, i balansräkningen för det innevarande året.”



Vi föreslår också att det i kommentartexten vid både punkt 2.12 och punkt 5.5 förtydligas att oavsett på vilket sätt som företaget rättar felet ska inte de uppgifter som lämnas enligt punkt 5.5 i flerårsöversikten i förvaltningsberättelsen för jämförelseåret räknas om.

Punkterna 3.5 och 4.7

I punkt 3.5 anges att poster inte får slås samman. I balansräkningsschemat i punkt 4.7 finns posterna "Maskiner och andra tekniska anläggningar" respektive "Inventarier, verktyg och installationer". I kommentaren till de posterna förslås förtydliganden kring vilka tillgångar som ska redovisas i respektive post. I praxis benämns ofta dessa tillgångar "Maskiner och inventarier". Det är inte ovanligt att företag har gjort en felaktig uppdelning, eller ingen uppdelning alls av de tillgångar som redovisas i dessa poster. Som ett alternativ till att förtydliga vad som ska ingå i de olika posterna föreslår vi att nämnden överväger om man i stället ska tillåta att posterna får slås samman.

Punkt 4.4, posten Råvaror och förnödenheter

Det är bra att BFN tydliggör vad posten ska innehålla. Det kommer att leda till större jämförbarhet mellan företag i samma bransch. I vissa branscher (t.ex. transportföretag och fastighetsföretag) har det redan tidigare varit vanligt att direkta kostnader redovisats i posten bl.a. eftersom det finns stöd för det i branschkontoplaner. Genom den föreslagna skrivningen kommer företag i samma bransch att kunna jämföras på ett bättre sätt. För andra branscher (t.ex. konsultföretag) är det däremot en stor förändring. Det kan därför behövas särskilda informationsinsatser från BFN för att göra den här ändringen tydlig.

Punkt 4.4, posten Övriga externa kostnader

Här anges att t.ex. kontorshyra ska ingå i posten. Vi föreslår att kontorshyra ersätts med lokalhyra.

Kommentaren till punkt 4.4, posten Skatter

I kommentaren används ordet eftertaxerat. Det begreppet är utmönstrat och bör ersättas med efterbeskattat.

Punkt 4.7

Vid rubriken "Tillgångar" i uppställningsformen för balansräkningen har det tidigare funnits en hänvisning till 5 kap. 14 § ÅRL. Placeringen av den hänvisningen har kommenterats av oss i Srf U 13 Hänvisning från tillgångspost i balansräkningen till not om ställd säkerhet. Nu när hänvisningen är borttagen uppkommer fråga om företaget i de fall en ställd säkerhet avser en enskild tillgång ska hänvisa till noten om ställd säkerhet vid den aktuella tillgångsposten i balansräkningen.

Frågan uppkommer eftersom det i punkt 18.2 b) hänvisas till noter till enskilda poster. 5 kap. 14 § ÅRL anger att upplysning ska lämnas om ställda säkerheter, men en ställd säkerhet är inte någon post. I punkterna 18.13 och 18.14 framgår inte om upplysningen ska kopplas ihop med den enskilda tillgången.

Vi föreslår att BFN, i de fall nämnden anser att det ska finnas en hänvisning till de enskilda tillgångsposterna, kompletterar schemat med en hänvisning till 5 kap. 14 § ÅRL för alla de tillgångsposter där det kan vara aktuellt. I de fall nämnden inte anser att det behöver finnas en koppling från de enskilda tillgångsposterna i balansräkningen till noten ställd säkerhet bör kommentartexten till punkterna 18.13 – 18.14 kompletteras med ett förtydligande i denna del.



Kommentaren till punkt 4.7 och 4.11, posten Lån till delägare eller närstående

I kommentartexten till punkt 4.11 anges att i den posten redovisas långfristiga fordringar på delägare eller närstående. Vi föreslår att kommentartexten förtydligas med i vilken post kortfristiga fordringar på delägare redovisas. Eftersom hänvisningen till 5 kap. 18 § ÅRL finns i den långfristiga posten, men också i posten Kortfristiga fordringar, antar vi att det betyder att en kortfristig fordran på delägare inte behöver särredovisas i balansräkningen. En fordran på en delägare som inte är styrelseledamot, VD eller motsvarande befattningshavare i företaget behöver det inte lämnas upplysning om i enlighet med 5 kap. 18 § ÅRL. En sådan fordran som är kortfristig kommer därför vare sig särredovisas eller lämnas upplysning om. Om det anses viktigt kan en lösning vara att nämnden inför en särskild rad under kortfristiga fordringar som motsvarar det som nu endast finns under långfristiga.

