



Nyheter inför bokslutet 2015

**En sammanställning av nyheter
inom redovisningsområdet**
KPMG i Sverige



Innehåll

1. Inledning	3
2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslut 2015	4
2.1 Nyheter i årsredovisningslagen	4
2.2 Nyheter från Bokföringsnämnden	4
2.2.1 Allmänt	4
2.2.2 Ändring av BFNAR 2013:2 Bokföring	4
2.2.3 Ändring i K3	4
2.2.4 Brevsvar	4
2.3 Nyheter från FAR	5
2.4 Nyheter från IASB och IFRS Interpretation Committee	5
2.4.1 Årliga förbättringar av IFRS-standarder, förbättringscykeln 2011-2013	5
2.4.2 IFRIC 21 Avgifter	6
2.5 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering	6
2.5.1 RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner	6
2.5.2 RFR 2 Redovisning för juridiska personer	6
2.5.3 Uttalanden	7
3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslut 2016 eller senare	8
3.1 Nyheter i årsredovisningslagen	8
3.1.1 Tydligare redovisningsregler och nya rapporteringskrav för utvinningsindustrin (prop 2015/16:3)	8
3.1.2 En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8)	9
3.1.3 Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy (Ds 2014:45)	10
3.2 Nyheter från Bokföringsnämnden	10
3.3 Nyheter från IASB och IFRS Interpretation Committee	10
3.3.1 Årliga förbättringar av IFRS-standarder, förbättringscykeln 2010-2012	10
3.3.2 Ändrad IAS 19 – Förmånsbestämda planer: Avgifter från anställda	12
3.4 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering	12

1. Inledning

Lugnet efter stormen eller i stormens öga? För de företag som tillämpar K2/K3 så skulle vi nog vilja säga att det är lugnet efter stormen. 2015 bör bli ett år då det är dags att förbättra sin rapportering enligt K2/K3. Det som inte fanns tid att göra fullt ut i förra årets finansiella rapporter kan med fördel förbättras ytterligare. För de företag som upprättar sin koncernredovisning enligt IFRS är det nog en bättre beskrivning att säga att det är en tillvaro i stormens öga. IASB har publicerat en ny intäktsstandard IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers" som ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018, ett ikraftträdande som blev uppskjutet ett år. EU har ännu inte godkänt standarden, men enligt EFRAGs hemsida ska detta ske under första kvartalet 2016. Vi väntar även med spänning på en ny leasingstandard, en standard som vi för övrigt väntat på i många år. Enligt IASBs hemsida kan vi förvänta oss publicering av den nya standarden senast till jul och enligt protokoll från IASBs kommer den att föreslås tillämpas för det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2019 eller senare. IFRS 9 "Financial Instruments", som ska ersätta IAS 39, är publicerad, men det kvarstår att publicera en del som ska behandla Financial Instruments: Accounting for Dynamic Risk Management: a Portfolio Revaluation Approach to Macro Hedging. Därefter är IFRS 9 komplett. Standarden är ännu inte godkänd av EU. Den ska enligt IASB tillämpas från och med 1 januari 2018. Men IASB arbetar även med ett antal andra projekt, vissa mer genomgripande än andra. Så vi går en spännande tid till mötes.

Vi beskriver i vår artikel de nyheter som riktar sig såväl till noterade som icke-noterade företag och som publicerats av internationella normgivare såsom IASB, IFRS Interpretation Committee (IFRIC) samt svenska normgivare såsom Rådet för finansiell rapportering (Rådet) och Bokföringsnämnden (BFN). Vi behandlar vidare nyheter från FARs Policygrupp för redovisning (FAR). Artikeln behandlar nyheter publicerade till och med den 20 oktober 2015. Vi behandlar inte utkast och inte heller standarder och tolkningsuttalanden som ännu inte har godkänts av EU. I artikeln beskrivs enbart nyheter som berör associationsformen aktiebolag. Vi berör inte normgivning som är specifik för finansiella företag och företag inom försäkringsbranschen. Vidare behandlar vi inte nyheter avseende regler för företag som tillämpar IFRS första gången. Artikeln är skriven utifrån antagandet att ett företag har kalenderår som räkenskapsår. Var därför observant på tidpunkterna för ikraftträdande för nya lagregler och ny normgivning om företaget har brutet räkenskapsår. Om inte annat framgår av artikeln ska de nya reglerna, som beskrivs under avsnittet "Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslutet 2015", tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2015. Artikeln innehåller vissa tolkningar, dessa är författarens egna tolkningar, andra personer kan göra andra tolkningar.

