

Extern redovisning: Skillnader mellan de befintliga regelverken och K3

Grupp nr: 2804
Författare: Mikael Hansson
Jani Timonen

Handledare: Ulla Pettersson
Examinator: Cecilia Lindh
Seminariedatum: 110610

Sammanfattning

Titel:	Extern redovisning: Skillnader mellan de befintliga regelverken och K3
Författare:	Mikael Hansson Jani Timonen
Handledare:	Ulla Pettersson
Ämne/kurs:	Kandidatuppsats I företagsekonomi FÖA300
Nyckelord:	<i>ÅRL, K3, SME, RR, BFNAR, immateriella tillgångar, goodwill, leasing, rörelseförvärv, skillnader, regelverk, extern redovisning</i>

BFN har sedan början av 2000-talet arbetat med att ta fram ett nytt allmänt råd med tillhörande vägledning för större onoterade företag, K3. K3 är tänkt att vara huvudregelverk i K-projektet som består av K1, K2 och K4, där K1 är till för de minsta företagen, K2 är för mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar och K4 för de större noterade företagen. Syftet med att ta fram ett nytt regelverk har varit eftersträvan att nå en ekonomisk jämförbarhet mellan internationella företag i samma storlek. K3 ska vara en översättning av det internationella regelverket IFRS for SME.

Syftet med vår uppsats har varit att ta fram de skillnader som finns mellan de gällande svenska rekommendationerna och lagtext samt den internationella motsvarigheten av K3, IFRS for SME. De områden vi valt att undersöka är immateriella tillgångar, rörelseförvärv och goodwill samt leasing då dessa anses vara redovisningstekniskt komplicerade.

Vi har genom ett juridiskt och analytiskt synsätt arbetat för att ta fram de skillnader som finns mellan de gällande reglerna och rekommendationerna. Genom det juridiska synsättet har vi undersökt lagar, regler och rekommendationer och genom det analytiska har vi försökt att så objektivt och fullständigt som möjligt försökt att urskilja vilka skillnader som finns mellan K3 och de befintliga regelverken och rekommendationerna.

Resultatet av vår studie visar att det finns skillnader mellan K3 och de befintliga regelverken och rekommendationerna. I många fall sker avvikelser både till lagstiftningen och de befintliga rekommendationerna, men det förekommer även i vissa delar skillnader på grund av översättningen från IFRS for SME till svenska.

Abstract

Title:	Financial accounting: Differences between the existing standards and K3
Author:	Mikael Hansson Jani Timonen
Supervisor:	Ulla Pettersson
Subject/course:	Bachelor thesis in business administration FÖA300
Keywords:	<i>ÅRL, K3, SME, RR, BFNAR, intangible assets, goodwill, leases, business combinations, differences, regulations, financial accounting</i>

BFN has since the beginning of the 21st century worked to develop a new general accounting standard and associated guidance for large unlisted companies, K3. K3 is supposed to be the main framework of the K-project consisting of K1, K2 and K4, where K1 is for the smallest businesses, K2 is for small associations and economic associations and K4 for the major listed companies. The purpose of developing a new regulatory framework has been striving to achieve a financial comparability between international corporations in the same size. K3 will be a translation of the international framework IFRS for SMEs.

The purpose of this paper has been to show the differences that exist between the current Swedish recommendations and legal text and the international equivalent of K3, IFRS for SMEs. The areas we have chosen to discuss are intangible assets, business combinations and leases which are deemed to be the most complex areas of accounting.

We have approached the subject with a legal and analytical approach to work out the differences between the existing regulations and recommendations. With the legal approach we have examined the laws, regulations and recommendations and by the analytical we have tried to, as objectively and entirely, distinguish what differences exists between the K3 and the existing regulations and recommendations.

The results of our study show that there are differences between the K3 and the existing regulations and recommendations. In many cases there are discrepancies between the accounting laws and the existing recommendations, but it also occur in some parts differences due to translation of the IFRS for SMEs to Swedish.

Förord

Vi vill tacka våra vänner för hjälp med korrekturläsning och synpunkter på vår uppsats. Vi vill även tacka vår handledare Ulla Pettersson för vägledning och idéer längs resans gång. Ett stort tack till opponenterna i vår seminariegrupp för den hjälp ni har gett oss.

Västerås den 27 maj 2011

Mikael Hansson

Jani Timonen

Förkortningar

BFL - Bokföringslagen

BFN – Bokföringsnämnden

BFNAR – Bokföringsnämndens allmänna råd

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IFRS – International Financial Reporting Standards

SME – International Financial Reporting Standards for Small- and Mediumsized Entities