Kommentaren till punkt 6.2

I kommentaren till punkten föreslås en skrivning om redovisning av kundlojalitetsprogram. Vi anser att det är bra att frågan hanteras i K2. Av förenklingsskäl, bl.a. utifrån momsredovisningen, föreslår vi att nämnden bör överväga om frågan istället kan hanteras genom att företaget gör en avsättning för den framtida kostnaden i stället för att minska intäkten.

Punkt 6.4

I punkt 9.3 föreslås en ny regel om när en tilläggsköpeskilling ska redovisas. Punkt 6.4 borde kompletteras på motsvarande sätt med en regel för intäktsredovisning av en tilläggsköpeskilling. Punkten reglerar även resultat från t.ex. försäljning av aktier och andelar via hänvisningen från punkt 8.2.

Vi anser att regeln ska utformas som att en tilläggsköpeskilling som huvudregel ska redovisas när den kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, men att företaget som alternativ ska få vänta med att redovisa den till den tidpunkt som överensstämmer med de skattemässiga reglerna dvs när den kan fastställas. Kommentartexten behöver kompletteras med en definition av vad som är en tilläggsköpeskilling. Om beloppet kan fastställas redan vid avyttringen är det inte någon tilläggsköpeskilling och den ska intäktsredovisas redan vid avyttringen. En tilläggsköpeskilling som däremot inte kan bestämmas vid avyttringstillfället, utan är beroende av framtida händelser, bör i stället få intäktsredovisas samtidigt som den beskattas.

Kommentaren till punkt 6.4

I kommentaren till punkten föreslås en skrivning om att onormalt fördelaktiga betalningsvillkor inte ska beaktas. Att inte beakta dessa kan innebära en skattemässig risk i och med att en del av beloppet skattemässigt kan ses som ränta., jfr. RÅ 1985 1:51 och RÅ 2002 ref. 77.

Punkt 6.8, standardiserad tjänst

Hur t.ex. utbildningsuppdrag och andra "redan framtagna" tjänster ska redovisas är en vanlig fråga och vi ser det därför som positivt att BFN tydliggör hur man ska se på den här sortens uppdrag. Vi föreslår också att BFN i exempeldelen tar fram ett särskilt exempel som beskriver hur en standardiserad tjänst ska redovisas.

I kommentaren exemplifieras en standardiserad tjänst med en trollkarls föreställning. Vi föreslår att det byts ut mot ett annat mer neutralt exempel, t.ex. en artists föreställning. Vi föreslår även motsvarande ändring i kommentaren till punkt 6.26.



Kommentaren till punkt 6.8

I andra stycket i kommentaren finns ett exempel med ett företag som ska renovera 40 badrum i fyra olika hus. Vid vissa förutsättningar ses det som ett uppdrag och vid andra förutsättningar ses det som två uppdrag. Vi anser att reglerna bör utformas på ett sådant sätt att de i större utsträckning överensstämmer med de regler som gäller enligt punkt 23.14-23.16 i K3.

Punkt 6.11

Vi anser att det föreslagna förtydligandet i punkt 6.11 är bra, men vi har problem med tolkningen av begreppet dominerande är otydligt och svårtolkat. Hur stor ska en del vara för att den ska anses vara dominerande? Ska begreppet vara kvar anser vi att det bör förtydligas i ett allmänt råd eller en kommentar. Vi anser också att kommentaren bör kompletteras med en skrivning om att företaget först ska göra en bedömning av om det ska delas upp i enlighet med punkt 6.2 andra stycket, innan andra stycket i punkt 6.11 om dominerande aktivitet tillämpas.

Ett alternativ till ovan är att ersätta skrivningen med vad som anges i K3 punkt 23.26. Det kan göras på två olika sätt. Första stycket i K3 punkt 23.26 anger:

”En intäkt från ett tjänsteuppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en bestämd tidsperiod ska redovisas linjärt över denna tidsperiod, om inte någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden.”