2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslut 2015

2.1 Nyheter i årsredovisningslagen

Det finns i princip inga nyheter i årsredovisningslagen som påverkar upprättandet av bokslut för 2015. Den enda ändringen som trädde i kraft 1 januari 2015 är ett litet tillägg i 2 kap. 7 § som rör underskrift av årsredovisningen för s.k. Eric-konsortium.¹

2.2 Nyheter från Bokföringsnämnden

2.2.1 Allmänt

Sammanfattningsvis finns inga stora nyheter från BFN som påverkar upprättandet av bokslut 2015. BFN har endast beslutat om ett allmänt råd hittills under 2015 (BFNAR 2015:1). Det nya allmänna rådet innehåller endast en mindre ändring av en punkt i BFNAR 2013:2 Bokföring. I november 2014 beslutades om en mindre ändring av en punkt i K3. Dessa ändringar beskrivs nedan.

Under året har BFN inte lämnat några yttranden till domstol. Sedan oktober 2014 har BFN publicerat åtta brevsvår på webbplatsen. De flesta är tolkning av K2, se vidare nedan.

Under våren skickades nästa steg i K-projektet, K2 Årsbokslut, på remiss. Remisstiden avslutades den 30 juni 2015. Det kom in många remissvar och BFN arbetar nu med att bearbeta remissvaren.

2.2.2 Ändring av BFNAR 2013:2 Bokföring

Enligt 5 kap. 2 § bokföringslagen ska kontanta in- och utbetalningar bokföras påföljande arbetsdag och andra affärshändelser så snart det kan ske. Lagen anger vidare att affärshändelserna får bokföras senare om det finns skäl för det och om det är förenligt med god redovisningssed. I BFNAR 2013:2 anges t.ex. att bokföringen får senareläggas till 50 dagar efter utgången av den månad då affärshändelsen inträffade. För företag med låg omsättning finns möjlighet att senarelägga bokföringen ytterligare. Det finns även viss möjlighet att senarelägga bokföringen av kontanta in- och utbetalningar för ideella föreningar samt för företag som innehar certifierade kassaregister.

Den beslutade ändringen innebär att det förtydligades att ett villkor för att utnyttja möjligheten till senareläggning av bokföring är att verifikationerna i avvaktan på bokföring hålls ordnade.

2.2.3 Ändring i K3

I november 2014 beslutades om en mindre ändring av K3. Redan tidigare gällde att mindre företag, med företagsformen aktiebolag respektive ekonomisk förening, som är moderföretag i en större koncern inte får välja att tillämpa det förenklade regelverket K2. Det kan noteras att detta gäller även om koncernredovisning inte upprättas, t.ex. på grund av att en koncernredovisning upprättas högre upp i koncernen.

Den beslutade ändringen innebär att alla moderföretag i större koncerner, oavsett associationsform, måste tillämpa K3. Ett undantag är om företaget väljer att tillämpa RFR 2.

2.2.4 Brevsvar

När BFN bedömer att svaret på en brevfråga är intressant för fler än för frågeställaren publiceras svaret på BFNs webbplats. De flesta frågorna rör tillämpning av K2 – och främst redovisning av byggnad. Det brevsvår som fått mest uppmärksamhet är det brevsvår om bostadsrättsföreningar där det framgår att linjär, degressiv och produktionsberoende avskrivningsmetod är de metoder som kan tillämpas på byggnader inom ramen för K2. Den valda metoden ska bäst återspegla hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Progressiv avskrivning anges inte som en metod som kan användas. Inte heller i K3 anges progressiv metod som en tillåten metod.

¹ Ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (en associationsform inom EU). Se vidare beskrivning i prop. 2014/15:4 Inkomstbeskattning, redovisning och revision avseende Eric-konsortier.

Under perioden november 2014 till juni 2015 har BFN publicerat följande brevsvår:

Säkringsredovisning (K2).	Det är inte tillåtet att tillämpa säkringsredovisning vid andra transaktioner än de som anges (fordringar och skulder i utländsk valuta).
Kassaflödesanalys samt planerade underhållsåtgärder i samband med förvärv av byggnad (K2).	Kassaflödesanalys får inte ingå i årsredovisningen. Underhållsåtgärd som utförs i anslutning till förvärvet ska redovisas enligt reglerna för tillkommande utgifter.
Utgifter i samband med anslutning till kommunalt avloppsnät (K2).	Anslutningen består av tre olika delar som redovisas för sig. Själva anslutningsavgiften redovisas som en immateriell anläggningstillgång. Hur ledningsdragningen ska redovisas beror på om den bedöms vara en reparation eller ombyggnad. Borttagning av gamla trekammarbrunnar och återställning av mark kostnadsförs direkt.
Tillkommande utgifter som avser byggnader (K2).	Det är byggnadens ursprungliga skick (alternativt skicket vid senaste tillbyggnaden) som avgör om en åtgärd är en värdehöjande förbättring (som därmed kan aktiveras) eller inte (vilket innebär kostnadsföring).
Byte av avskrivningsmetod i en bostadsrättsförening vid övergång till K-regelverken (både K2 och K3).	Eftersom linjär avskrivningsmetod i de allra flesta fall är den avskrivningsmetod som bäst speglar förbrukningen av en byggnad ska den avskrivningsmetoden tillämpas (och inte progressiv avskrivningsmetod). Om metoden ändras vid övergången till K2 respektive K3 tillämpas metoden framåtriktat. Det finns inga regler för hur lång nyttjandeperioden ska vara – det får företaget själv bedöma.
Tillkommande, tidigare aktiverade utgifter avseende byggnader (K2).	De tidigare aktiverade utgifterna får redovisas som tillgång även efter övergången till K2.
Avskrivningsenheter i samband med övergången till K2.	Om en del av en tillgång skrivits av som en egen avskrivningsenhet innan övergången till K2 skrivs denna även fortsättningsvis av som separat enhet. Vid aktivering efter övergången till K2 tillämpas kapitel 10.
Redovisning av kontrollbalansräkning enligt aktiebolagslagen.	Ett mindre företag kan tillämpa K3 istället för K2 när en kontrollbalansräkning upprättas. Ett större företag kan däremot inte tillämpa K2. Det är inte tillåtet att blanda regler från K2 och K3.

2.3 Nyheter från FAR

I FARs Samlingsvolym 2015 anpassades rekommendationer och uttalanden utgivna av FAR till K3- och K2 regelverken, med tyngdpunkt på K3. Det innebär förhållandevis omfattande omarbetningar medan omarbetningar i Samlingsvolymen 2016 förväntas bli mindre omfattande. Samlingsvolymen 2016 är i första hand skriven för företag som ska upprätta årsredovisning för kalenderåret 2015. Detta arbete pågår för närvarande och det är därför för tidigt att återge slutresultatet av det arbetet.

Omarbetningarna i Samlingsvolymen 2017 beräknas bli mer omfattande eftersom dessa ska beakta förändringarna i årsredovisningslagen som träder i kraft 2016.

2.4 Nyheter från IASB och IFRS Interpretation Committee

2.4.1 Årliga förbättringar av IFRS-standarder, förbättringscykeln 2011-2013

De årliga förbättringarna av IFRS 2011-2013 innehåller ändringar av IFRS 1 Första gången IFRS tillämpas, IFRS 3 Rörelseförvärv, IFRS 13 Värdering till verkligt värde samt IAS 40 Förvaltningsfastigheter. I denna artikel kommenteras inte ändringen av IFRS 1.

Ändringarna ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas 1 januari 2015 eller senare.

2.4.1.1 IFRS 3 Rörelseförvärv

IFRS 3 har ändrats genom att tydliggöra att standarden inte omfattar redovisning av bildande av ett samarbetsarrangemang i de finansiella rapporterna för samarbetsarrangemanget.

2.4.1.2 IFRS 13 Värdering till verkligt värde

Det har klargjorts att portföljundantaget (d v s att företag kan beräkna verkligt värde på grupper av finansiella tillgångar och finansiella skulder utifrån en netto-redovisning av dessa poster om vissa villkor är uppfyllda) justeras så att det sammanfaller med tillämpningsområdet för IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering samt IFRS 9 "Financial Instruments". Ändringen klargör att portföljundantaget gäller för kontrakt inom tillämpningsområdet för IAS 39 och IFRS 9 oavsett om det möter definitionen av en finansiell tillgång eller finansiell skuld enligt IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering. Det kan exempelvis vara aktuellt för kontrakt om försäljning eller köp av icke-finansiella poster som kan regleras netto kontant eller med ett annat finansiellt instrument.

2.4.1.3 IAS 40 Förvaltningsfastigheter

Standarden för förvaltningsfastigheter har ändrats genom att det har klargjorts att ett företags bedömning om en förvärvad förvaltningsfastighet är ett rörelseförvärv eller ett förvärv av en tillgång eller grupp av tillgångar ska göras utifrån reglerna i IFRS 3 Rörelseförvärv.

2.4.2 IFRIC 21 Avgifter

Tolkningsuttalandet ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 17 juni 2014 och därefter. Tolkningsuttalandet behandlar redovisning av skyldigheten att betala en avgift om denna skyldighet omfattas av IAS 37. Den behandlar också redovisning av skyldigheten att betala en avgift när tidpunkten och beloppet är osäkra. Uttalandet behandlar endast skulder som omfattas av IAS 37 dvs. inte inkomstskatter och inte heller böter eller andra pålagor som uppstår genom lagbrott. Viktigt är även att beakta att uttalandet endast behandlar kreditbokningen dvs. redovisningen av skulden, inte om motbokningen utgör en tillgång eller en kostnad. Vägledningen för detta återfinns i andra standarder.