RR – Redovisningsrådets rekommendationer

ÅRL – Årsredovisningslagen

Innehåll

1 Inledning.....	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Problemformulering	3
1.4 Syfte.....	3
1.5 Avgränsningar.....	3
1.6 Målgrupp	3
1.7 Arbetets disposition	4
2 Metod	5
2.1 Val av metod.....	5
2.2 Informationsinsamlingen	5
2.3 Tillförlitlighet	6
2.3.1 Reliabilitet.....	6
2.3.2 Validitet	6
2.3.3 Objektivitet.....	6
2.4 Källkritik	6
2.5 Metoddiskussion	7
3 Referensram	8
3.1 Begrepp	8
3.2 ÅRL.....	10
3.3 K3.....	10
3.3.1 Vilka ska använda K3 och varför?.....	11
3.3.2 Innehåll och tillämpning.....	11
3.4 SME.....	13
3.5 RR.....	14
3.6 BFN	14
3.7 Sammanfattning av referensram	15
4 Skillnader mellan rekommendationerna, ÅRL och anpassningen till K3.....	16
4.1 Immateriella tillgångar andra än goodwill	16
4.1.1 Enligt ÅRL.....	16
4.1.2 Enligt K3.....	16
4.1.3 Enligt SME.....	17
4.1.4 Enligt RR.....	18

4.1.5 Skillnader	18
4.2 Rörelseförvärv och goodwill.....	19
4.2.1 Enligt ÅRL.....	19
4.2.2 Enligt K3.....	20
4.2.3 Enligt SME.....	20
4.2.4 Enligt RR.....	20
4.2.5 Skillnader	21
4.3 Leasingavtal	21
4.3.1 Enligt ÅRL.....	22
4.3.2 Enligt K3.....	22
4.3.3 Enligt SME.....	25
4.3.4 Enligt RR.....	27
4.3.5 Enligt BFNAR.....	31
4.3.6 Skillnader	31
5. Resultat och diskussion	32
5.1 Allmänt	32
5.2 Immateriella tillgångar andra än goodwill	32
5.3 Rörelseförvärv och goodwill.....	34
5.4 Leasingavtal	36
6 Slutsatser	38
7 Förslag på framtida forskning.....	41
Litteraturförteckning	
Bilaga 1	
Bilaga 2	
Bilaga 3	
Bilaga 4	

1 Inledning

Här i kapitel 1 får läsaren en bakgrund om de olika regelverken och utvecklandet av K3, efter det följer en problemdiskussion och en problemformulering. Inledningen avslutas med uppsatsens syfte, avgränsningar, målgrupp samt dispositionen av det fortsatta arbetet.

1.1 Bakgrund

Sedan 2004 har BFN jobbat med K-projektet, ett samlat regelverk inom redovisningsområdet för Sveriges företag. Regelverket har delats in i kategorier beroende av företagens storlek och utformning. K1 är regelverket för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut och för Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar ett förenklat årsbokslut. K2 gäller för Årsredovisning för mindre aktiebolag och för Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar. Båda dessa regelverk har börjat användas medan det tredje regelverket K3 förväntas att tas i bruk från räkenskapsåret 2013.¹ Noterade företag samt de som frivilligt väljer att tillämpa IFRS kategoriseras som K4.² Under andra halvåret av 2010 har Fars policygrupp för redovisning spenderat mer än 2000 timmar för arbetet med att lämna synpunkter till förslaget om K3 regelverket. K3 kommer att utgöra huvudregelverket och kommer därmed ersätta de befintliga rekommendationerna som finns, BFN och RR 1-29 med tillhörande uttalanden.³ K3 kommer att gälla för företag som har mer än 50 anställda, nettoomsättning på 80 miljoner och en balansomslutning på 40 miljoner. Företagen som inte uppfyller dessa krav kommer att klassas som små företag i klassen K2. De företag som klassas som K2 har valmöjligheten att välja att redovisa enligt K2 eller K3.⁴ Syftet med det nya regelverket har varit att skapa ett uppdaterat och sammanhållet regelverk som är modernt och internationellt anpassat, K3 kan beskrivas som en anpassning av det internationella regelverket SME till svenska förhållanden.⁵ K3 ska även vara en förenkling av tidigare rekommendationer såsom BFN och RR 1-29.⁶

K3 ska vara anpassat efter ÅRL, regelverket ska fungera som rekommendationer till ÅRL. Det är med andra ord inte tal om ny lagstiftning utan om nya allmänna råd med tillhörande vägledning om upprättande av årsredovisning för en särskild kategori av företag.⁷ Anledningen till det nya regelverket har varit viljan att förenkla för de mindre företagen, de företagen som får redovisa efter K2 regelverket.⁸ Det har även varit aktuellt att få den svenska redovisningen att likna den internationella standarden med vissa anpassningar till svensk skattelagstiftning.⁹

¹ (Bengtsson, A, 2004)

² (FAR SRS alt. 1, 2010, s. 213)

³ (Drefeldt, C, 2008)

⁴ (Abrahamsson, G. Arnell, G. Overud, M, 2011)

⁵ (Lennartsson, R, 2010)