Här ställs kravet att en annan metod än linjär ska tillämpas om det finns en metod som bättre återspeglar färdigställandegraden. Det kan i sig vara tillräckligt för att även omfatta hur dominerande aktiviteter ska redovisas.

I andra stycket i punkt 23.26 i K3 anges:

”Om en specifik aktivitet är mer väsentlig än andra aktiviteter, ska intäkten redovisas när den specifika aktiviteten har utförts.”

I K2 används begreppet ”dominerande aktivitet”, medan det i K3 används ”specifik aktivitet”. Är det en avsedd skillnad? Ska det i så fall vara en förenkling? Vi kan inte se det och föreslår att det skrivs lika i regelverken. Det är däremot bra att ha med förtydligandet att det avser hela intäkten. Ett förslag på skrivning är då:

” Inkomsten från ett uppdrag enligt första stycket ska redovisas som intäkt linjärt över den överenskomna tidsperioden, om inte en annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden.

Är en specifik aktivitet mer väsentlig än andra aktiviteter, ska hela intäkten i stället redovisas när den specifika aktiviteten har utförts.”

Det är också möjligt att bara ha med första stycket i K2. I de fall det finns en specifik aktivitet får företagen avgöra om en annan metod än linjär bättre återspeglar färdigställandegraden.



Punkt 6.18

Vi anser att det är bra att punkten ändras så att ett företag kan använda olika metoder för att mäta färdigställandegraden. Vi anser däremot inte att den valda metoden ska begränsas till "inom samma typ av verksamhet" utan att företaget ska kunna välja den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet för varje enskilt uppdrag (jämför punkt 23.22 i K3).

Eftersom punkt 6.18 ändras och företaget kan använda olika metoder för att mäta färdigställandegraden anser vi att företaget i sina redovisningsprinciper ska beskriva den eller de valda metoderna som används. Vi föreslår därför att det allmänna rådet kompletteras med en ny punkt (18.5A) med detta krav.

Punkt 6.24

Vi anser att det är bra att det i punkt 6.24 förtydligas att bedömningen ska göras utifrån varje enskilt uppdrag. Vi föreslår dock att punkten förtydligas ytterligare (på samma sätt som kommentaren) med "det belopp som fakturerats för ett enskilt uppdrag" vid posterna Pågående arbete för annans räkning.

I kommentaren beskrivs redovisningen av pågående arbeten i fjärde och femte styckena. Vi föreslår att dessa två stycken ses över och arbetas om till ett stycke och att eventuella dubbleringar (se t.ex. sista meningen i båda styckena) tas bort.

Punkt 6.26

I punkt 6.26 anges att en prisjustering som baseras på en förhandling efter det ursprungliga hyresavtalets tecknande får redovisas i den period som prisjusteringen är hänförlig till. I kommentaren förtydligas att det förutsätter att hyresnedsättningen inte omfattas av det ursprungliga avtalet utan baseras på en efterföljande förhandling. Vi anser att kommentaren bör kompletteras med ett förtydligande om hur en prisnedsättning som ingår i det ursprungliga avtalet ska hanteras. Det är vanligt förekommande att en hyresgäst får en lägre hyra i början av en hyresperiod för att lokalen är nyetablerad eller för att lokalens användning begränsas initialt. Vår uppfattning är att den praxis som idag finns bland mindre företag inte är att en hyresnedsättning i det ursprungliga avtalet fördelas över hela avtalsperioden. Vi anser inte heller att det framgår av K2 idag att det är så en hyresnedsättning ska hanteras. Att en prisnedsättning som ingår i ett ursprungligt hyresavtal ska periodiseras anser vi är en skärpning av normgivningen varvid ett förtydligande i kommentaren är önskvärt.

Punkt 6.35

Hänvisning bör ske till den nya mervärdesskattelagen med SFS 2023:200. Gäller även andra punkter och kommentarer.

