



Nyheter inför bokslutet 2016

En sammanställning av nyheter
inom redovisningsområdet
KPMG i Sverige



Innehåll

1. Inledning	3
2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslut 2016	4
2.1 Nyheter i årsredovisningslagen (ÅRL)	4
2.1.1 Förenklingar för mindre företag	4
2.1.2 Gränsvärden	4
2.1.3 Nya definitioner	4
2.1.4 En generell princip om väsentlighet	4
2.1.5 Årsredovisningens utformning	4
2.1.6 Ändringar i bestämmelser om värdering	5
2.1.7 Förenklade krav på upplysningar	5
2.1.8 Koncernredovisning	7
2.2 Nyheter i bokföringslagen (BFL)	7
2.3 Rapportering om betalningar till myndigheter	7
2.4 Nyheter från Bokföringsnämnden	7
2.4.1 Allmänt	7
2.4.2 Alternativregeln borttagen ur K2	7
2.4.3 Beslutade ändringar till följd av ändringarna i BFL och ÅRL	7
2.4.4 Ändringar på remiss till följd av ändringarna i ÅRL	8
2.4.5 Brevsvar	9
2.4.6 Övrigt	10
2.5 Nyheter från FAR	10
2.5.1 Nedskrivningar i kommunala företag som omfattas av kommunallagens självkostnadsprincip	10
2.6 Nyheter från IASB och IFRS Interpretation Committee	10
2.6.1 Årliga förbättringar av IFRS-standarder förbättringscykeln 2010-2012	10
2.6.2 Ändringar i IAS 19 – Förmånsbestämda planer: Avgifter från anställda	11
2.6.3 Ändringar i IAS 16 och IAS 41: Jord- och skogsbruk: Producerande växter	12
2.6.4 Ändringar i IFRS 11: Redovisnings av andelsförvärv i gemensamma verksamheter	12
2.6.5 Ändringar i IAS 16 och IAS 38: Klargörande av godkända avskrivningsmetoder	12
2.6.6 Årliga förbättringar av IFRS-standarder – Förbättringscykeln 2012-2014	12
2.6.7 Ändringar i IAS 1: Upplysningsinitiativet	12
2.6.8 Ändringar i IAS 27: Kapitalandelsmetoden i separata finansiella rapporter	13
2.6.9 Ändringar i IFRS 10, IFRS 12 and IAS 28: Investmentföretag: Tillämpning av konsolideringsundantaget	13
2.7 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering	13
2.7.1 RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner	13
2.7.2 RFR 2 Redovisning för juridiska personer	13
3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2017 och senare	15
3.1 Nyheter i årsredovisningslagen (ÅRL)	16
3.1.1 En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8)	15
3.1.2 Ändring i ÅRL: företagets rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy	15
3.2 Nyheter från Bokföringsnämnden	16
3.3 Nyheter från IASB och IFRS Interpretation Committee	16
3.3.1 IFRS 15 Intäkter från kontrakt med kunder	16
3.3.2 Övriga standarder, ändringar av standarder samt uttalanden	18
3.4 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering	18
3.4.1 Beslutade ändringar av RFR 2 Redovisning för juridiska personer	18
3.4.2 Förslag till ändringar av RFR 2 Redovisning för juridiska personer	18

1. Inledning

Detta år präglas av förenklingarna i årsredovisningslagen (ÅRL) som påverkar såväl mindre som större företag. Dessa ändringar i ÅRL har lett till att Bokföringsnämnden (BFN) har uppdaterat K-regelverken samt att Rådet för finansiell rapportering (Rådet) uppdaterat sin normgivning. I övrigt präglas året av förberedelser. Förberedelser för att börja tillämpa *IFRS 15 Intäkter från kontrakt med kunder (inklusive ändring av ikraftträdande tidpunkten samt vissa klargöranden)* samt *IFRS 9 Financial Instruments*. Dessa standarder ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 och därefter. De företag som tillämpar IFRS har väntat i många år på att den nya leasingstandard ska publiceras och efter decennier av väntan var det nu dags i januari 2016. Standarden ska enligt IASB börja tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2019 och därefter. Genom att ESMA (europeiska tillsynsmyndigheten) har publicerat ett "public statement" vilket ytterligare betonar vikten av att beskriva de effekter som implementeringen av nya standarder ger är vår upplevelse att arbetet med förberedelserna har ökat i intensitet. Detta genom att de noterade företagen ska beskriva effekterna av de nya standarderna såväl i årets årsredovisning som i kommande delårsrapporter under 2017 och i årsredovisningen 2017.

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 31 oktober 2016. 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 2016", tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2016.

2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslut 2016

2.1 Nyheter i årsredovisningslagen (ÅRL)

I och med att EU har antagit ett nytt direktiv för årsredovisning och koncernredovisning har ÅRL ändrats. Ytterligare text om lagändringarna finns i propositionen "Tydligare redovisningsregler och nya rapporteringskrav för utvinningsindustrin" (prop. 2015/16:3).

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas för första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2.1.1 Förenklingar för mindre företag

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

2.1.2 Gränsvärden

Gränsvärden för större bolag förblir oförändrade. 40 miljoner i balansomslutning, 80 miljoner i nettoomsättning och 50 anställda kommer fortfarande att gälla samt att två samma gränsvärden ska vara överskridna två år i rad. Samma gränsvärden gäller för större koncerner. Vid tillämpning av dessa gränsvärden ska eliminering av andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, internvinster samt koncerninterna intäker och kostnader ske.

Vid bedömningen om en koncern är större ändras skrivningen "*andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev* är upptagna till handel på en reglerad marknad" till "*överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad".

En ny regel klargör att koncerner där något dotterföretag tillämpar lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller årsredovisning i försäkringsföretag räknas som större företag.

En nyhet som är en förenkling innebär att elimineringar inte behöver göras om tillämpningen istället utgår ifrån en sammanlagd balansomslutning om 48 Mkr samt en

sammanlagd nettoomsättning om 96 Mkr. Kriteriet 50 anställda ska även beaktas vid bedömningen.

2.1.3 Nya definitioner

Några nya definitioner införs och några ändras. Det gäller

- Gemensamt styrda företag
- Ägarintresse
- Intresseföretag
- Närstående

Vad gäller ägarintresse definieras det som "innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget". Vidare gäller att "Ett innehav av minst 20 % av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna". Om ett företag har ett ägarintresse i annat företag och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning är det andra företaget ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag.

Ett andelsinnehav kan utgöra ett ägarintresse även om innehavet är litet. Ifall ägarintresse föreligger tillkommer poster i balansräkningen och resultaträkningen.

Definitionen av närstående är avsedd att ha samma innebörd som definitionen i IAS 24.

2.1.4 En generell princip om väsentlighet

En ny generell princip om väsentlighet införs i kapitel 2. Bestämmelsen innebär att ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering om följden av avvikelsen inte är väsentlig. I de fall 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 avvikelsen vara väsentlig.

En princip med motsvarande innebörd har sedan tidigare funnits i K3.

2.1.5 Årsredovisningens utformning

2.1.5.1 Formalia

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisationsnummer och säte. Om företaget är i likvidation ska detta anges.

2.1.5.2 Förvaltningsberättelsen

Specifikationen om eget kapital, som tidigare fick lämnas i not eller i egen rapport, ska nu lämnas i förvaltningsberättelsen eller i egen rapport. Alla företag ska lämna upplysning om vinstdisposition i förvaltningsberättelsen. Större företag ska även lämna upplysningen i not.