I Sverige är den mest förekommande avgiften, som ska redovisas i enlighet med tolkningsuttalandet, fastighetsskatten. Det är den som är ägare till fastigheten vid kalenderårets ingång som är skyldig att betala fastighetsskatt för hela året. Det innebär att det enligt tolkningsuttalandet uppstår en skuld per den 1 januari för hela årets fastighetsskatt. Då uppkommer frågan hur debiteringen ska ske. Enligt vår uppfattning utgör debetbokningen en interimspost som periodiseras över hela året.

Den förpliktigande händelsen som ger upphov till en skuld är den händelse som utlöser betalningen av en avgift. Detta kan exempelvis vara när intäkter genereras. I bilaga till tolkningsuttalandet återfinns tre olika exempel.

Exempel 1: En avgift utlöses i takt med att företag genererar intäkter.

Om en avgift utlöses i takt med att ett företag genererar intäkter så uppstår skyldigheten att betala i takt med att intäkterna genereras. Därmed uppstår en skuld i takt med intäkterna uppkommer. Om en delårsrapport avges ska skulden avseende avgifterna motsvara de till detta tillfälle upparbetade intäkter.

Exempel 2: En avgift utlöses så snart företaget genererar intäkter år 2. Men dessa avgifter beräknas med utgångspunkt i intäkter genererade under år 1. Företaget börjar generera intäkter under år 2 den 3 januari.

I detta exempel redovisas skulden den 3 januari år 2 då den förpliktigande händelsen inträffar, dvs. då de första intäkterna genereras. Intäkterna under år 1 är nödvändiga men inte tillräckliga för att en förpliktigande händelse ska uppkomma. Att intäkterna genereras under år 1 är inte det som utlöser att avgiften ska erläggas utan det är när de första intäkterna genereras år 2 som utlöser att avgiften ska erläggas. I kvartalsrapporten för kvartal 1 år 2 redovisas hela avgiften som en skuld, om denna inte redan har erlagts.

Exempel 3: Företag C är en bank och denna bank är skyldig att erlagga en avgift om de bedriver bankrörelse vid utgången av räkenskapsåret. Storleken på avgiften bestäms utifrån den balansräkning som banken redovisar vid utgången av räkenskapsåret.

I detta exempel redovisas en skuld vid denna tidpunkt då det föreligger en förpliktigande händelse. Tidigare under räkenskapsåret förelåg ingen förpliktigande händelse och därmed har ingen skuld redovisats löpande under räkenskapsåret. I en kvartalsrapport tas skulden upp i sin helhet i det fjärde kvartalet.

2.5 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering

2.5.1 RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner

Den version av RFR 1 som publicerades i januari 2015 innehåller inga förändringar jämfört med tidigare version från 2014.

2.5.2 RFR 2 Redovisning för juridiska personer

Rådet publicerade i januari 2015 uppdatering av RFR 2. Den nya versionen av RFR 2 finns införd i FARs Samlings-



volym 2015. I den nya versionen har ändringar införts av avsnittet som behandlar IAS 19, se nedan. Ändringarna förväntas inte innebära någon förändring i sak för företag som tillämpar RFR 2. Vidare har Rådet behandlat de ändringar, nya standarder samt tolkningsuttalanden som IASB samt IFRS Interpretation Committee har publicerat sedan förra uppdateringen av RFR 2, men dessa föranledde ingen ändring av RFR 2.

Vad gäller ändringarna som behandlar IAS 19 har hänvisning till RedR 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad tagits bort. Av punkten framgår dock som tidigare att tillämpning av tryggandelagens regler är en förutsättning för skattemässig avdragsrätt och att reglerna i IAS 19 om förmånsbestämda planer därför inte behöver tillämpas i juridisk person. Nytt är hänvisningen till punkt 2 där en förenklingsregel återfinns för juridiska personer som inte vill tillämpa IAS 19 i juridisk person men som ska redovisa förmånsbestämda pensionsplaner. Vidare är IAS 19 p. 3 en ny punkt som anger att om förenklingsregeln i punkt 2 tillämpas ska upplysningar lämnas som är relevanta för förståelse av företagets resultat och ställning. Information ska lämnas som ger underlag för att bedöma pensionsplanerna och de finansiella effekter de innebär. Denna text fanns tidigare i punkt 1. Nytt är även den mening som anger att vägledning i tillämpliga

fall kan hämtas från IAS 19. IAS 19 p. 4 är en ny punkt som motsvara den tidigare p. 2, dvs upplysningar enligt ÄRL, men med vissa förtydliganden.