Kommentaren till punkterna 7.5 – 7.8, frågeschemat

I frågeschemat har exemplet "Annonskostnader" tagits bort. Stycket efter frågeschemat inleds dock fortfarande med "Frågeschemat visar t.ex. att utgifter för konsultarbete inför en reklamkampanj...". Vi föreslår att frågeschemat kompletteras med ett exempel som återspeglas i det efterföljande stycket, t.ex. genom att i stället för att stryka annonskostnader skriva "annons i tidning, konsultarbete reklamkampanj". Vi föreslår också att sista rutan (Hyror, serviceavtal m.m.) kompletteras med exemplet "hyra av annonsplats". Ett annat alternativ är att skriva om inledningen på stycket efter frågeschemat eller ta upp ett annat exempel som återspeglar frågeschemat.



Punkt 7.10

I punkt 7.10 finns motsvarande ändring som i punkt 6.26 om att en prisjustering som baseras på en förhandling efter det ursprungliga hyresavtalets tecknande får redovisas i den period som prisjusteringen är hänförlig till. Vi anser att kommentaren om kostnader ska förtydligas på samma sätt som på intäktssidan med hur en prisjustering som omfattas av det ursprungliga hyresavtalet ska hanteras. Att en prisnedsättning som ingår i ett ursprungligt hyresavtal ska periodiseras anser vi är en skärpning av normgivningen varvid ett förtydligande i kommentaren är önskvärt.

Kommentaren till punkt 8.4

I andra stycket i kommentaren till punkt 8.4 anges att väsentliga risker och förmåner för en finansiell tillgång normalt övergår på kontraktsdagen. I tabellen i punkt 9.3 anges särskilt att för värdepapper som utgör lager övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen. För andra tillgångar övergår risker och förmåner när äganderätten övergår civilrättsligt. Vår bedömning är att för andra finansiella tillgångar övergår väsentliga risker och förmåner normalt vid tillträdet. Vi föreslår att kommentaren till punkt 8.4 ses över och utvecklas med när det kan vara aktuellt att väsentliga risker och förmåner övergår på kontraktsdagen respektive på tillträdesdagen.

Punkt 9.3

Punkt 9.3 har kompletterats med vad som gäller vid en tilläggsköpeskillning vid förvärv av inkråm eller andelar i ett företag. Tilläggsköpeskillningar kan också förekomma vid andra typer av förvärv. Vi föreslår att punkten skrivs mer generellt för att omfatta fler situationer. Se vidare våra kommentarer vid inkråmsförvärv. Vi undrar vidare hur punkten om tilläggsköpeskillning förhåller sig till punkt 16.2 och kravet på att göra en avsättning om företaget har ett legalt åtagande, det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas och en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Begreppet "har fastställts" bör bytas ut till "kan fastställas" i punkt 9.3.

Vi anser också att kommentaren bör kompletteras med vad som ses som en tilläggsköpeskillning dvs. om beloppet kan beräknas redan vid anskaffningen ska den redovisas vid den tidpunkten. En tilläggsköpeskillning är däremot beroende av framtida händelser och kan inte bestämmas vid anskaffningstillfället.

Kommentaren om inkråmsförvärv

Inkråmsförvärv är endast beskrivna i kommentaren (förutom regleringen om tilläggsköpeskillning i punkt 9.3). Vi föreslår att andra stycket i kommentaren skrivs om till ett allmänt råd.

I sista stycket anges att tilläggsköpeskillningen ska redovisas som goodwill. Även den regleringen anser vi ska finnas i ett allmänt råd. Däremot ifrågasätter vi om det alltid kan vara riktigt att tilläggsköpeskillningen redovisas som goodwill. Är det inte mer korrekt att en tilläggsköpeskillning i första hand fördelas på de aktuella tillgångar som förvärvats i samband med inkråmstransaktionen? Om ett företag t.ex. köper en fastighet och det i avtalet ingår att en tilläggsköpeskillning faller ut i de fall som bygglov erhålls, är det då inte mer rimligt att tilläggsköpeskillningen utgör en del av anskaffningsvärdet för marken?



I och med att vi ifrågasätter om tilläggsköpeskillingen ska redovisas som goodwill anser vi att tillägget avseende tilläggsköpeskillingen i tabellen i punkt 9.3 ska utformas som en egen punkt. Tilläggsköpeskillning är i sig inte en egen tillgång.