Upplysning om väsentliga händelser efter balansdagen ska lämnas i not och inte i förvaltningsberättelsen. I propositionen skrivs att "händelser som har inträffat efter räkenskapsårets utgång ofta kan vara av det slaget att de får betydelse enligt någon av de andra punkterna i stycket. Det kan då vara lämpligt, och i en del fall rentav nödvändigt för sammanhangets skull, att beröra händelserna även i förvaltningsberättelsen."

2.1.5.3 Balans- och resultaträkningarna

Vid balansering av utgifter för utveckling ändras benämning av posten till "Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten." Ägarintressen, liksom fordringar och skulder till de företag som ägarintressen finns i, ska särredovisas i balansräkningen. Det förtydligas att kortfristiga skulder ska specificeras liksom den del av en omsättningstillgång som ska betalas senare än ett år efter balansdagen.

En nyhet är att kravet att redovisa poster inom linjen tas bort. Informationen ska istället lämnas i not. Begreppet ansvarsförbindelser ersätts av begreppet eventualförpliktelser.

Posterna extraordinära intäkter och kostnader tas bort från respektive uppställningsform i resultaträkningen. Som framgår nedan införs ett nytt upplysningskrav för exceptionella intäkter och kostnader.

Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post den tas upp eller i not.

2.1.6 Ändringar i bestämmelser om värdering:

- Nedskrivnen goodwill får inte återföras.
- Immateriella anläggningstillgångar ska som huvudregel skrivas av under nyttjandeperioden. I de fall nyttjandeperioden för aktiverad utveckling och goodwill inte kan fastställas med rimlig grad av säkerhet ska den anses uppgå till fem år.
- Vid aktivering av utvecklingsutgifter införs en begränsning av möjligheten att dela ut eget kapital. Motsvarande belopp som aktiveras ska föras över från balanserade vinstmedel till en särskild bunden fond. Regeln gäller för aktiveringar av utgifter för räkenskapsår som påbörjas närmast efter 31/12-2015. Fonden ska minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring.

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

2.1.7 Förenklade krav på upplysningar

Den största förändringen i ÅRL är förändringarna i kraven på upplysningar. I princip alla regler om upplysningar samlas i kapitel fem som skrivits om i sin helhet. Samtliga upplysningar ska lämnas i not. Det innebär t.ex. att upplysningen om antal aktier ska lämnas i not och inte i balansräkningen (krav endast för större företag). Noterna ska presenteras i samma ordning som posterna i balans- och resultaträkningen.

För att förenkla för mindre företag listas först de noter som ska anges av samtliga företag (4-24 §§). Därefter listas ytterligare upplysningskrav för större företag (25-48 §§).

I många fall behöver mindre företag bara lämna en förenklad upplysning medan större företag behöver lämna en mer omfattande upplysning. Ett exempel är att ett mindre företag bara behöver upplysa om summan av skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen medan större företag ska lämna motsvarande upplysning för varje skuldpост i balansräkningen. Ett annat exempel är att vad gäller personalrelaterade upplysningar behöver mindre företag bara ange medelantalet anställda under räkenskapsåret.

2.1.7.1 Nya upplysningskrav

Det är få nya upplysningskrav som införs. Ett nytt krav är att bruttobelopp ska anges vid kvittning, t.ex. vid uppdrag till fast pris eller vid gottgörelse. Ett annat nytt krav är upplysning om exceptionella intäkter och kostnader. Har företaget gett lån till ledandebefattningshavare som skrivits av eller inte krävts in ska upplysning lämnas.

2.1.7.2 Upplysningar som flyttats till notapparaten

Eftersom upplysningar ska återfinnas på liknande ställe i årsredovisningen i EU-länderna har vissa upplysningar flyttats till notapparaten. Det gäller t.ex. upplysningen om händelser efter balansdagen som tidigare återfunnits i förvaltningsberättelsen i svenska årsredovisningar. Det tillkommer ett krav att ange arten och den ekonomiska effekten av den händelse som upplysningen gäller. De exempel som anges i författningskommentaren är att om företaget har tecknat ett för den fortsatta verksamheten mycket viktigt kontrakt eller drabbats av en omfattande skada ska händelsens art och de ekonomiska effekterna anges, oavsett om de är positiva eller negativa.

Större företag ska också lämna upplysning om vinstdisposition i not. Det innebär att större företag kommer att lämna upplysningen både i förvaltningsberättelsen och som not. Som tidigare beskrivits kommer inte längre Ställda säker-

heter och Ansvarsförbindelser (nytt begrepp: eventual-förpliktelser) redovisas inom linjen i anslutning till balans-räkningen utan i not. Upplysningen om antal aktier får inte längre lämnas i balansräkningen utan ska lämnas i egen not.

2.1.7.3 Upplysningar som flyttas från notapparaten

Specifikationen av eget kapital (förändringen från IB till

UB) får inte längre lämnas i not utan ska lämnas i för-valtningsberättelsen eller i egen rapport.

2.1.7.4 Tabell med notkrav

I vänstra kolumnen i tabellen framgår vilka noter som alla företag behöver lämna och i den högra kolumnen framgår ytterligare krav för större företag.

Alla företag
4 § Värderingsprinciper 5 § Avvikelser från grundläggande redovisningsprinciper Skäl för avvikelse samt effekt på ställning och resultat Vid kvittning: bruttobelopp 6 § Byte av uppställningsform Skäl för bytet 7 § Jämförelsetal Skäl för avvikelse 8 § Anläggningstillgångar IB-UB uppställning i förenklad form med t.ex. endast årets avskrivning Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. 9 § Goodwill Tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna.
10 § Finansiella instrument värderade till verkligt värde Bokfört värde och värdeförändringar (för varje kategori) Derivatinstrument: omfattning och typ av instrument och viktiga villkor (för varje kategori) Väsentliga antaganden i värderingsmodell och värderingsmetod 11 § Uppskrivningsfond Upplysningar vid ändrad storlek eller sammansättning. 12 § Fond för verkligt värde Upplysningar vid ändrad storlek eller sammansättning. 13 § Långfristiga skulder Summan av skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen
14 § Ställda säkerheter Upplysning om säkerheternas omfattning, art och form 15 § Eventualförpliktelser Summan av garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser 16 § Åtaganden till förmån för koncernföretag m.fl. T.ex. ställda säkerheter och garantiåtaganden 17 § Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen 18 § Lån till ledande befattningshavare 19 § Exceptionella intäkter och kostnader Om ett företag har haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, ska det lämna upplysningar om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad. 20 § Medelantalet anställda under räkenskapsåret
21 § Moderföretag Upplysning om namn, organisationsnummer och säte
22 § Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut 23 § Transaktioner med närstående 24 §