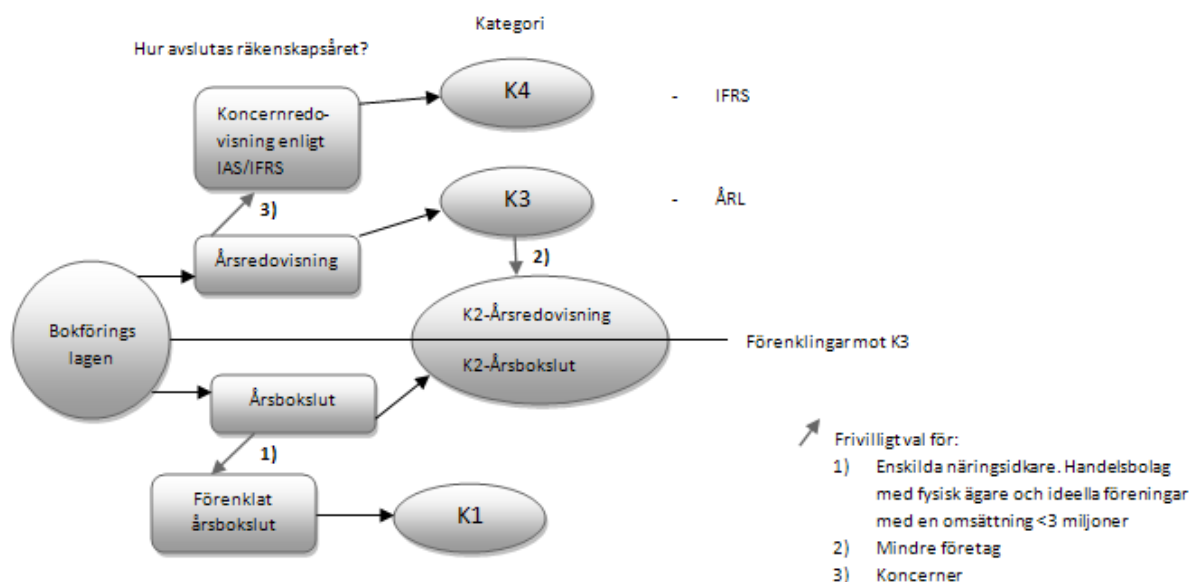
⁶ (Drefeldt, C., 2007)

⁷ (FAR info, 2010)

⁸ (Drefeldt, C, 2008)

⁹ (Bokföringsnämnden alt. 4, 2011)

Nedan är en figur som visar hur de olika kategorierna av företag ska avsluta räkenskapsåret. Det är efter dessa krav eller val som avgör vilken kategori av BFN:s rekommendationer företaget i grunden får tillämpa för att avsluta räkenskapsåret.¹⁰



Figur 1. Hur räkenskapsåret avslutas i BFNs olika regelverk. Omarbetad figur från: Nya årsredovisningsregler för mindre aktiebolag, Balans nr 8-9 (2008) .

1.2 Problemdiskussion

Då K3 bygger på SME kommer det svenska regelverket att likna det internationella, utformningen är densamma med rekommendationer, kommentarer och exempel för varje del. Dock bygger inte det internationella på någon lagtext. När införandet av ett nytt regelverk ska implementeras, som är baserat på ett neutralt internationellt regelverk måste nationella anpassningar göras. K3 måste anpassas efter ÅRL. Då K3 kommer att vara som en sammanfattning av rekommendationer till hur företagen ska redovisa måste detta dock anpassas för att passa den svenska lagstiftningen. Därför kommer vissa delar av det svenska regelverket att skilja sig från SME. Nu är K3 utarbetat efter det internationella regelverket SME.¹¹

Den remiss vi använt oss av är den som förväntas att antas som den slutgiltiga versionen av K3 med vissa eventuella förändringar utifrån de inkomna remissvaren från olika instanser. Meningen med att anta en internationell redovisningsstandard är att företag från olika länder ska kunna jämföras med varandra. Detta innebär dock vissa svårigheter då de internationella redovisningsstandarderna måste anpassas efter nationellt gällande lagtext och att vissa av de internationella rekommendationerna inte är möjliga enligt ÅRL. Det kan även uppstå vissa svårigheter vid översättningen av internationella rekommendationer till svenska samt att de nya rekommendationerna ska vara användarvänliga och enkla att följa. Därmed kan viljan att få den jämförbarheten som från början eftersträvades att avvika

¹⁰ (Bokföringsnämnden alt. 6, 2009)

¹¹ (Lennartsson, R, 2010)

från de önskemålen. De som önskade att få den jämförbarheten var användarna till den externa informationen utifrån företagens årsredovisningar.¹²

1.3 Problemformulering

Arbetet med att skapa ett nytt regelverk har pågått under en längre tid. Problemet har varit att anpassa den internationella lagstiftningen till gällande svensk lagstiftning. De områden vi kommer att titta på är immateriella tillgångar och leasing och vilka skillnader som finns mellan de gällande rekommendationerna och lagtext. Anledningen till varför vi valt dessa områden är att de diskuterats av yrkeskunniga i artiklar i tidskriften Balans och att områdena även behandlats i remissvaren till K3. Dessa områden anses även vara redovisningstekniskt komplicerade och därmed mest intressanta att undersöka.

1.4 Syfte

Syftet med detta arbete är att lyfta fram och diskutera kring de skillnader som finns i immateriella tillgångar, rörelseförvärv och goodwill samt leasing inom K3 i jämförelse med lagtexten i ÅRL, rekommendationerna i det internationella regelverket SME och de svenska rekommendationerna i RR och BFNAR.

1.5 Avgränsningar

Vi kommer att jämföra K3 med rekommendationerna i BFNAR och i RR, det internationella regelverket SME och lagtexten ÅRL. Ur dessa kommer delar att hämtas för att visa jämförbarheten med det vi vill undersöka. Vi kommer inte att fördjupa oss inom andra områden än de vi har valt och vi kommer inte jämföra med andra rekommendationer som K1, K2 eller K4.