2.5.3 Uttalanden

Rådet publicerade i januari 2015 ett nytt uttalande, UFR 10, avseende "Redovisning av pensionsplanen ITP 2 som finansieras genom försäkring i Alecta". Det nya uttalandet ersätter de tidigare uttalandena UFR 3 samt UFR 6. Det nya uttalandet publicerades dels för att det behövdes en anpassning till de senaste årens ändringar i ITP-planen och dels för att Rådet bedömde det lämpligt att slå ihop UFR 3 och UFR 6 då de berörde samma frågeställningar. Publiceringen av UFR 10 innebär ingen förändring i den redovisningsmässiga hanteringen av de pensionsplaner som försäkras i Alecta.

Vidare har Rådet dragit tillbaka UFR 5 "Redovisning av övergång till punkt 33 från punkt 34 vid tillämpning av IAS 19 Ersättningar till anställda" samt UFR 8 "Redovisning av eget kapital i koncern".

Därmed har Rådet endast tre publicerade uttalanden som ska tillämpas och som samtliga avser sarsvenska företeesler.

3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslut 2016 eller senare

3.1 Nyheter i årsredovisningslagen

I och med att EU har antagit ett nytt direktiv för årsredovisning och koncernredovisning har en utredning utrett vilka förändringar som är nödvändiga att genomföra i svensk lagstiftning. Ett delbetänkande presenterades i april 2014 och efter remissbehandling lades propositionen "Tydligare redovisningsregler och nya rapporteringskrav för utvinningsindustrin" (prop. 2015/16:3) fram i slutet av september 2015. Slutbetänkandet "En översyn av årsredovisningslagarna" (SOU 2015:8) presenterades i februari 2015 och remisstiden går ut den 1 december 2015. Huvuddragen i såväl propositionen (påverkar årsredovisningarna för 2016) som slutbetänkandet (påverkar årsredovisningarna för 2017) beskrivs nedan.

Det har även kommit en departementsskrivelse som kommer att påverka årsredovisningarna 2017, "Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy" (Ds 2014:45).

3.1.1 Tydligare redovisningsregler och nya rapporteringskrav för utvinningsindustrin (prop 2015/16:3)

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas för första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015. Årsredovisningarna för 2015 påverkas således inte av förändringarna.

3.1.1.1 Förenklningar för mindre företag

En viktig utgångspunkt vid förändringen i direktivet och därmed i de föreslagna ändringarna i propositionen är förenklade regler för mindre företag. Detta tar sig t.ex. i uttryck genom att det blir färre upplysningskrav för mindre företag. Det kommer inte vara heller att vara tillåtet för vare sig Sveriges Riksdag eller andra normgivare att kräva fler upplysningar för mindre företag än vad som krävs i lagen. Det kommer också att bli tydligare vilka upplysningar som endast gäller för större företag.

3.1.1.2 Gränsvärden

Det föreslås inte bli någon förändring i storleken på gränsvärdena. 40 miljoner i balansomslutning, 80 miljoner i nettoomsättning och 50 anställda kommer fortfarande att gälla samt den tröghet som finns inbyggd i lagen som innebär att två samma gränsvärden ska vara över-

skridna två år i rad. Vid bedömning av om en koncern är stor behöver inte eliminering göras.

3.1.1.3 Nya definitioner

Några definitioner föreslås och några ändras. Det gäller

- Gemensamt styrda företag
- Ägarintresse
- Intresseföretag
- Närstående

3.1.1.4 En generell princip om väsentlighet

En ny generell princip om väsentlighet föreslås i kapitel 2. Bestämmelsen innebär att ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering om följderna av avvikelserna inte är väsentliga. Om en utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen anses avvikelserna vara väsentliga.

3.1.1.5 Balans- och resultaträkningarna

Om utgifter för utveckling balanseras föreslås en ändring av benämning av posten till "Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten". Ägarintressen, liksom fordringar och skulder till de företag som ägarintressen finns i, föreslås särredovisas i balansräkningen. Det förtydligas att kortfristiga skulder ska specificeras. En nyhet är att möjligheten att redovisa poster inom linjen föreslås tas bort. Upplysning föreslås istället lämnas i not.

Förlag på ändringar i bestämmelser om värdering:

- Nedskrivna goodwill ska inte få återföras.
- Immateriella anläggningstillgångar föreslås som huvudregel skrivas av under nyttjandeperioden. Om nyttjandeperioden för aktiverad utveckling och goodwill inte kan fastställas med rimlig grad av säkerhet föreslås den anses uppgå till fem år.
- Vid aktivering av utvecklingsutgifter föreslås en begränsning av möjligheten att dela ut eget kapital. Motsvarande belopp som aktiveras föreslås föras över från balanserade vinstmedel till en särskild bunden fond. Regeln föreslås gälla för nya aktiveringar av utgifter.

- Avsättningar föreslås värderas till den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

Posterna extraordinära intäkter och kostnader föreslås tas bort från respektive uppställningsform i resultaträkningen.