Kommentaren till punkt 10.2

Vi föreslår att kommentaren kompletteras med en hänvisning till punkt 10.6 för att användaren ska få stöd i att bedömningen kan vara en annan när det handlar om tillgången får redovisas som kostnad eller inte.

I tredje stycket i kommentaren beskrivs hur tillgången tas upp i anläggningsregistret. Eftersom K2 är ett regelverk för att upprätta årsredovisning anser vi att det i grunden inte ska innehålla regler om den sidoordnade bokföringen.

Punkt 10.3

Vi föreslår att förenklingsregeln i punkt 10.3 ändras så att en tillgång som består av både materiella och immateriella delar alltid kan redovisas som en materiell anläggningstillgång även om den immateriella delen utgör mer än 50 procent.

Kommentaren till punkt 10.4

Vi anser att det är bra att kommentaren till punkt 10.4 har utökats. Det är ett område som företagen har många frågor om.

I andra stycket beskrivs att förvärvade immateriella tillgångar får redovisas som tillgång. Det överensstämmer med skrivningen i 4 kap. 2 § ÅRL. Trots årsredovisningslagens utformning anser vi att kommentaren borde utformas som att en förvärvad immateriell tillgång ska tas upp som tillgång och skrivas av över sin nyttjandeperiod. En sådan skrivning skulle också i högre grad harmoniera med reglerna om värdeminskningssavdrag i 18 kapitlet inkomstskattelagen.

Kommentaren till punkt 10.6

I tredje stycke i kommentaren beskrivs hur tillgången tas upp i anläggningsregistret. Eftersom K2 är ett regelverk för att upprätta årsredovisning anser vi att det i grunden inte ska innehålla regler om den sidoordnade bokföringen.

Kommentaren till punkt 10.8

Det anges att förutsättningarna för punkten stäms av med Skatteverket. Om punkten kommer att finnas kvar ser vi gärna att kommentaren kompletteras och ytterligare förtydligas med svar på hur utranteringar och nya kompletterande inköp ska hanteras och om avskrivningar ska göras på värdet eller inte.

Punkt 10.10

Det är vanligt att nya pantbrev tas ut när ett företag gör en till- eller ombyggnad på en fastighet. Vi anser att det i kommentaren bör förtydligas att utgiften för pantbrev även i ett sådant fall får räkas in i tillgångens anskaffningsvärde.



Punkt 10.11A

Vi anser att det är bra att regeln införs för att ge möjlighet att få överensstämmelse mellan redovisningen och beskattningen. Det underlättar för företagen. Vi anser att nämnden av förenklingskäl bör överväga att regeln utformas som en "ska-regel" i stället för en "får-regel".

Punkt 10.23

Enligt punkt 10.23 ska avskrivning påbörjas det år tillgången tas i bruk. Det innebär att om en tillgång anskaffats före balansdagen men börjar användas först efter balansdagen ska ingen avskrivning göras det år tillgången förvärvades. Enligt K3 punkt 17.18 ska avskrivning av en materiell anläggningstillgång påbörjas när tillgången kan tas i bruk. För immateriella anläggningstillgångar gäller enligt punkt 18.22 att avskrivning ska påbörjas när tillgången kan användas. Skrivningarna leder till en skillnad i starttidpunkt för avskrivningar mellan K2 och K3.

Vi kan inte se att det är befogat att ha en skillnad om det inte baseras på en förenkling i K2. Vi kan inte se att nu rådande skrivningar innebär en förenkling. Vi föreslår att den skrivning som finns i K3 förs in i K2. Det vill säga punkt 10.23 i K2 ändras till:

"Avskrivning av en materiell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk. Avskrivning av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas."

Kommentaren till punkt 10.28

I kommentarens sista mening anges att förbättringsutgifternas redovisades värde utrangeras. Vi anser att utrangeras bör ändras till kostnadsförs eftersom det inte sker någon utrangering av tillgången när hyresavtalet avslutas.

Vi anser också att det sista stycket bör kompletteras med en mening om att förenklingsregeln inte är lämplig att tillämpa om det handlar om ett hyresavtal som endast löper över kort tid.