1.6 Målgrupp

Med vår kandidatuppsats så riktar vi oss i första hand mot läsare som har grundläggande kunskaper inom extern redovisning. Det vi vill förse läsaren med är bättre förståelse kring vilka redovisningsprinciper som skiljer sig gentemot gällande regelverk och rekommendationer inom de områden vi valt undersöka.

¹² (Falkman, P, 2009)

1.7 Arbetets disposition

Nedan finns en figur som visar hur dispositionen av det fortsatta arbetet kommer att se ut.



Figur 2. Uppsatsens disposition. Egenarbetad figur.

2 Metod

Det här kapitlet förklarar den metod som ligger till grund för vår kandidatuppsats. Detta görs för att ge läsaren en ökad förståelse för studiens tillvägagångssätt, varför vi beslutat att göra vissa saker och inte göra vissa andra.

2.1 Val av metod

Vi har främst använt oss av ett juridiskt synsätt, då K3 är uppbyggt av regler och lagar. Ett juridiskt synsätt har sin utgångspunkt i att förtydliga existerande regler och applicera dessa i empiriska fall. Extern redovisning är styrt av teorier, normer och lagar, därför har det automatiskt blivit ett juridiskt synsätt vi har använt oss av när vi jämfört de olika regelverken.¹³

Vi har även tillämpat ett analytiskt synsätt i vissa fall. Med analytiskt synsätt har vi strävat efter att förklara sanningen så objektivt och fullständigt som möjligt¹⁴. Detta synsätt har vi använt oss av när vi har tittat på skillnader när det gäller immateriella tillgångar och leasing.

2.2 Informationsinsamlingen

Den huvudsakliga informationskällan som vi har använt oss av är remissen av K3, Upprättande av årsredovisning¹⁵, som fanns i skrivande stund den 17 maj 2011. Vi har använt oss av remissvaren som kommit in där vi även tittat på vilka stora skillnader och avvikelser som de har tagit upp. Vi har även använt oss av sekundärdata i denna uppsats. Sekundärdata är information som erhålles ifrån litteraturstudier såsom böcker, artiklar och elektroniska källor¹⁶. Vid sökning av information har vi använt Mälardalens högskolas bibliotekskatalog och olika databaser för informationssökning. De databaser vi använt oss av är FAR SRS KOMPLETT och LibHub. Den vi använt mest är FAR SRS KOMPLETT där vi t.ex. har hittat många användbara artiklar från Balans. Några av de sökord vi har använt oss av är ÅRL, K3, SME, RR, BFNAR, immateriella tillgångar, goodwill och leasing. När vi har sökt artiklar har vi även tittat på de utländska artiklar som finns inom ämnet. En stor del av informationen är hämtad från hemsidor, speciellt bokföringsnämndens hemsida har varit till stor nytta då det är bokföringsnämnden som utformar redovisningsregelverket. Remissen, remissvaren och även andra dokument har vi hämtat ifrån BFN:s hemsida.

Litteratur som vi har använt oss av i arbetet är FAR SRS Samlingsvolym, lagtext, metodböcker samt läroböcker om redovisning. Ekonomiböckerna har vi främst använt till att ge förklaring på begrepp som vi använt oss av i arbetet.

Vi tittade även på andras liknande uppsatser som redan skrivits för att få tankar och idéer, främst för att få riktlinjer om hur vi ska lägga upp strukturen på arbetet. Detta har även gett oss lite tips angående bra källor som andra har använt i sina arbeten.

Ny data som samlats in kallas primärdata, den kan införskaffas på tre sätt enligt Arbnor & Bjerke: direkta observationer, intervjuer och experiment¹⁷. Enligt Artsberg finns det dock fler sätt att samla primärdata och det just inom extern redovisning. Primärdata kan vara data som är obearbetad för

¹³ (Artsberg, 2005, s. 41)

¹⁴ (Björklund & Paulsson, 2003, s. 59)

¹⁵ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010)

¹⁶ (Björklund & Paulsson, 2003, s. 67)

¹⁷ (Arbnor & Bjerke, 1994, s. 241)

analys- och forskningsändamål, inom extern redovisning kan detta röra sig om dokument i form av lagdokument, förarbeten, rättsfall och andra normsamlingar som ÅRL, K3 och SME i detta fall. Primärdata är oftast information som insamlas direkt från människor, det är dock inte alltid fallet. Artsberg anser att det kan vara materialets plats i undersökningen som avgör om det är primär- eller sekundärdata.¹⁸ I denna uppsats har vi inte använt oss av primärdata i form av intervjuer då vi anser att det inte finns den rätta kunskapen om ämnet ännu. Vi har istället använt oss av primärdata som innefattas av regelverk och normsamlingar. Eftersom regelverket K3 inte har börjat gälla ännu har inte företagen heller börjat använda sig av regelverket. Därför finns det få personer som är insatta i hur regelverket ser ut.

2.3 Tillförlitlighet

Tillförlitligheten i en studie mäts i reliabilitet, validitet och objektivitet, nedan diskuterar vi vad vi har gjort i vår uppsats för att uppnå dessa delar.