3.1.1.6 Förenklade krav på tilläggsupplysningar

Samtliga tilläggsupplysningar föreslås lämnas i noter. Noterna föreslås presenteras i samma ordning som posterna i balansräkningen och resultaträkningen. Samtliga krav på notupplysningar samlas i kapitel fem och som tidigare angivits föreslås noterna bli färre för mindre företag. Strukturen i kapitel fem förslås också ändras.

3.1.1.6.1 Färre noter för mindre företag

Krav på att lämna följande upplysningar föreslås tas bort för mindre företag:

- Finansiella instrument och finansiella anläggnings-tillgångar som inte värderats till verkligt värde
- Ränta som har räknats in i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång
- Vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner och likande rättigheter
- De egna aktiernas fördelning på olika aktieslag
- Löner och andra ersättningar till personal och ledande befattningshavare
- Dotterföretag
- Långfristiga skulder post för post och vilka skulder säkerheter har ställts för
- Säkerheter uppdelade på sådana som har ställts till förmån för företaget självt och sådana som har ställts till förmån för koncernföretag m.fl.
- Lån till ledande befattningshavare i ett koncernföretag eller lån som lämnats med särskilt tillstånd
- Fördelningen av de anställda på kvinnor och män och på olika länder.

3.1.1.6.2 Nya och ändrade krav på noter

I propositionen föreslås ett antal nya upplysningar i not. Vissa av dessa upplysningar har tidigare lämnats på andra ställen i årsredovisningen. Följande upplysningar föreslås lämnas i not (gäller samtliga företag):

- Förändringar i uppskrivningsfonden och fonden för verkligt värde (ska lämnas i sammanställning)
- Sådana lån till ledande befattningshavare som har skrivits av eller inte krävts in

- Summan av företagets eventalförpliktelser (tidigare ansvarsförbindelser inom linjen)
- Säkerheter, garantier och ekonomiska åtaganden till förmån för intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut (tidigare i förvaltningsberättelsen)
- Exceptionella intäkter och kostnader (tidigare extraordinära poster i resultaträkningen)

För större företag ändras kraven på att lämna upplysning om:

- Räntebeloppets storlek om ränta har aktiverats vid beräkningen av anskaffningsvärdet för en tillgång
- Värdejusteringar som har skett uteslutande av skatteskal
- Egna aktiers kvotvärde
- Uppskjuten skatt
- Disposition av vinst eller förlust

3.1.1.7 Koncernredovisning

Vad gäller koncernredovisning föreslås bl.a. dessa förändringar:

- Möjligheten att redovisa andelar i dotterföretag enligt poolningsmetoden tas bort.
- Minoritetsintresse benämns Innehav utan bestämmande inflytande.

3.1.1.8 Rapportering om betalningar till myndigheter

I propositionen lämnas även förslag till en ny lag om rapportering av betalningar till myndigheter från större företag verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog. Den ökade öppenheten kring betalningarna ska bl.a. bidra till att motverka korruption.

3.1.2 En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8)

En av utgångspunkterna i utredningen var att föreslå förenklingar på redovisningsområdet och då främst för mindre företag. En av de större förenklingarna är att det föreslås en helt ny kategori av företag, mikroföretag. Gränsvärdena för vad som är ett mikroföretag föreslås bli de samma som för revisionsplikt, dvs. högst tre anställda, en balansomslutning på 1,5 miljoner kronor och en nettoomsättning på 3 miljoner kronor. En årsredovisning för ett mikroföretag blir mindre omfattande än för andra företag.

Andra områden som behandlas i utredningen är:

- Undertecknade och offentliggörande av redovisningshandlingar, bl.a. möjlighet att ersätta undertecknande av med protokollfört beslut.
- Elektronisk ingivning av årsredovisningen, det behövs praktiskt tillämpliga system.
- Ytterligare förenklingsfrågor
 - Indelning av tillgångar, avsättningar och skulder i kortfristiga och långfristiga poster, anpassning till internationell normgivning.
 - Redovisning enligt kapitalandelsmetoden i årsredovisningen, för IFRS-företag – även andelar i dotterföretag.
 - Värdering av förvaltningsfastigheter, till följd av sambandet mellan redovisning och beskattning föreslås inte värdering till verkligt värde bli tillåten.
 - Upplysning om varulagrets nettoförsäljningsvärde föreslås utgå.
 - Större periodiseringsposter och större avsättningar, upplysningen föreslås utgå.
 - Förvaltningsberättelsen i små och medelstora företag.
- Vissa frågor om finansiella företags redovisning
- Nya årsredovisningslagar m.m., ny utformning av lagen, bestämmelser om delårsrapport i egen lag.
- Bokföringsskyldighet för ideella föreningar och registrerade trossamfund, endast om omsättningen av näringsverksamheten överstiger fyra prisbasbelopp.