Större företag
25 § Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar Även t.ex. ackumulerade avskrivningar så att noten går ihop.
26 § Omsättningstillgångar Ränta inräknad i anskaffningsvärdet, värdejustering av skatteskäl, om anskaffningsvärde avviker väsentligt från nettoförsäljningsvärde. 27 § Ytterligare upplysningar om finansiella instrument Upplysningar om derivatinstrument som inte värderas till verkligt värde Upplysningar om finansiell anläggningstillgång som inte värderats till verkligt värde och där bokfört värde är högre än verkligt värde.
31 § Ytterligare upplysningar om långfristiga skulder Varje skuldpost som ska betalas senare än fem år efter balansdagen. 33 § Konvertibla lån Utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller nyteckning (bl.a.) 34 § Aktiekapitalet Antalet aktier och aktiemas kvotvärde (för varje slag) 35 § Disposition av vinst eller förlust Förslag till disposition av företagets vinst eller förlust 36 § Uppskjuten skatt Belopp samt förändring 46 § Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter Vilka poster som säkerheterna avser samt om den ställt till företaget själv eller till någon annan
32 § Ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare
37 § Ytterligare upplysningar om anställda (kön och länder) 38 § Könsfördelningen bland ledande befattningshavare Löner, andra ersättningar och sociala kostnader 39 § Storlek 40 § Uppdelat på styrelse/VD respektive övriga anställda Ytterligare upplysningar för publika AB Pensioner och liknande förmåner 41 § Kostnader och förpliktelser avseende pensioner till styrelse/VD Ytterligare upplysningar för publika AB 42 § Tidigare styrelse och verkställande direktör 43 § Suppleanter och vice verkställande direktör 44 § Avtal om avgångsvederlag 45 § Ytterligare upplysningar om moderföretag 28 § Inköp och försäljningar mellan koncernföretag samt internvinster om ingen koncernredovisning upprättas 29 § Dotterföretag och vissa andra företag 30 § T.ex. namn, säte och ägarandel
47 § Nettoomsättningens fördelning 48 § Ersättningar till revisorer och revisionsföretag

2.1.8 Koncernredovisning

Vad gäller koncernredovisning har bl.a. följande ändrats:

- Införandet av väsentlighetsprincipen har gjort att flera paragrafer ändrats. T.ex. paragrafen där det framgår att dotterbolag av ringa betydelse inte behöver omfattas av koncernredovisningen.
- Minoritetsintresse benämns Innehav utan bestämmande inflytande.
- Möjligheten att redovisa andelar i dotterföretag enligt poolningsmetoden tas bort.
- Upplösning av negativ goodwill.
- Upplysning vid förändrad sammansättning av koncernen.

2.2 Nyheter i bokföringslagen (BFL)

BFL har ändrats till följd av ändringarna i ÅRL. Ändringarna berör bara de företag som upprättar årsbokslut och behandlas därmed inte i denna artikel.

2.3 Rapportering om betalningar till myndigheter

Enligt den nya lagen om rapportering om betalningar till myndigheter ska alla större företag och finansiella företag som är verksamma inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog lämna en rapport där de betalningar de gjort till myndigheter ska anges. Det är endast betalningar som ensamma eller tillsammans överstiger 860 000 kronor som ska tas med.

2.4 Nyheter från Bokföringsnämnden

2.4.1 Allmänt

Ändringarna i ÅRL har medfört en hel del ändringar i normgivningen från BFN. K2 och K3 har varit ute på remiss och beslut om ändringar i regelverken väntas fattas i slutet av november.

2.4.2 Alternativregeln borttagen ur K2

För årsredovisningar som upprättas för räkenskapsår som avslutas efter den 10 juli 2016 är det inte längre möjligt att redovisa uppdrag på löpande räkning enligt alternativregeln. Pågående arbete på löpande räkning har tidigare fått redovisas i enlighet med skattelag-

stiftningen – dvs. det har varit tillåtet att redovisa intäkten i takt med faktureringen. Eftersom regeln tas bort ska pågående arbete på löpande räkning redovisas som en post i årsredovisningen och som intäkt det år arbetet utförs.

Alternativregeln har endast funnits i K2. Det har varit en förenkling för mindre företag att kunna hantera intäkterna på samma sätt i redovisningen och i deklarationen.

Det kan noteras att det enligt inkomstskattelagen fortfarande är tillåtet att ta upp intäkten till beskattning i takt med faktureringen, vilket innebär att justering kan göras i deklarationen.

Orsaken till att regeln ändrats är att Sverige har blivit anmält till EU-kommissionen att normgivningen har tillåtit avsteg från lägsta värdets princip enligt ÅRL (som bygger på direktivet).

2.4.3 Beslutade ändringar till följd av ändringarna i BFL och ÅRL

BFN beslutade den 22 september om ett antal ändringar i normgivningen till följd av ändringarna i BFL och ÅRL. Ändringarna gäller från den 22 september 2016 (med undantag för en punkt i BFNAR 2006:11 – se nedan). Den 18 oktober beslutades om några mindre ändringar i fusionsregelverken samt om ändringar i vägledningen om gränsvärden.

2.4.3.1 Vägledningen om bokföring

I vägledningen om bokföring har lagtextrutorna uppdaterats.

2.4.3.2 Definitioner och begrepp (BFNAR 2007:4)

I det allmänna rådet om definitioner och begrepp har punkt 1b om definitionen av noterade företag ändrats för att stämma överens med ÅRL.

2.4.3.3 Tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (BFNAR 2012:3)

I det allmänna rådet om tillämpning av rekommendationer från Rådet har punkt 2 om företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ändrats för att stämma överens med ÅRL.

2.4.3.4 Fusionsregelverken (BFNAR 1999:1 och BFNAR 2003:2)

De beslutade ändringarna i fusionsregelverken avser endast ändrade upplysningskrav. Ändringarna innebär att det endast är större företag som behöver lämna notupplysningar om fusionen.

Under 2017 kommer en bredare översyn och omarbetning av regelverken att ske.

2.4.3.5 Gränsvärden (BFNAR 2006:11)

Till följd av ändringar i ÅRL har punkt 12 ändrats och punkterna 12 a och 12 b lagts till. Punkterna behandlar vad som avses med begreppen medelantalet anställda samt koncernföretagens redovisade balansomslutning och nettoomsättning vid bedömningen av om en koncern är större eller mindre. I vägledningen har lagtexterna uppdaterats och kommentarerna anpassats. Ändringen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

Även punkt 5 har ändrats för att stämma överens med övrig normgivning. Vid bedömningen av om ett företag är större eller mindre ska punktskatter inte längre dras av från företagets redovisade nettoomsättning. Denna punkt ska tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

2.4.4 Ändringar på remiss till följd av ändringarna i ÅRL

Ändringarna i ÅRL har inneburit att även K2 och K3 behöver ändras. Förslag till ändringar i båda regelverken var på remiss under sommaren med sista svarsdag i augusti. Beslut är planerat att fattas i slutet av november. De beslutade regelverken kommer att publiceras före årsskiftet.

De allmänna råden träder ikraft omedelbart, dvs. de gäller för årsredovisningar för räkenskapsåret 2016 och senare.

2.4.4.1 De större förändringarna i K2

Vägledningen har fått samma struktur som i K3 (lagtext, allmänt råd och kommentartext hålls ihop) för att öka användarvänligheten. Det kommer bara att finnas en vägledning för K2 – som gäller för alla associationsformer vilket är en skillnad mot idag när det finns en vägledning för aktiebolag och en för ekonomiska föreningar. I slutet av varje kapitel i remissförslaget finns särregler för de olika associationsformerna (aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag, stiftelser, ideella föreningar, samfällighetsföreningar, enskilda näringsverksamhet och filialer).

De brevsvår som BFN har lämnat under 2014 har arbetats in (se nedan).

2.4.4.1.1 Ingen koncernredovisning

Enligt remissförslaget kommer det inte att bli tillåtet att tillämpa K2 i ett moderföretag i en mindre koncern som frivilligt vill avge en koncernredovisning. Väljer moderföretaget att upprätta koncernredovisning måste i stället K3 tillämpas.