2.3.1 Reliabilitet

Reliabilitet är graden av tillförlitlighet i mätinstrument, om samma värde fås om undersökningen skulle upprepas¹⁹. Vi anser att vårt arbete har en hög reliabilitet då det till större del är uppbyggt av primär- och sekundärdata i form av regelverk och rekommendationer. Det är dock inte en självklarhet att andra som skulle göra samma undersökning skulle få exakt samma resultat, detta beror på kvaliteten och kunskapen hos de som utför undersökningen.

2.3.2 Validitet

Det som menas med validitet är att "man mäter det man avser mäta"²⁰. Eftersom vi inte har använt oss av primärdata insamlat direkt från människor i denna uppsats utan från normsamlingar, så anser vi att validiteten är bra. Anledningen till att vi inte valt att göra intervjuer är att den rätta kunskapen inte finns ute på marknaden ännu, eftersom det vi mäter ännu ej har börjat tillämpas. Om vi skulle gjort intervjuer skulle validiteten inte vara acceptabel, svaren skulle inte vara användbara.

2.3.3 Objektivitet

Objektivitet är huruvida värderingar påverkar studien eller inte och genom att motivera och tydliggöra de olika val som gjorts i studien ökar det dess objektivitet²¹. De val som vi har ställts inför är att välja vilka områden vi vill undersöka och att förklara varför vi valt just dessa. Eftersom denna uppsats till stor del är baserad på lagtext eller rekommendationer så kommer de skillnader vi hittar inte att vara grundade på egna värderingar utan på de skillnader som förekommer i de olika rekommendationerna och lagtexten i ÅRL.

2.4 Källkritik

Det som kan anses vara kritik till vår metod är att det ibland kan vara svårt att tolka de regler som finns, ännu lättare att missa något om dessa är på engelska. Eftersom dessa regelverk är väldigt omfattande kan också detta innebära att något har missats. Vi har valt att bygga vårt arbete helt på primär- och sekundärdata i skriven form, detta för att få det så objektivt som möjligt, därför har vi inte tagit med några intervjuer i arbetet. De artiklar och litteraturböcker vi har använt oss av anser vi ha hög trovärdighet då de som skrivit dessa är personer som är väl insatta i ämnet. För att ta ett

¹⁸ (Artsberg, 2005, s. 45)

¹⁹ (Björklund & Paulsson, 2003, s. 59)

²⁰ (Artsberg, 2005, s. 170)

²¹ (Björklund & Paulsson, 2003, s. 59)

exempel har vi använt oss av Kristina Artsberg vars specialområden är externredovisning och normbildning och hon är tillförordnad professor i företagsekonomi vid Internationella handelshögskolan i Jönköping.²²

2.5 Metoddiskussion

Eftersom vi valt att använda oss av ett juridiskt och analytiskt synsätt anser vi att det ger vår uppsats en bra trovärdighet samt objektivitet. Ett juridiskt synsätt har som vi tidigare beskrivit sin utgångspunkt i att förtydliga existerande regler och applicera dessa i empiriska fall²³. Det analytiska synsättet använder vi oss av för att se vad som skiljer regelverken åt, inom de områden vi valt att titta på, och vilka skillnader som finns i de nuvarande regelverken och rekommendationerna samt hur det nya regelverket K3 kommer att vara anpassat efter den svenska normgivningen och till det internationella regelverket SME. Vi har valt tre områden att undersöka. Vi har jämfört och analyserat rekommendationerna och regelverken och skrivit upp de skillnader som vi har hittat, vi har därefter tittat lite närmare på dessa och analyserat vilka skillnaderna är.

²² (Artsberg, 2005)

²³ (Artsberg, 2005, s. 41)

3 Referensram

Detta kapitel lägger grunden för hela arbetet. Referensramen ska ge läsaren en god förståelse för de centrala begrepp som används i arbetet och ge en grundläggande förståelse inom ämnet.

3.1 Begrepp

För att ge en bättre förståelse för det fortsatta arbetet har vi valt att förklara vissa begrepp lite mer grundläggande. Detta för att ge läsaren en grund att stå på.

Årsbokslut

Årsbokslut är en obligatorisk men inte offentlig handling som ska upprättas oavsett företagsform²⁴. Ett årsbokslut består oftast av en resultaträkning, balansräkning och tilläggsupplysningar, i form av noter, till resultat- och balansräkningen. För varje år skall den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut enligt 6 kap 4-9 § i BFL.²⁵

Årsredovisning

Årsredovisning är en offentlig handling som ska upprättas av de företag som tillhör någon av kategorierna som beskrivs i BFL²⁶, t.ex. aktiebolag och ekonomiska föreningar. En årsredovisning består vanligen av resultaträkning, balansräkning, noter och en redogörelse för verksamheten som kallas förvaltningsberättelse²⁷.

God redovisningssed

ÅRL säger att "Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt i enlighet med god redovisningssed"²⁸. God redovisningssed innebär att företag i första hand ska följa lagar och rekommendationer och i övriga fall, då det inte finns någon specifik regel, tillämpa den sed som gäller. Den praxis som ska följas utgår alltså från lagar, rekommendationer och sättet andra företag redovisar.²⁹ BFN ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed³⁰.

