

K-regelverken för årsredovisning är nu uppdaterade och fastställda av Bokföringsnämnden.

2016-12-19

Den 28-29/11 2016 beslöt Bokföringsnämnden att fastställa K2 årsredovisning för mindre företag BFNAR 2016:10 samt uppdatera K3, BFNAR 2012:1 Koncernredovisning och årsredovisning. Ändringarna och uppdateringarna har gjorts i första hand med anledning av ändringarna i årsredovisningslagen som gäller för räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 31/12-2015, med andra ord kalenderåret 2016. De företag som har brutna räkenskapsår går in i ändringarna i ÅRL först avseende det räkenskapsår som avslutas under 2017, exempelvis 30/4-2017.

För vilka företag gäller de ändrade K-regelverken för årsredovisningen för 2016?

Större företag enligt ÅRL som idag ska redovisa enligt K3 gäller alla förändringar omedelbart i regelverket.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar som idag redovisar enligt K2 gäller som huvudregel att ändringarna gäller omedelbart och ska tillämpas på årsredovisningen för kalenderåret 2016. Dock finns ett fåtal regler i K2 som innebär att vissa punkter får tillämpas fr o m för nästkommande räkenskapsår.

Övriga associationsformer som inte är större företag, aktiebolag eller ekonomiska föreningar ska välja mellan K2 och K3 avseende kalenderåret 2017. Övriga associationsformer är bland annat handelsbolag och kommanditbolag som har minst en juridisk person som delägare, mindre stiftelser och ideella föreningar samt filialer som ska upprätta årsredovisning. Det finns dock inga regler i K2 för enskilda näringsidkare som väljer att upprätta årsredovisning.¹

De största förändringarna i K3

¹ Det är endast enskilda näringsidkare som klassificeras som större företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning. Även mindre enskilda näringsidkare som frivilligt upprättar årsredovisning hänvisas till att tillämpa K3.

Genom årsredovisningslagen har den så kallade fullharmoniseringen införts, vilket innebär att mindre företag som tillämpar K3 inte behöver lämna fler noter än de som krävs enligt ÅRL. Detta innebär bland annat att mindre företag inte behöver lämna notupplysning om verkligt värde avseende förvaltningsfastigheter, upplysning om operationella leasingavtal, avstämning av effektiv skatt eller upplysning om uppskjutna skatter, mm. Dock ska mindre företag redogöra för sina redovisningsprinciper.

Materiella anläggningstillgångar

I K3 kapitel 17 gällande materiella anläggningstillgångar har BFN förtydligat att även byte av del av komponent innebär att en partiell utrangering av den delvis utbytta komponenten ska ske och utgiften för den ersatta delen ska redovisas som en tillgång. Med andra ord kan inte ett delbyte av en komponent kostnadsföras.

Immateriella tillgångar

I kapitel 18 Immateriella tillgångar förtydligar BFN att avsättning ska ske till den bundna fonden för utvecklingsutgifter (enbart krav i AB och EF) även om företaget inte har fria medel som täcker avsättningen.

Dessutom förtydligar BFN skillnaden mellan vad som ska anses vara egenupparbetade utvecklingsutgifter och vad som är anskaffningsutgift på en förvärvad immateriell tillgång. Om en ny unik tillgång skapas är detta att betrakta som en egenutvecklad immateriell tillgång. I annat fall är utgiften en del av anskaffningsutgiften för en förvärvade immateriella tillgång. Om företaget har aktiveringsmodellen ska alla utgifter som avser den egenupparbetade immateriella tillgången aktiveras och samma belopp ska föras till fond för utvecklingsutgifter.

Avsättningar till fond för utvecklingsutgifter ska ske på poster som aktiveras det räkenskapsår som företaget tillämpar ändringarna i ÅRL första gången, dvs för företag med kalenderår är det räkenskapsåret 2016 och för företag med brutna år är det de årsredovisningar som upprättas för 2016/2017. Avsättningen avser enbart de aktiveringar som skett under räkenskapsåret och ska inte tillämpas retroaktivt.

I kapitel 18 har dessutom har BFN klargjort att vid den händelse ett företag byter från kostnadsföringsmodellen avseende egenutvecklade immateriella tillgångar till aktiveringsmodellen är i och för sig detta ett byte av redovisningsprincip, men kostnadsförda utgifter i tidigare finansiella rapporter får inte aktiveras. Med andra ord innebär regeln ett förbud mot retroaktivitet.