2.4.4.1.2 Nytt kapitel om kassaflödesanalys

I remissförslaget framgick att en årsredovisning upprättad enligt K2 inte skulle få innehålla en kassaflödes-

analys. I remissvaren framfördes dock önskemål om att det skulle få vara tillåtet att frivilligt lämna en kassaflödesanalys i en årsredovisning upprättad enligt K2. BFN skickade under oktober ut ett förslag på remiss där man föreslog att reglerna om hur en frivillig kassaflödesanalys ska upprättas placeras i ett eget kapitel sist i det allmänna rådet och vägledningen. De föreslagna reglerna utgår från reglerna i K3 om kassaflödesanalys.

2.4.4.1.3 Tillkommande utgifter avseende byggnader

Det klargörs i remissförslaget att tillkommande utgifter som inte höjer den ursprungliga prestandan, dvs. när byggnaden var nybyggd eller ombyggd, ska kostnadsföras. Dessutom ska alla utgifter för ombyggnad som dras av vid inkomstbeskattningen inom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet kostnadsföras i redovisningen.

2.4.4.1.4 Säkringsredovisning

K2 tillåter enbart säkringsredovisning avseende poster i utländsk valuta, vilket innebär att ingen annan säkringsredovisning (t.ex. för ränteswappar) tillåts. Detta framgår i kapitel 2 i K2 genom regeln om att varje transaktion ska redovisas var för sig.

2.4.4.1.5 Tillåtet att räkna in indirekta tillverkningskostnader i varulager och pågående arbete

Enligt remissförslaget blir det tillåtet att räkna in skälig andel av indirekta tillverkningskostnader vid värdering av egentillverkade varulager och i pågående arbete för annans räkning. Beräkningen av skälig andel av indirekta tillverkningskostnader ska beräknas utifrån normalt kapacitetsutnyttjande.

2.4.4.1.6 Inarbetade förändringar från ÅRL

Den nya väsentlighetsregeln som infördes i ÅRL har införlivats i K2 vilket innebär att ett företag kan avvika från uppställningsformen på resultat- och balansräkningarna samt utelämna noter om informationen inte är väsentlig.

En annan förändring i ÅRL är att ett företag ska lämna upplysning om exceptionella intäkter och kostnader. Enligt kommentartexten i K2 (som har sin grund i propositionen) är exceptionella intäkter och kostnader sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. De exempel som anges är de intäkter och kostnader som uppkommer vid nedskrivning, omstrukturering eller uppgörelse i en rättstvist.

De tilläggsupplysningar som inte längre krävs enligt ÅRL har tagits bort. Poster inom linjen (ställda säkerheter och eventalförpliktelser (nytt begrepp i stället för ansvarsförbindelser) har flyttats till noterna och därmed



har det kapitlet utgått. Upplysning om händelser efter balansdagen har flyttats från förvaltningsberättelsen till not.

2.4.4.2 De större förändringarna i K3

2.4.4.2.1 Inarbetade förändringar från ÅRL

Den största förändringen i K3 rör mindre företag. Kravet som fanns tidigare på tilläggsupplysningar (noter) som inte krävs enligt ÅRL för mindre företag har tagits bort. Det är tillåtet för ett mindre företag att lämna fler noter än vad ÅRL kräver.

Vad gäller exceptionella intäkter och kostnader finns motsvarande kommentartext som i K2 (se ovan).

I K3 kan ett företag välja att aktivera intern upparbetade immateriella anläggningstillgångar (aktiveringsmodellen). Enligt en ny regel i ÅRL ska samma belopp som aktiverats under året föras över från fritt eget kapital till en bunden utvecklingsfond. BFN klargör i K3 att så ska även ske i de fall aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har en ansamlad förlust.

Vad gäller avskrivningstiden på immateriella tillgångar som inte uppkommit ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter (t.ex. goodwill) så föreslås ingen ändring av maxtaket på tio år.

2.4.4.2.2 Andra ändringar

I K3 framgår vad gäller kostnadsförda utvecklingsutgifter, (dvs. företaget har valt kostnadsföringsmodellen avseende internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar), att utgifter som är kostnadsförda i tidigare finansiella rapporter inte får ingå i anskaffningsvärdet på en tillgång. Till detta föreslås att detta förbud gäller även i de fall företaget bytt redovisningsprincip till aktiveringsmodellen.

Vad gäller omräkning av utländska filialer föreslås att en filial i juridisk person får räknas om enligt den så kallade MIM-metoden. Tidigare stod det ska.

2.4.5 Brevsvar

2.4.5.1 Nedskrivning i kommunala företag

FARs policygrupp för redovisning har i en remiss till bl a BFN tagit upp ett antal frågor som rör tillämpningen av K3 vid nedskrivningsprövningar i kommunala företag som driver verksamheten enligt kommunallagens självkostnadsprincip. Se vidare 2.5.1 nedan.

2.4.5.2 Utgifter för pantbrev

BFN har fått frågor om redovisning av utgifter för pantbrev vid tillämpning av K3. På frågan om utgiften för pantbrev ska aktiveras eller kostnadsföras svarar BFN

att utgifter för pantbrev normalt uppfyller kriterierna för aktivering. Det enskilda företaget måste dock bedöma om det är sannolikt att uttagande av pantbrev kommer att innefatta ekonomiska fördelar för företaget. I de fall förutsättningarna för aktivering är uppfyllda anser BFN att pantbrev är så nära kopplade till fastigheten att utgifter för dessa ska räknas in i anskaffningsvärdet.

På frågan om utgiften för pantbrev ska ses som en låneutgift svarar BFN att utgifter för pantbrev inte kan hänföras till låneutgifter.

2.4.6 Övrigt

Bolagsverket har tillsammans med BFN tagit fram exempel på årsredovisningar som är upprättade enligt K2 Årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1). Exempelen ligger på Bolagsverkets hemsida (med länk från BFNs hemsida).

2.5 Nyheter från FAR

Omarbetningarna av FARs redovisningsrekommendationer och uttalanden som publiceras i Samlingsvolymen 2017 kommer att vara förhållandevis omfattande framförallt med hänsyn till att de ska beakta förändringarna i ÅRL som trädde i kraft 1 januari 2016. Samlingsvolymen 2017 är i första hand skriven för företag som ska upprätta årsredovisning för kalenderåret 2016. Arbetet med omarbetningar av FARs redovisningsrekommendationer och uttalanden pågår för närvarande och det är därför för tidigt att återge slutresultatet av det arbetet.

I sammanhanget kan nämnas att det i FARs Policygrupp för redovisning diskuteras att uttalandet RedU 9 *Bostadsrättsföreningars förvärv av fastigheter via aktiebolag* inte längre ska rikta sig till företag som tillämpar K2, givet att den nya föreslagna lydelsen i punkt 2.6 i K2 blir tillämplig. I den föreslagna nya lydelsen är nämligen meningen borttagen om att flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars. Det diskuteras då i FARs policygrupp för redovisning att det kan innebära att de transaktioner/affärshändelser som beskrivs i RedU 9 ska redovisas var för sig vid tillämpning av den nya versionen av K2.