Rättvisande bild

Detta är ett övergripande mål med den information som sprids till intressenterna i årsredovisningen. Som helhet ska de finansiella rapporterna och noterna på ett rättvisande sätt avbilda hur det har gått, och går, för det redovisningsskyldiga företaget.³¹

Verkligt värde och anskaffningsvärde

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Anskaffningsvärdet är det belopp som vid anskaffningstillfället erlagts som betalning i

²⁴ (Grönlund, Tagesson, & Öhman, 2005, s. 23)

²⁵ (BFL 1999:1078, 2011, ss. B1262, 6 kap 6-9 §)

²⁶ (BFL 1999:1078, 2011, ss. B1261, 6 kap 1 §)

²⁷ (Grönlund, Tagesson, & Öhman, 2005, s. 23)

²⁸ (ÅRL 1995:1554, 2011, ss. B1267, 2 kap 2 §)

²⁹ (Grönlund, Tagesson, & Öhman, 2005, s. 25)

³⁰ (BFL 1999:1078, 2011, ss. B1264, 8 kap 1 §)

³¹ (Grönlund, Tagesson, & Öhman, 2005, s. 25)

form av likvida medel, för skulder är anskaffningsvärdet det belopp som motsvarar det som erhållits i utbyte för förpliktelsen.³²

Goodwill

Goodwill är ett övervärde som inte kan hänföras till några specifika balansposter, utan istället grundar sig på exempelvis upparbetade kundrelationer och som kan ses som en "förtida" betalning för framtida intäkter³³. Goodwill kan också vara den ersättning som vid ett förvärv av rörelse överstiger värdet av de tillgångar som har förvärvats och de skulder som har övertagits³⁴. Detta övervärde ska enligt normerna redovisas till en specifik identifierbar tillgångspost, och när detta inte går måste en post benämnd goodwill redovisas³⁵.

Negativ goodwill kan också uppstå vid ett förvärv av företag, det är den skillnad som uppstår om förvärvarens andel av det verkliga värdet på det förvärvade företagets identifierbara tillgångar och skulder är högre än anskaffningsvärdet för det förvärvade företaget³⁶.

Förvärvsanalys

När ett företag köper andelar i ett annat företag, kan detta ses som en transaktion genom vilken det köpande företaget indirekt förvärvar det köpta företagets tillgångar och tar på sig dess avsättningar och skulder. Direkt efter köpet upprättas därför en förvärvsanalys som tar upp dotterföretagets tillgångar och skulder till anskaffningsvärdet ur koncernens synpunkt, dessa tillgångar värderas till verkliga värdena vid förvärvstidpunkten.³⁷

En förvärvsanalys kan upprättas på två sätt, enligt ÅRL³⁸ och enligt Redovisningsrådet³⁹. Uppställningen i de båda ser olika ut, men samma resultat nås i båda.

Återvinningsvärde

Definitionen för återvinningsvärde är det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde⁴⁰. Nettoförsäljningsvärde är i sin tur det pris som tillgången förväntas säljas till mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, avdrag skall göras för försäljningskostnader och avvecklingskostnader⁴¹. En tillgångs nyttjandevärde motsvarar nuvärdet av framtida kassaflöden som tillgången förväntas generera⁴².

Kassagenererande enhet

Kassagenererande enhet är ett relativt nytt begrepp inom redovisning och det används när det ska bestämmas om det föreligger ett nedskrivningsbehov eller inte⁴³. En kassagenererande enhet är den

³² (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 17-26)

³³ (Grönlund, Tagesson, & Öhman, 2005, s. 228)

³⁴ (Thomasson, 2011, s. 32)

³⁵ (Artsberg, 2005, s. 242)

³⁶ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, s. 114)

³⁷ (Thomasson, 2011, s. 164)

³⁸ (ÅRL 1995:1554, 2011, ss. B1280, 7 kap 20 §)

³⁹ (RR 1.00 Koncernredovisning, 2009, ss. 1199, p.31)

⁴⁰ (Artsberg, 2005, s. 222)

⁴¹ (RR 17 Nedskrivningar, 2009)

⁴² (Bokföringstips, 2010)

⁴³ (Artsberg, 2005, s. 22)

minsta identifierbara grupp av tillgångar som genererar inbetalningar som i stor grad är oberoende av de inbetalningar som genereras från andra tillgångar eller grupper av tillgångar enligt IAS 36⁴⁴.

Implicit ränta

Implicit ränta är den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet av antingen:

- Gällande ränta för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet
- En ränta som diskonterar instrumentets nominella belopp till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.⁴⁵

3.2 ÅRL

Den gällande svenska ÅRL kom till 1995 och upphävde samtidigt de tidigare gällande reglerna i aktiebolagslagen. Fram till och med 1995 fanns redovisningsbestämmelserna i bokföringslagstiftningen och i den associationsrättsliga lagstiftningen.⁴⁶ Det fanns alltså ingen separat ÅRL förrän 1995.