Goodwill

Den tidigare regeln i K3 att immateriella tillgångar som inte hade en nyttjandeperiod som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter skulle skrivas av på maximalt 10 år har upphävts. Detta avser i första hand goodwill. Anledningen till ändringen är förändringen i ÅRL som innebär att avskrivning ska ske på 5 år om inte annan nyttjandeperiod med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. I kapitel 18 skriver BFN att immateriella tillgångar såsom exempelvis goodwill kan i sällsynta fall överstiga 5 år. En längre avskrivningsperiod förutsätter att företaget kan presentera material som ger stöd för att tillgången kommer att ha värde för företaget under hela perioden.

De största förändringarna i K2

Allmänt

Då det nya allmänna rådet får tillämpas av alla mindre företag som ska upprätta årsredovisning har regler inarbetats för de olika associationsformerna. Dessa återfinns i slutet av respektive kapitel om det finns särregler. Dessutom har strukturen arbetats om i K2 vilket innebär att Vägledning har samma struktur som K3 och blir på så sätt mer lättläst.

K2 har kompletterats med ett kapitel om frivillig upprättad kassaflödesanalys. En sådan ska upprättas enligt den indirekta metoden.

BFN har arbetat in många av de brevsvar som lämnats under tiden K2 har gällt. Detta innebär bland annat att om ett företag vill upprätta en koncernredovisning som en del i sin årsredovisning får inte K2 tillämpas, utan i så fall måste årsredovisningen och koncernredovisningen upprättas enligt K3.

Grundläggande princip

I kapitel 2 återfinns de grundläggande principerna och BFN har gjort ett klagörande genom att ändra i punkt 2.6, vilket innebär att varje transaktion ska redovisas var för sig om inget annat sägs i senare kapitel. Denna ändring innebär bland annat att ingen annan säkringsredovisning än säkring av poster i utländsk valuta får tillämpas i K2, exempelvis ränteswapar etc.

I kapitel 2 har dessutom införts regler om rättelse av fel. En rättelse av fel som uppkommit i tidigare perioder (årsredovisningar) ska effekten av rättelsen redovisas i resultaträkningen. Avser en rättelse enbart poster i balansräkningen ska rättelsen dock enbart ske i balansräkningen.

Uppställningsformer för förvaltningsberättelse, resultaträkning och balansräkning

Uppställningsformerna har delvis anpassats för olika associationsformer. Exempelvis finns tillägg avseende balansräkningen för de olika associationsformerna gällande eget kapital.

Immateriella och materiella anläggningstillgångar

I kapitel 10 har BFN klargjort vilka utgifter som ska anses vara egenupparbetade immateriella tillgångar. Se ovan avseende K3. Till skillnad från K3 får ett företag som tillämpar K2 inte aktivera dessa utgifter utan de ska kostnadsföras när de uppkommer.

Klargörandet innebär att även förvärvade immateriella tillgångar som är en del i egenupparbetade immateriella tillgångar ska kostnadsföras.

Däremot innebär ändringen att direkta kostnader för en förvärvad immateriell tillgång ska aktiveras och inte kostnadsföras.

Avseende byggnader har tidigare brevsvar från BFN arbetats in i K2. Detta innebär att enbart tillkommande utgifter som höjer en byggnads ursprungliga prestanda ska läggas till byggnadens redovisade värde. Med ursprunglig prestanda avses i princip den prestanda byggnaden hade när den var nybyggd. Dessutom ska ett företag som utnyttjar det utvidgade reparationsbegreppet i sin inkomstdeklaration även kostnadsföra motsvarande belopp i årsredovisningen.

Utgifter för pantbrev får tas upp som en tillgång både avseende en förvärvad som en egenupparbetad materiell anläggningstillgång.

Värdering av varulager och pågående arbeten till fastpris som redovisas enligt alternativregeln.

Tidigare har inte K2 tillåtit att skälig andel av indirekta tillverkningsutgifter läggs till anskaffningsvärdet av dessa tillgångar. Detta har ändrats och ett företag får ta upp skälig andel av indirekta tillverkningsutgifter vid värderingen av egentillverkade varor samt pågående arbeten. Om ett företag har tillämpat regeln ska upplysning om detta lämnas under redogörelsen av redovisningsprinciperna.

Eget kapital

Avseende stiftelse och ideella föreningar tillåter inte K2 att ändamålsbestämda medel redovisas på en separat rad inom eget kapital men dock kan upplysning lämnas i not.

Notupplysningar

K2 har uppdaterats med ändringen i ÅRL och i punkt 18.13 beskrivs det nya begreppet eventualefterpliktelser. Det framgår även av punkten att upplysningskravet även avser informella förpliktelser.

Exempelsamlingen

De exempel som fanns i K2 har omarbetats och bland annat finns exempel på hur upplysningen om förändringen av eget kapital kan redogöras för i förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag och ekonomisk förening, vilket är en nyhet i ÅRL.