2.5.1 Nedskrivningar i kommunala företag som omfattas av kommunallagens självkostnadsprincip

Vidare kan nämnas att FARs policygrupp för redovisning i februari 2016 skickade ut en remiss rörande ett utkast till redovisningsuttalande *Nedskrivningar i kommunala företag som omfattas av kommunallagens självkostnadsprincip*. Utkastet till uttalande rör en tolkning av hur reglerna i K3 bör tillämpas vid nedskrivningsprövning för kommunala företag som bedriver verksamhet som



omfattas av kommunallagens krav på att drivas utan vinstsyfte till självkostnad. Den mest kritiska frågan är om ett kommunalt företag som driver sin verksamhet utifrån en självkostnadsprincip med automatik hamnar i ett nedskrivningsbehov. En kritisk fråga är hur dessa företag beräknar förväntade kassaflöden i en nyttjandevärdeberäkning enligt K3. Vidare behandlas även bedömning av diskonteringsfaktorn vid denna nyttjandevärdeberäkning.

BFN var en de som svarade på remissen, se även avsnittet *Brevsvar under Nyheter från Bokföringsnämnden*. FARs policygrupp för redovisning har därefter blivit informerad om att frågeställningen kommer att behandlas av BFN varför FAR avvaktar remiss från BFN om hur detta kan arbetas in i K3.

2.6 Nyheter från IASB och IFRS Interpretation Committee

2.6.1 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* och *IAS 38 Immateriella tillgångar samt IAS 24 Upplysningar om närstående*.

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

2.6.1.1 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. Tjänstevillkoret kan vara explicit eller implicit.
- 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 eget kapitalinstrument (marknadsvillkor). Resultatvillkor kan även vara relaterade till en del av koncernen, t ex dotterföretag, divisioner, individuella anställda.

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 hanteras på samma sätt som när den anställda själv avslutar sin anställning.

2.6.1.2 IFRS 3 Rörelseförvärv

Ändringen av IFRS 3 klargör klassificering och efterföljande värdering avseende villkorade köpeskillingar. När en villkorad köpeskillning är ett finansiellt instrument tillämpas *IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering* för att bedöma om det rör sig om en skuld eller eget kapital. Villkorade köpeskillningar som inte är eget kapitalinstrument värderas löpande till verkligt värde och förändringar redovisas i resultatet. När en villkorad köpeskillning inte är ett finansiellt instrument sker värdering också till verkligt värde via resultatet; tidigare referens till IAS 37 tas bort.

2.6.1.3 IFRS 8 Rörelsesegment

Det har tillkommit ett upplysningskrav i IFRS 8 gällande

vilka bedömningar som har gjorts vid aggregering av segment. Ett företag ska kort beskriva de segment som aggregerats och de 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 företagets högsta verkställande beslutsfattare följer upp tillgångar på segmentnivå.

2.6.1.4 IFRS 13 Värdering till verkligt värde

I IFRS 13 klargörs att diskontering av en tillgång/skuld inte behöver göras när det endast skulle ge en oväsentlig påverkan på värdet, t ex avseende kundfordringar.

2.6.1.5 IAS 16 Materiella anläggningstillgångar och IAS 38 Immateriella tillgångar

Ändringen av IAS 16 och IAS 38 rör redovisning med omvärderingsmetoden avseende materiella och immateriella tillgångar. Det anges i standarderna två sätt att hantera ackumulerade avskrivningar i samband med att en tillgång omvärderas. Det första alternativet beskrevs som att en proportionerlig justering av ackumulerade avskrivningar görs. Det andra alternativet justeras i ändringen till att ange att tillgångens bruttovärde justeras på ett sätt som är konsistent med omvärderingen av redovisat värde, varefter ackumulerade avskrivningar beräknas som skillnaden mellan bruttovärdet och redovisat värde. Två exempel på konsistent justering av bruttovärdet läggs till i och med ändringen.

2.6.1.6 IAS 24 Upplysningar om närstående

Begreppet "närstående" har utökats 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 med 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, exempelvis lån.

2.6.2 Ändringar i 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 och inte avser att minska ett underskott som uppstått. Enligt tidigare IAS 19 reducerade avgifterna kostnaderna avseende tjänstgöring, om dessa avsåg tjänst-

göringen. Avgifterna inkluderades inte i beräkningen av förpliktelsen. Detta ändrades i och med nya skrivningar i den ändrade IAS 19 som IASB publicerade i juni 2011, varvid sådana avgifter ska ingå i beräkningen av den förmånsbestämda förpliktelsen. Denna beräkning innebär för många företag en väsentlig förändring jämfört med tidigare praxis och som krävde komplexa aktuariella beräkningar. Aktuell ändring av IAS 19 inför lättnader avseende detta. För att lättnaden i redovisningen 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.

Våra svenska pensionssystem är inte uppbyggda så att dessa avgifter förekommer, men de kan uppkomma i utländska dotterbolag. Ändringarna ska tillämpas på räkenskapsår som inleds den 1 februari 2015 eller senare.

2.6.3 Ändringar i IAS 16 och IAS 41: Jord- och skogsbruk: Producerande växter

Ändringarna klargör att producerande växter, som exempelvis vinstockar och tebuskar, ska redovisas på samma sätt som materiella anläggningstillgångar. Producerande växter inkluderas därmed i IAS 16 Materiella anläggningstillgångar och inte i IAS 41 Jord- och skogsbruk. IAS 41 ska dock tillämpas på jord- och skogsbruksprodukter, som är den skördade produkten av företagets biologiska tillgångar, vid skördetidpunkten. Därefter tillämpas IAS 2 Varulager eller annan tillämplig standard.

2.6.4 Ändringar i IFRS 11: Redovisnings av andelsförvärv i gemensamma verksamheter

Ändringen innebär att det i IFRS 11 inkluderas vägledning avseende redovisning av förvärv av gemensam verksamhet som utgör rörelse. IASB förtydligar att förvärvaren ska applicera de relevanta principer på rörelseförvärv som återfinns i IFRS 3 och andra standarder samt att även relevant information ska lämnas i enlighet med dessa standarder.

2.6.5 Ändringar i IAS 16 och IAS 38: Klargörande av godkända avskrivningsmetoder

Genom ändringarna klargörs att det normalt inte är tillåtet att fastställa avskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar med hjälp av intäktsbaserade metoder.

2.6.6 Årliga förbättringar av IFRS-standarder – Förbättringscykeln 2012-2014

Årliga förbättringar till IFRS 2012-2014 innehåller ändringar och klargörande av *IFRS 5 Anläggningstillgångar*

som innehas för försäljning och verksamheter under avveckling, IFRS 7 Finansiella instrument: Upplýsningar, IAS 19 Ersättningar till anställda, IAS 34 Delårsrapportering samt IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas.

2.6.6.1 IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och verksamheter under avveckling

Ändringarna i IFRS 5 behandlar de fall det uppkommer ändringar i en försäljningsplan eller en plan för värdeöverföring till ägare. Det kan vara att istället för att sälja en tillgång (eller avyttringsgrupp) så beslutas att den istället ska dela ut eller att istället för att delas ut så beslutas att den ska säljas. Om detta sker är det även fortsättningsvis en IFRS 5 tillgång som värderas till det lägsta av redovisat värde respektive verkligt värde minus försäljningskostnader.

2.6.6.2 IFRS 7 Finansiella instrument: Upplýsningar

Vidare ändras IFRS 7 för att klargöra innebörden av fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång med avseende på upplýsningsskyldighet. Därutöver har en skrivning i IFRS 7 om kvittningsupplýsningar i delårsrapporter strukits. Sådana upplýsningar lämnas i delårsrapporter om det behövs i enlighet med allmänna utgångspunkter i IAS 34; något specifikt upplýsningskrav anges inte.