Utredningen föreslår att förändringarna träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas på räkenskapsår som inleds efter 31 december 2016.

För en närmare beskrivning av förslagen hänvisar vi till artikel av Pernilla Lundqvist publicerad i Balans Fördjupning nr. 3 2015, som publicerades tillsammans med Balans nr. 5.

3.1.3 Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy (Ds 2014:45).

Under hösten 2014 antogs ett direktiv med ändringar i EU:s redovisningsdirektiv beträffande rapporteringen av icke-finansiell information och mångfaldspolicy vilket innebär att nya bestämmelser måste införas i årsredovisningslagen. I departementspromemorian föreslås att alla stora företag, företag av allmänt intresse och moderföretag i stora koncerner ska upprätta en hållbarhetsrapport med icke-finansiella upplysningar. Det föreslås också att vissa noterade bolag i ska upplysa

om den mångfaldspolicy som tillämpas i fråga om styrelsen. Upplysningen ska lämnas i bolagsstyrningsrapporten.

Promemorian har varit på remiss men någon proposition har ännu inte presenterats.

Förändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2016 och tillämpas på räkenskapsår som inleds efter 31 december 2016.

3.2 Nyheter från Bokföringsnämnden

Som beskrivits tidigare har BFN arbetat vidare med nästa steg i K-projektet K2 Årsbokslut. Kansliet håller på och bearbetar de remissvar som kommit in. Det är oklart om beslut kommer före eller efter årsskiftet.

När årsredovisningslagen ändras, se ovan, kommer också K2 och K3 behöva justeras. Det kommer t.ex. inte vara tillåtet för normgivare att ställa högre krav än de krav som finns i lagen vilket innebär en stor förenkling för de mindre företag som frivilligt väljer att tillämpa K3.

3.3 Nyheter från IASB och IFRS Interpretation Committee

3.3.1 Årliga förbättringar av IFRS-standarder, förbättringscykeln 2010-2012

Årliga förbättringar till IFRS 2010-2012 innehåller ändringar och klargörande av IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar, IFRS 3 Rörelseförvärv, IFRS 8 Rörelsesegment, IFRS 13 Värdering till verkligt värde, IAS 16 Materiella anläggningstillgångar, IAS 24 Upplysningar om närstående samt IAS 38 Immateriella tillgångar.

Ändringarna ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas 1 februari 2015 eller senare.

3.3.1.1 IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar

Definitionen av intjäningsvillkor har klargjorts i IFRS 2. Intjäningsvillkor utgörs av resultatvillkor (performance condition) och tjänstevillkor (service condition).

Ett resultatvillkor måste uppfylla följande två kriterier;

- Motparten måste vara kvar i anställning under en viss period, d v s ett tjänstevillkor kan antingen kan vara direkt eller indirekt, och
- Resultatvillkoret måste uppfyllas av motparten under tiden för tjänstevillkoret. Tidpunkten för att uppfylla resultatmålen kan inte sträcka sig längre än den period som tjänsterna ska utföras. Däremot kan den börja före den period som tjänsterna levereras, under

förutsättning att det inte rör sig om någon större skillnad i tid. Detta innebär att resultatvillkor som sträcker sig över en längre period än den för tjänstevillkoret inte ska ses som ett intjäningsvillkor utan istället som ett icke-intjäningsvillkor.

Resultatvillkor är villkor som antingen är kopplade till företagets verksamhetsutfall (ej marknadsvillkor) eller pris på företagets egetkapitalinstrument (marknadsvillkor). Med företag menas samtliga företag i koncernen.

Ändringen klargör även att villkor kopplade till aktieprisindex inte är ett intjäningsvillkor, även om företagets aktie ingår i detta index. Detta baseras på att ett sådant index inte endast speglar det enskilda företagets utfall utan även andra företags prestation.

I och med ändringarna förtydligas också att tjänstevillkor som inte uppfylls pga. att företaget säger upp den anställda också hanteras på samma sätt som när den anställda själv avslutar sin anställning.

3.3.1.2 IFRS 3 Rörelseförvärv

Ändringen av IFRS 3 klargör klassificering och efterföljande värdering avseende villkorade köpeskillingar.

När en villkorad köpeskilling är ett finansiellt instrument tillämpas IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering för att bedöma om det rör sig om en skuld eller eget kapital. Villkorade köpeskillingar som inte är egetkapitalinstrument värderas löpande till verkligt värde och förändringar redovisas i resultatet.