Punkterna 10.32 – 10.37

I punkterna beskrivs hur företaget ska bedöma eventuellt nedskrivningsbehov av sina tillgångar och till vilket värde som nedskrivningen ska ske. Reglerna har sin grund i begreppet "värde" i 4 kap. 5 § första och fjärde stycket ÅRL. I punkt 10.37 anges t.ex. att företaget ska "göra en uppskattning av den enskilda tillgångens återstående värde i företaget". Vi uppfattar punkten som att det är ett annat värde som avses än det verkliga värde som gäller på marknaden. Är det i så fall förenligt med det värde som ÅRL syftar på?

I kommentartexten till reglerna om nedskrivningar finns det inte några nya kompletterande skrivningar om väsentlighetsprincipens påverkan på företagets bedömning. Vi anser att det även i avsnittet om nedskrivningar bör läggas till en kommentar om att en bedömning måste göras utifrån väsentlighetsprincipen liknande den som nämnden föreslår till punkt 10.27.



Kommentaren till punkt 11.9

Vi anser att det är bra att kommentaren utökats med att externa arvoden kan utgöra andra liknande utgifter. Vi anser dock att kommentaren bör utökas ytterligare och tydliggöra att det t.ex. bara är arvoden för att upprätta ett avtal vid ett specifikt förvärv som kan ingå i anskaffningsvärdet och att arvoden för en allmän investeringsrådgivning inte ingå.

Kommentaren till punkt 11.12

Vi tillstyrker ändringen i punkt 11.12. Mellan de två meningarna i första stycket i kommentaren till 11.12 föreslår vi följande tillägg: "För att kunna styrka att utfästelsen fanns innan balansdagen bör den vara skriftlig."

Punkt 11.13

Av förenklingskäl anser vi att regeln ska utformas som att värdet på andelarna antingen ska ändras motsvarande det ägande företagets andel av handelsbolagets redovisade resultat eller handelsbolagets resultat enligt beskattningen. Att redovisa inkomsten eller utgiften till det skattemässiga resultatet innebär att andelsägaren inte behöver justera resultatet i inkomstdeklarationen. Om den föreslagna ändringen genomförs kommer det att öka den administrativa bördan, men också öka risken för ofrivilliga fel. Det borde därför genom en "får-regel" vara möjligt att som inkomst eller utgift för årets resultat redovisa det skattemässiga resultatet. Motsvarande möjlighet bör också ges i punkt 19.6.

Punkt 11.18

Punkten är svår att tillämpa i praktiken och det blir ofta diskussioner kring vad "de metoder som används på marknaden" innebär för något. Vi föreslår att regeln kompletteras med en skrivning som innebär att metoden ska innebära en värdering som ska spegla tillgångens verkliga värde.

Kommentaren till punkt 14.1

I kommentaren anges att andelar i intresseföretag alltid är anläggningstillgångar. Det torde även gälla Ägarintressen i andra företag. Det bör därför läggas till i kommentaren.

Kommentaren till punkt 14.7

Vi anser att det är bra att kommentaren utökats med att externa arvoden kan utgöra andra liknande utgifter. Vi anser dock att kommentaren bör utökas ytterligare och tydliggöra att det t.ex. bara är arvoden för att upprätta ett avtal vid ett specifikt förvärv som kan ingå i anskaffningsvärdet och att arvoden för allmän investeringsrådgivning inte ingå.

Kommentaren till punkt 15.3

I sista stycket i kommentaren anges att underavskrivningar inte får redovisas. Vi anser att den regleringen ska finnas i ett allmänt råd.

Kommentaren till 3 kap. 10 § ÅRL, särskilda regler för aktiebolag

I andra stycket i kommentaren anges att utgifter som är hänförliga till genomförandet av emissionen ska redovisas som kostnad. Vi anser att den regleringen ska finnas i ett allmänt råd, på samma sätt som det i punkt 22.8 i K3 regleras att utgifterna ska redovisas direkt mot eget kapital.

Vi anser att nämnden bör överväga om regeln ska utformas som en "får-regel".



Kommentaren till punkt 15.5

Vi tillstyrker ändringen i punkt 15.5. Mellan de två sista meningarna i första stycket i kommentaren till 15.5 föreslår vi följande tillägg: "För att kunna styrka att utfästelsen fanns innan balansdagen bör den vara skriftlig."