2.6.6.3 IAS 19 Ersättningar till anställda

Vad gäller IAS 19 och fastställande av räntesats för att diskontera pensionsförpliktelser så ska dessa fastställas genom hänvisning till den marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer vid rapportperiodens slut. IASB har förtydligat genom att nu ange att för de valutor för vilka det inte finns någon fungerande marknad för förstklassiga företagsobligationer ska den marknadsmässiga avkastningen på statsobligationer i den valutan användas. Tidigare angavs "i länder". Det innebär t ex att för länder i eurozonen bedöms existensen av djup marknad för högkvalitativa företagsobligationer utifrån om det finns inom euroområdet snarare än inom ett visst land.

2.6.7 Ändringar i IAS 1: Upplýsningsinitiativet

IASB arbetar med ett projekt benämnt "Disclosure Initiative" – Upplýsningsinitiativet och dessa ändringar utgör den första delen av detta projekt. Ändringarna omfattar bl.a. tydligare vägledning kring väsentlighet, aggregering och disaggregering av poster, struktur på noter samt upplýsning om betydande redovisningsprinciper.

IASB tydliggör bl a att även om det finns ett krav på en upplýsning enligt en standard behöver inte dessa upplýsningar lämnas om upplýsningen inte anses vara väsentlig. Om de särskilda kraven på upplýsningar i

IFRS inte är tillräckligt för att göra det möjligt för en användare av de finansiella rapporterna att förstå inverkan av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden ska företaget överväga att lämna ytterligare upplysningar. Vidare tydliggörs att även andel av övrigt totalresultat i intresseföretags och joint ventures som redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden ska delas upp i poster som, enligt andra IFRS, inte senare kommer att omklassificeras till resultatet och de som senare kommer att omklassificeras.

IASB tydliggör även att när ett företag fastställer ett systematiskt sätt att presentera noterna ska företaget beakta effekten på förståelsen och jämförbarheten. IASB exemplifierar att systematisk ordning eller gruppering av noterna innefattar att ge större vikt åt de typer av aktiviteter som företaget anser vara mest relevanta för en förståelse av företagets finansiella resultat och ställning, såsom att gruppera ihop information om särskild operativ verksamhet eller att gruppera information om poster som värderats på likvärdigt sätt som exempelvis värderats till verkligt värde.

2.6.8 Ändringar i IAS 27: Kapitalandelsmetoden i separata finansiella rapporter

IAS 27 anger sedan tidigare att innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag kan redovisas till anskaffningsvärde eller enligt IFRS 9 i företagets separata finansiella rapporter. IASB har nu genom denna ändring utökat detta till att även möjliggöra en redovisning i företagets separata finansiella rapport av dotterföretag, joint venture och intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden såsom den beskrivs i IAS 28. För svenska företag är det dock endast möjligt att i juridisk person redovisa intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden, se nedan avseende ändringar av RFR 2.

2.6.9 Ändringar i IFRS 10, IFRS 12 and IAS 28: Investmentföretag: Tillämpning av konsolideringsundantaget

IFRS 10 innehåller paragrafer som ger ett moderbolag möjlighet att när vissa kriterier är uppfyllda inte upprätta koncernredovisning. Ett sådant kriterium är att moderbolaget omfattas av en koncernredovisning som är publik och upprättats i enlighet med IFRS. IASB klargör genom dessa ändringar att detta undantag även är tillämpligt för ett moderbolag som är dotterföretag till ett investment företag vilket redovisar sina innehav till verkligt värde.

Genom ändring av IFRS 10 klargörs vidare att kravet för ett investment företag att konsolidera ett dotterföretag, som utför investment relaterade tjänster till moderbolaget, endast avser de fall som dotterföretaget agerar som en förlängning av verksamheten i moderbolaget och inte då dotterföretaget kvalificerar som ett investment företag.

Vidare klargörs genom ändring av IAS 28 att om ett företag som själv inte är ett investment företag har ett intresseföretag eller joint venture som är ett investment företag, kan företaget när de tillämpar kapitalandelsmetoden behålla den värdering till verkligt värde som det investmentföretaget tillämpar på sina innehav i dotterbolag.

2.7 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering

2.7.1 RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner

Rådet publicerade i januari 2016 en ny version av RFR 1. De ändringar som gjorts är främst hänförliga till ändringarna av ÅRL, se ovan. I samband med detta har Rådet även gjort vissa ändringar för att främja överskådligheten, bl. a genom att utdrag från lagtext har tagits bort och genomgående ersatts av hänvisningar till lagtexten i ÅRL. Följdändringarna avseende ändringarna i ÅRL träder i kraft vid samma tidpunkt som ändringarna i ÅRL träder i kraft dvs. 1 januari 2016.

Det ändringsmeddelande som publicerades i januari 2016 omfattade även ändringar hänförliga till *IFRS 15 Intäkter från kontrakt med kunder*. Avseende RFR 1 ska IFRS 15 tillämpas utan undantag eller tillägg.

2.7.2 RFR 2 Redovisning för juridiska personer

Rådet publicerade i januari 2016 även en ny version av RFR 2. Dessa ändringar är främst hänförliga till ändringar i ÅRL samt några ytterligare ändringar som beskrivs nedan. De ändringar som publicerades i januari 2016 omfattade även ändringar hänförliga till *IFRS 15 Intäkter från kontrakt med kunder*. Den ändring som Rådet beslutat införa i RFR 2 avseende IFRS 15 beskrivs nedan under avsnittet "Nyheter inför bokslutet 2017 och senare". Övriga ändringar i IFRS som föranlett ändring av RFR 2 presenteras nedan.

Ändringar föranledda av en ny eller ändrad standard träder i kraft vid samma tidpunkt som den nya eller ändrade standarden träder i kraft, vilket för samtliga nedan beskrivna ändringar är räkenskapsår som inleds den 1 januari 2016 eller senare.

2.7.2.1 Valutakursdifferenser på monetära poster som utgör en del av ett företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet – IAS 21

Rådet har strukit den punkt som tidigare behandlade redovisning av valutakursdifferenser på monetära poster som utgör en del av ett företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet (tidigare RFR 2 IAS 21 p.3). Det innebär att IAS 21 p. 32 som anger att valutakursdifferenser hänförliga till en monetär post som utgör en del av ett rapporterade företags nettoinvestering

i en utlandsverksamhet ska redovisas i resultatet i det rapporterade företags separata finansiella rapporter ska tillämpas. Därmed är redovisning inom Övrigt totalresultat inte korrekt.

2.7.2.2 IFRS 7 Finansiella instrument: Upplýsingar och IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering

Rådet har förtydligat skrivningen avseende det frivilliga undantaget från i RFR 2 IAS 39 p. 3 som tillåter företag att "tillämpa en metod med utgångspunkt i anskaffningsvärde enligt ÅRL". Rådet har utvidgat upplýsningskraven för de företag som tillämpar detta undantag för att underlätta för en användare av finansiella rapporter att förstå hur företag har tillämpat kravet på att metoden ska ta sin utgångspunkt i anskaffningsvärde enligt ÅRL. De företag som tillämpar det frivilliga undantaget från IAS 39 i juridisk person ska lämna en beskrivning av:

- tillämpade redovisningsprinciper för finansiella instrument,
- principer för säkringsredovisning och
- principer för borttagande ur balansräkningen.

Ovanstående upplýsningskrav har lagts in som en ny punkt hänförlig till IFRS 7 samt som en ny punkt hänförlig till IAS 39.