I Sverige används ordet god redovisningssed för att fylla ut lagtexten på de områden där det inte kunnat skapas detaljregler i lag. Detta har gjorts för att gällande praxis är otydlig och att den tekniska utvecklingen kan komma att snabbt göra lagen inaktuell.⁴⁷

Den nuvarande ÅRL (1995) gäller för alla fysiska och juridiska personer som enligt BFL är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med någon form av bokslut. Det finns inte längre några separata bestämmelser i den associationsrättsliga lagstiftningen. Däremot finns det separata årsredovisningslagar för olika typer av företag, ex försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag.⁴⁸

Sammanfattningsvis kan sägas att de olika rekommendationerna som finns i RR och BFNAR är just bara rekommendationer till ÅRL. K3 regelverket är till mindre del rekommendationer och mer av ett fristående regelverk, men med hänsyn till ÅRL.

3.3 K3

K3 regelverket ska vara huvudregelverket i BFNs K-projekt som inleddes i början av 2000-talet, reglerna ska gälla för icke-noterade företag. "Med icke-noterade företag avses andra företag än företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom EES⁴⁹ eller en motsvarande marknad utanför EES"⁵⁰. Syftet med regelverket har varit att försöka skapa tydliga strukturer inom redovisningsnormgivningen genom att samla reglerna så att företagen får ett enda dokument med regler istället för ett eller flera per sakområde. I projektet delas de icke-noterade företagen in i tre kategorier, K1, K2 och det vi ska titta närmare på, K3.⁵¹ K-

⁴⁴ (RR 17 Nedskrivningar, 2009)

⁴⁵ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 159, p. 23.3)

⁴⁶ (Artsberg, 2005, s. 127)

⁴⁷ (Artsberg, 2005, s. 128)

⁴⁸ (Artsberg, 2005, s. 128)

⁴⁹ EES står för Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet, EES är ett frihandelsområde som gäller mellan EUs medlemsländer samt Norge, Island och Liechtenstein.

⁵⁰ (Bokföringsnämnden alt. 1, 2010)

⁵¹ (Bokföringsnämnden alt. 1, 2010)

projektet kommer att göra det lättare för användarna att hitta och tolka relevanta regler. För närvarande har alla icke-noterade företag som är bokföringsskyldiga många olika alternativ att upprätta årsredovisning. Ett företag kan välja att redovisa enligt RR och BFNAR, företagen kan antingen följa dessa till sin helhet eller plocka in väsentliga områden från respektive rekommendation. RR får sedan 2005 inte längre användas vid upprättande av koncernredovisning i företag vars koncernredovisning upprättas i enlighet med IAS/IFRS. Övriga företag som inte upprättar koncernredovisning får använda RR, lagförändringar gjorda efter 2005 finns inte med i rekommendationerna då de slutade uppdatera dem 2005.⁵² Sedan tidigare finns det regelverk för K1 som är till för Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut och för ideella föreningar och registrerade trossamfund. K2 är till för mindre icke noterade aktiebolag och för mindre ekonomiska föreningar.⁵³ Förslaget om upprättande av årsredovisning efter K3 är för närvarande under remiss. Den information vi använt oss av är den senaste remissen samt de remissvar som hör till denna.

3.3.1 Vilka ska använda K3 och varför?

K3 är tänkt att kunna användas av alla företag som är onoterade företag och som upprättar årsredovisning. För vissa av företagen kommer K3 att bli frivilligt, medan det för andra kommer att bli ett tvingande regelverk. Då normgivningen idag består av ett stort antal allmänna rekommendationer och uttalanden inom olika sakområden var det nödvändigt att ta fram ett nytt regelverk. Alternativet hade varit att fortsätta ge ut allmänna råd och uppdatera det som var inaktuellt, men detta ansågs av BFN som orealistiskt. K3 är gjort efter både interna och externa intressenter som kan tänkas ha nytta av årsredovisningen, med interna intressenter menas företagets personal och externa intressenter är bedömare av den finansiella informationen som exempelvis aktieägare. Förutom dessa berörs även andra aktörer t.ex. revisorer, Skatteverket, långgivare och konsulter.⁵⁴

Ett gemensamt och samlat regelverk medför att det blir enklare att hålla reglerna uppdaterade och förenklar därmed för företagen och de som utför kontrollen av redovisningar, t.ex. vid revisioner och rättsbedömningar. K-reglerna kommer även vara anpassade efter de skyldigheter som följer av Sveriges deltagande i Europeiska unionen. Två av dessa direktiv är skyldigheten för aktiebolag att upprätta årsredovisning och för koncernföretag att upprätta koncernredovisning.⁵⁵ I svensk lagstiftning (BFL och ÅRL) finns krav på att även andra företag t.ex. vissa ideella föreningar ska upprätta årsredovisning och i vissa fall koncernredovisning⁵⁶. Det föreslagna allmänna rådet kommer att komplettera årsredovisningslagen och är tänkt att inte gå utöver de krav som följer av EU-direktiven i kombination med svensk lagstiftning⁵⁷.