Kommentaren till punkt 16.9

Enligt punkten ska en avsättning till följd av tvist med en myndighet eller i domstol redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet. "Ska-kravet" i punkten kan i sällsynta fall leda till en alltför försiktig redovisning. Vi föreslår att kommentartexten kompletteras med en skrivning om att det i sällsynta fall kan vara möjligt att göra en annan bedömning av avsättningsbehovet.

Punkt 16.12

I punkten föreslås att om statslåneräntan är negativ ska räntesatsen bestämmas till noll procent. Vi ifrågasätter skälet till den ändringen Borde inte företaget använda den statslåneränta som gäller?

Punkt 17.5

I punktens andra stycke regleras att en checkräkningskredit som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen normalt ska redovisas som en långfristig skuld. Vi anser nämnden ska se över om den regeln är förenlig med kravet i årsredovisningslagen på att redovisa och dela upp skulderna i kortfristiga och långfristiga skulder utifrån när de ska betalas. Det blir också olämpligt då det finns andra kreditformer som inte kan redovisas på detta sätt.

Om regeln ska finnas kvar anser vi att begreppet checkräkningskredit ska ersättas med de begrepp som idag används på marknaden, t.ex. kontokredit.

Kommentaren till punkt 17.6

Det finns situationer där en värdering av en tvistig skuld kan leda till ett väsentligt lägre belopp än vad som framgår av ursprunglig faktura. Vi föreslår därför att den tillagda kommentartexten ändras enligt nedan:

Av försiktighetsprincipen följer att en skuld som är tvistig värderas till det belopp som framgår av t.ex. den ursprungliga fakturan så länge inte tvisten är avgjord om inte andra faktorer talar för ett annat framtida utfall."

En annan situation då en värdering av skulden kan bli alltför försiktig är vid värdering av en presentkortsskuld. Ofta har företaget statistik som visar att alla presentkort inte löses in. Om företaget kan visa att det inte är sannolikt att hela presentkortsskulden kommer att lösas in borde en lägre värdering av skulden kunna göras. Vi föreslår följande tillägg i kommentaren där det exemplifieras:

"En skuld kopplad till utestående presentkort ska värderas till det belopp som sannolikt kommer att krävas för att reglera det totala åtagandet. Värderingen kan grundas på statistik från hur många presentkort som normalt löses in. Är statistiken osäker, eller om andra faktorer talar för ett annat framtida utfall, bör skulden av försikthetsskäl redovisas till sitt bruttovärde."



Punkt 17.10

I andra stycket i punkten anges att semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd. Kommentaren anger dock att schablonmässig värdering enligt punkt 2.9 kan tillämpas. Vi anser att andra stycket i punkt 17.10 borde kompletteras med en hänvisning till punkt 2.9 som ett alternativ till att skulden ska beräknas individuellt.

Punkt 18.3

Utgångspunkten för de redovisningsprinciper som ett företag ska lämna när en årsredovisning upprättas enligt K2 är att läsaren av årsredovisningen ska känna till reglerna och att företaget bara behöver upplysa om de principer där företaget har haft ett val. Vi anser därför att det är bra att det allmänna rådet kompletterats med punkterna 18.7A och 18.7B. Vi ifrågasätter dock om det inte är fler val som företaget genom bl.a. de nu föreslagna ändringarna har möjlighet att göra och därmed också behöver upplysa om t.ex. vilken metod som tillämpas för att bestämma färdigställandegraden enligt punkt 6.18 och om det används olika metoder, om avsättningar som antas vara reglerade inom 10 år nuvärdesberäknas eller inte enligt punkt 16.11 samt om avtalade avgifter ingår i semesterlöneskulden enligt punkt 17.10.

Punkt 18.10

I punkt 18.11 föreslås att tillgång ändras till anläggningstillgång. Motsvarande ändring borde göras även i punkt 18.10.

När ska ändringarna börja tillämpas

BFN föreslår att ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som inleds närmast efter 31 december 2024. Vi anser att det förutsätter att beslut fattas av BFN senast det första tertialet 2024.

Stockholm som ovan

Lena Lind
Vd och Förbundsdirektör

Sven-Inge Danielsson
Ordförande Srf redovisningsgrupp