2.7.2.3 Ändringar i IAS 1: Upplýsningsinitiativet

Den ändrade IAS 1 innehåller bl a vägledning som behandlar balansräkningens och resultaträkningens

struktur och innehåll samt anger minimikrav beträffande innehållet i dessa. Med anledning av ändringarna inkluderade Rådet IAS 1 i sitt förslag till ändringsmeddelande. Baserat på de synpunkter som inkom från remissinstanserna införde Rådet en mer generell skrivning som innebär att avseende ovanstående vägledning i IAS 1 ska denna tillämpas så länge det ligger inom ramen för ÅRL.

2.7.2.4 Ändringar i IAS 16 och IAS 41: Jord- och skogsbruk: Producerande växter

ÅRL tillåter inte redovisning av biologiska tillgångar till verkligt värde. Det innebär att ändringen av IAS 16 och IAS 41 inte förändrar redovisningen i juridisk persons redovisning. Rådet har dock lagt in ett förtydligande i RFR 2 IAS 16 p. 1.

2.7.2.5 Ändringar i IAS 27: Kapitalandelsmetoden i separata finansiella rapporter

Enligt de ändrade reglerna i IAS 27 kan innehav i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures konsolideras i juridisk person enligt kapitalandelsmetoden. Då det inte är tillåtet enligt ÅRL att redovisa dotterföretag eller gemensamt styrt företag enligt kapitalandelsmetoden i juridisk person har Rådet infört ett undantag från IAS 27. Enligt ÅRL är det dock tillåtet att redovisa ett intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden i juridisk person. Om så sker anger Rådet att relevanta regler i ÅRL ska beaktas avseende exempelvis avskrivning av goodwill och immateriella anläggningstillgångar med obestämd nyttjande period.



3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2017 och senare

3.1 Nyheter i årsredovisningslagen (ÅRL)

3.1.1 En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8)

Den utredning som tillsattes för att införa det nya redovisningsdirektivet (Europaparlamentets och Rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag) i svensk rätt lämnade ett delbetänkande (Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv) och ett slutbetänkande (En översyn av årsredovisningslagarna). Delbetänkandet har lett till den proposition och de lagändringar som beskrivits tidigare i denna artikel.

Slutbetänkandet har varit ute på remiss men det har ännu inte kommit någon proposition. I utredningen föreslås att ändringarna träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas på räkenskapsår som inleds efter 31 december 2016 men i och med att propositionen inte har kommit är det dock oklart vad som kommer att beslutas och när ändringarna kommer att träda i kraft.

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 balansomsättning 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 med protokollfört beslut.
- Elektronisk ingivning av årsredovisningen, vilket kräver praktiskt tillämpliga system.
- Ytterligare förenklingsfrågor
 - Indelning av tillgångar, avsättningar och skulder i kortfristiga och långfristiga poster, anpassning till internationell normgivning.
 - Redovisning enligt kapitalandelsmetoden i års-

redovisningen, 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.

3.1.2 Ändring i ÅRL: företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy

Den 26 oktober beslutade riksdagen om en ändring av ÅRL som innebär att alla företag av en viss storlek ska upprätta en hållbarhetsrapport med upplysningar om miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption. Rapporten ska bl.a. beskriva företagets policy i hållbarhetsfrågor och de väsentliga risker som är kopplade till företagets verksamhet. Företagets revisor ska kontrollera om en hållbarhetsrapport har upprättats. Upplysningen kan lämnas i förvaltningsberättelsen eller i särskild rapport.

Det är företag som uppfyller mer än ett av följande villkor under två på varandra följande räkenskapsår som ska lämna upplysningen:

- Medelantal anställda: mer än 250
- Balansomslutning: mer än 175 miljoner kronor
- Nettoomsättning: mer än 350 miljoner kronor.

Detta gäller dock inte företag som är dotterföretag om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för en koncern. I det fallet ska upplysning lämnas om det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapport för koncernen.

Vissa noterade bolag (samma gränsvärden som för hållbarhetsrapport) ska i sin bolagsstyrningsrapport upplysa om den mångfaldspolicy som tillämpas av styrelsen, med avseende på exempelvis ålder, kön, utbildning och yrkesbakgrund.

Ursprunget till rapporteringskraven är ett EU-direktiv och syftet är att stödja och utveckla företagens arbete med frågorna.

Lagändringen träder i kraft den 1 december 2016 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter 31 december 2016. Mer text finns att läsa i propositionen 2015/16:193.

3.2 Nyheter från Bokföringsnämnden

Under 2017 kommer BFN sannolikt att slutföra arbetet med regelverk för årsbokslut. Som tidigare beskrivits kommer även en översyn av fusionsregelverken att göras.

3.3 Nyheter från IASB och IFRS Interpretation Committee

3.3.1 IFRS 15 Intäkter från kontrakt med kunder

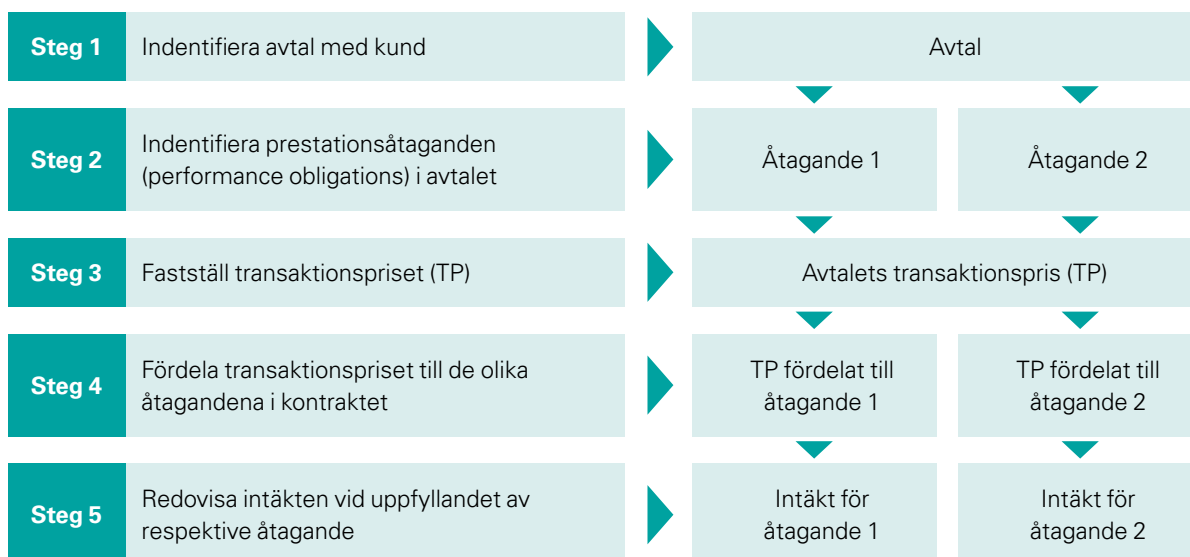
IFRS 15 Intäkter från kontrakt med kunder godkändes av EU per den 22 september och publicerades i EUs officiella tidning den 29 oktober 2016. Det är oklart varför denna fördröjning uppstod, men det viktigaste är dock att standarden nu är godkänd av EU. Standarden ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 och därefter. Det finns tre valmöjligheter att tillämpa i samband med övergång. Vidare har IASB publicerat *Clarifications to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, denna väntas bli godkänd under första halvåret 2017.

Den nya standarden behandlar redovisning av intäkter från kontrakt med kunder. IFRS 15 ersätter *IAS 11 Entreprenadkontrakt*, *IAS 18 Intäkter*, *IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram*, *IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastigheter*, *IFRIC 18 Överföringar av tillgångar från kunder* samt *SIC-31 Intäkter bytestransaktioner som avser reklamtjänster*.