3.3.1.3 IFRS 8 Rörelsesegment

Det har tillkommit ett upplysningskrav i IFRS 8 gällande vilka bedömningar som har gjorts vid aggregering av segment. Ett företag ska lämna upplysning om vilka rörelsesegment som har aggregerats och en kort beskrivning av dessa samt vilka ekonomiska indikatorer som har utvärderats för att bestämma att segmenten har samma ekonomiska egenskaper.

Det klargörs även att en avstämning av företagets totala tillgångar mot segmentens tillgångar krävs endast om en uppföljning görs av företagets högsta verkställande beslutsfattare.

3.3.1.4 IFRS 13 Värdering till verkligt värde

IASB har klargjort att ej väsentlig effekt av diskontering avseende kortfristiga finansiella fordringar och skulder inte behöver beaktas.



3.3.1.5 IAS 16 Materiella anläggningstillgångar och IAS 38 Immateriella tillgångar

Ändringen av IAS 16 och IAS 38 rör företag som tillämpar omvärderingsmetoden avseende materiella och immateriella tillgångar. Ändringen klargör att justeringen av ackumulerade avskrivningar i samband med omvärdering inte alltid är i proportion med förändringen av det ackumulerade anskaffningsvärdet. Ändringen klargör att det finns två varianter på att redovisa omvärderingen. Det ena alternativet är att företaget vid omvärderingstidpunkten justerar anskaffningsvärdet i relation till hur nettovärdet omvärderas, ex justeras i proportion till hur kvarvarande värde omvärderas eller justeras till observerbara marknadspriser. Ackumulerade avskrivningar justeras med skillnaden mellan nettovärdet på tillgången efter omvärdering och anskaffningsvärdet, med hänsyn tagen till ev. nedskrivningar. Det andra alternativet är att justera ackumulerade avskrivningar mot anskaffningsvärdet för att erhålla nytt omvärderat värde.

3.3.1.6 IAS 24 Upplýsingar om närstående

Begreppet "närstående" kommer att utökas till att även omfatta företag som tillhandahåller nyckelpersoner i ledande ställning till det rapporterade företaget antingen direkt eller via koncernföretag.

Kravet i IAS 24 att upplysa om olika ersättningsformer för nyckelpersoner i ledande ställning inkluderar inte personer som tillhandahålls av extern part utan det räcker att upplysa om kostnaden som det rapporterade företaget har gentemot det företag där nyckelpersonen i ledande ställning är anställd.

Det rapporterade företaget måste även upplysa om transaktioner utöver kostnader för tillhandahållande av nyckelpersoner i ledande ställning, ex lån.

3.3.2 Ändrad IAS 19 – Förmånsbestämda planer: Avgifter från anställda

Ändringen innebär lättnader avseende redovisning av förmånsbestämda planer där avgifter till planen kommer från deltagarna eller tredje part. Enligt tidigare IAS 19 reducerade avgifterna kostnaderna avseende tjänstgöring. Avgifterna inkluderades inte i beräkningen av förpliktelsen. Enligt IAS 19 (2011) krävs det en uppskattning av avgifter från anställda och tredje part samt att dessa avgifter ska periodiseras ut över tjänstgöringen linjärt. Som ett resultat av detta inkluderas dessa avgifter vid beräkning av kostnader för tjänstgöring under innevarande period och beräkning av nettoförpliktelsen. Denna beräkning innebär för många företag en väsentlig förändring jämfört med tidigare praxis och skulle kräva komplexa aktuariella beräkningar. För att lättningen i redovisningen av avgifter från anställda och tredje part ska kunna tillämpas ska avgifterna ingå i villkoren i

planen, vara kopplad till tjänstgöring samt inte vara kopplad till antalet år i tjänst. Om avgifterna är av denna typ får företag redovisa avgifterna som en reduktion av tjänstgöringskostnaderna i den period som tjänsterna utförs.

Ändringarna ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas 1 februari 2015 eller senare.

3.4 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering

Rådet för finansiell rapportering har publicerat förslag till ändringsmeddelande avseende RFR 1 och RFR 2. Inget slutligt ändringsmeddelande har ännu publicerats.

Författare:



Carina Edlund

Redovisningsspecialist

Tel: 08-723 95 80

E-post: carina.edlund@kpmg.se



Camilla Persson

Redovisningsspecialist

Tel: 08-723 92 68

E-post: camilla.persson@kpmg.se



Jörgen Nilsson

Redovisningsspecialist

Tel: 08-723 96 93

E-post: jorgen.nilsson@kpmg.se



Catharina Pramhäll

Redovisningsspecialist

Tel: 08-723 93 14

E-post: catharina.pramhall@kpmg.se

KPMG

Besöksadress:

Tegelbacken 4A

Postadress:

Box 16106

103 23 Stockholm

Tel: 08-723 91 00

Fax: 08-10 52 58

E-post: info@kpmg.se

kpmg.se

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2015 KPMG AB, a Swedish limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Sweden.