Standarden ska inte tillämpas på leasingkontrakt, försäkringskontrakt, finansiella instrument och andra kontraktuella rättigheter och skyldigheter, garantier (andra än produkt- eller servicegarantier) och inte heller byte av tillgångar mellan företag i samma bransch för att underlätta försäljning till kund.

Standarden bygger på en femstegsmodell.

IFRS 15 bygger på en femstegsmodell för redovisning av intäkter:



De fem stegen beskrivs översiktligt nedan:

Steg 1: I det första steget så identifieras kontraktet med kunden. Här tar vi ställning till om det föreligger ett kontrakt genom att fastställa om rätten till varor och service samt att betalningsvillkoren för dessa är överenskommet. Vidare tar vi ställning till om kontraktet har kommersiell substans och om kundens betalningsförmåga. Det finns inga formella krav hur kontraktet ska vara utformat och det kan således vara såväl muntligt som skriftligt.

Steg 2: I detta steg fastställs vilka olika åtaganden kontraktet omfattar. De åtaganden som är distinkta redovisas för sig. Med distinkt avses att kunden kan ha fördelar av de varor eller tjänster som avses, antingen var för sig eller tillsammans med redan tillgängliga resurser samt att varorna eller servicen är distinkta inom ramen för kontraktet. Det senare är normalt svårare att fastställa, men utgångspunkten är vad som fastställt i kontraktet. Båda dessa kriterier ska vara uppfyllda för att varan eller servicen ska anses vara distinkt. Om så inte är fallet får dessa varor eller tjänster kombineras med andra varor eller tjänster i kontraktet.

Steg 3: I detta steg fastställs transaktionspriset. Det kan omfatta rörlig ersättning, väsentliga finansieringskomponenter, ersättning i annan form än kontant ersättning eller exempelvis volymrabatter till kunder. Möjligheten att få ersättning ska inte bedömas i detta steg då detta är en förutsättning för att ett kontrakt föreligger i steg 1. I de fall transaktionspriset inkluderar en rörlig ersättning görs en bedömning om värdet av denna. Standarden anger att en rörlig ersättning får ingå i transaktionspriset under förutsättning att det är högst sannolikt att en reversering av ersättningen inte kommer att ske.

Steg 4: Transaktionspriset ska sedan allokeras till de olika åtaganden som kontraktet avser. Detta sker främst utifrån de priser som finns för de varor och tjänster som kontraktet omfattar, om dessa skulle köpas separat. I de fall ett sådant pris inte föreligger får antingen ett justerat marknadspris användas, en beräkning ske av kostnaden inkluderat en marginal eller undantagsvis en beräkning av ett residualvärde.

Steg 5: När kontrollen över varan eller tjänsten övergått till kunden redovisas en intäkt. Det kan ske antingen vid en tidpunkt eller över tid. Standarden anger ett antal indikatorer för när överföring vid en tidpunkt anses ha skett. Dessa utgörs av när kunden har en skyldighet att betala, att den legala äganderätten har övergått, att kunden har varan i sin fysiska ägande. Det kan även avse de fall när kunden har accepterat varan och att risker och fördelar med ägandet har övergått till kunden.



Standarden anger att ett åtagande överförs över tid om ett av följande kriterier är uppfyllt:

- Kunden erhåller och förbrukar fördelarna samtidigt som företaget utför åtagandet.
- Kunden kontrollerar tillgången medan företaget producerar eller förbättrar den.
- Företaget producerar en tillgång för vilken företaget inte har en alternativ användning och företaget har rätt till betalning för hittills utförda åtaganden.

Exempel på det första kriteriet är att kunden får en service utförd till sig, exempelvis städning. Att en byggnad uppförs på kundens mark är ett exempel på det andra kriteriet, då kunden anses få kontroll i takt med uppförandet. Exempel på det tredje kriteriet är i de fall säljaren bygger en specialanpassad tillgång till en kund som därigenom inte har en alternativ användning för säljaren eller att säljaren enligt avtalet inte har rätt att avyttra denna tillgång till någon annan. Vidare ska säljaren ha rätt till en ersättning som inkluderar såväl säljarens kostnader som en marginal om kunden väljer att bryta kontraktet.

Standarden behandlar främst redovisning av intäkter men den inkluderar även regler kring redovisning av kostnader för att erhålla ett kontrakt samt kostnader för att uppfylla ett kontrakt.

3.3.2 Övriga standarder, ändringar av standarder samt uttalanden

Per 31 oktober 2016, det datum vi har som brytdatum i denna artikel, finns det inga ytterligare nya standarder, ändringar av standarder eller uttalanden som godkänts av EU och som ska tillämpas för räkenskapsåret 2017 eller senare. Före årets utgång väntas EU godkänna *IFRS 9 Financial Instruments, Amendments to IAS 12: Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses* samt *Amendments to IAS 7: Disclosure Initiative*. Vad gäller *IFRS 16 Leases* så anger EFRAG på sin hemsida att denna väntas godkännas under 2017.

Avseende godkännande av standarder och uttalanden så kan detta följas på EFRAGs hemsida <http://www.efrag.org/>.

3.4 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering

3.4.1 Beslutade ändringar av RFR 2 Redovisning för juridiska personer

Det ändringsmeddelande som publicerades i januari 2016 inkluderade även ändring avseende *IFRS 15 Intäkter från kontrakt med kunder*. I avvaktan på ett EU godkännande av standarden har Rådet publicerat dessa ändringar på sin hemsida under "Kommande ändringar". När standarden nu är godkänd kommer ändringarna att inkluderas i den uppdatering av RFR 2 som kommer att publiceras i januari 2017. Rådet har beslutat att dagens frivilliga undantag för successiv vinstavräkning i juridisk person införs i RFR 2 avseende IFRS 15, med samma formulering som finns i K3. Rådet anser att det i nuläget inte finns annat i IFRS 15 som strider mot ÅRL eller som leder till en avvikande beskattningssituation och därmed föranleder ett undantag i RFR 2.

3.4.2 Förslag till ändringar av RFR 2 Redovisning för juridiska personer

Rådet publicerade i september ett förslag till ändringsmeddelande som behandlade ett antal ändringar till följd av IASBs nya och ändrade standarder, bl.a. behandlas *IFRS 16 Leases* och *IFRS 9 Financial Instruments* i detta förslag. Inget slutligt ändringsmeddelande har ännu publicerats. Förslaget till ändringsmeddelande återfinns på Rådets hemsida <http://www.radetforfinansierapportering.se/>, se Arkiv. Det slutliga ändringsmeddelandet kommer att publiceras på Rådets hemsida i samband med uppdateringen av RFR 1 och 2 i början av januari 2017.

Författare:



Carina Edlund

Redovisningsspecialist

Tel: 08-723 95 80

E-post: carina.edlund@kpmg.se



Catharina Pramhäll

Redovisningsspecialist

Tel: 08-723 93 14

E-post: catharina.pramhall@kpmg.se



Jörgen Nilsson

Redovisningsspecialist

Tel: 08-723 96 93

E-post: jorgen.nilsson@kpmg.se

KPMG

Besöksadress:

Evenemangsgatan 17, Solna

Postadress:

Box 3018

169 03 Solna

Besöksadress:

Vasagatan 16, Stockholm

Postadress:

Box 382

101 27 Stockholm

Tel: 08-723 91 00

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.

© 2016 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. Normy/1611/E