3.3.2 Innehåll och tillämpning

K3 innehåller 35 kapitel med vägledning. I inledningen finns definitioner till vilka K3 vänder sig. Kriteriet som ska uppfyllas är att företaget är en juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen och detta inkluderar även koncerner⁵⁸. K3 ska tillämpas av alla företag som upprättar

⁵² (Bokföringsnämnden alt. 7, 2011)

⁵³ (Bokföringsnämnden alt. 1, 2010)

⁵⁴ (Bokföringsnämnden alt. 1, 2010)

⁵⁵ (Bokföringsnämnden alt. 1, 2010)

⁵⁶ (BFL 1999:1078, 2011, ss. B1256, 2 kap 1 §)

⁵⁷ (Bokföringsnämnden alt. 1, 2010)

⁵⁸ (Bokföringsnämnden alt. 4, 2011, ss. 1-3)

årsredovisning och som inte är IFRS-företag⁵⁹ eller har valt att upprätta årsredovisningen med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd Årsredovisning i mindre aktiebolag⁶⁰ eller Årsredovisning i mindre ekonomisk förening⁶¹. Om ett företag väljer att använda sig av K3 måste företaget följa det allmänna rådet i sin helhet och kan därmed inte välja andra rekommendationer. Finns inte en fråga reglerad i det allmänna rådet för K3 ska företaget tillämpa en redovisningsprincip som leder till att informationen:

- Är relevant för användarna som beslutsunderlag, och
- Är tillförlitlig så att årsredovisningen ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning och resultat samt kassaflöden.
- Att årsredovisningen återspeglar den ekonomiska innebörden av transaktioner samt andra händelser och förhållanden framför juridisk form, är baserad på försiktiga bedömningar och är fullständig i alla väsentliga hänseenden.⁶²

Arbets sättet som ska följas vid tillämpande av redovisningsprincip ska sökas i följande ordning:

- Efter bestämmelserna i K3's allmänna råd som behandlar liknande och relaterade frågor.
- Definitioner, grundläggande principer samt värdering och kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i årsredovisningen enligt K3.
- Tillämpning, av EG-kommissionen antagen, internationell redovisningsstandard.⁶³

Den valda redovisningsprincipen ska på ett konsekvent sätt tillämpas för liknande transaktioner samt andra händelser och förhållanden, om inte annat sägs i det allmänna rådet. Tillämpas inte det allmänna rådet i sin helhet får företaget inte ange att årsredovisningen är upprättad enligt K3.⁶⁴

Efter det inledande kapitlet som definierar hur tillämpningen av det allmänna rådet ska ske följer således kommentarer till dessa tillämpningar. Kapitel 2 handlar om begrepp och grundläggande principer, här förklaras innebörden av viktiga begrepp och principer. Kapitel 3 fortsätter med en beskrivning av hur årsredovisningen bör utformas och förvaltningsberättelsens innehåll. Kapitlet börjar med att beskriva hur denna ska utformas, dess innehåll samt vilka som är juridiska personer. Efter beskrivningen följer kommentarer till kapitlet som hänvisar till gällande lagstiftning, ÅRL. Alla kapitlen i K3 är uppbyggda på samma sätt, först med en rekommendation till hur redovisningen ska tillämpas och efter detta kommentarer med hänvisningar till hur tillämpningen ska ske.⁶⁵

K3 är uppbyggt efter SME, SME togs i bruk 2009 och är ett fullständigt regelverk. Det är en förenkling av de regler som ska tillämpas i de noterade företagens koncernredovisning. Utformningen i K3 följer det som finns i SME, kommentartexten⁶⁶ är till största delen hämtad från SME och utifrån detta har BFN formulerat de allmänna råden. De allmänna råden ska läsas tillsammans med ÅRL och till skillnad mot K1 och K2 ska inte lagtext återges i K3. Anpassningarna till ÅRL beror av att vissa regler finns i

⁵⁹ Alla företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad ska tillämpa IFRS i koncernredovisningen.

⁶⁰ (FAR SRS alt. 2, 2010, s. 584ff)

⁶¹ (FAR SRS alt. 2, 2010, s. 790ff)

⁶² (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, s. 16)

⁶³ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, s. 16)

⁶⁴ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 1-35)

⁶⁵ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 1-35)

⁶⁶ Se bilaga för att se hur kapitelindelningen ser ut.

ÅRL, men inte i SME. Det förekommer även avvikelser i SME från ÅRL vad gäller de finansiella rapporternas utformning, koncernredovisning och finansiella instrument. Vissa av dessa avvikelser beror på att svensk redovisning hänger ihop med svensk beskattning.⁶⁷

3.4 SME

I juli 2009 publicerade IASB det internationella regelverket för redovisning i små och medelstora företag – SME. Regelverket har tagits fram av IASB som redan på 1970-talet, då de gick under namnet IASC, upptäckte behovet av ett bättre anpassat regelverk för mindre och medelstora företag än det dåvarande regelverket IAS kunde ge. Det gemensamma problemet var att detta segment av företag världen över inte var jämförbara med varandra. Efter många år av diskussioner och arbete publicerade IASB i juni 2009 SME, som är en förenkling av full IFRS. IFRS är det regelverk som större noterade företag ska använda sig av vid upprättande av årsredovisning.⁶⁸

Arbetet med att utveckla ett internationellt regelverk började redan på 1970-talet då FN publicerade en rapport som belyste behovet av en internationell transparent redovisningspraxis. Det var efter detta som IASBs regelverk IFRS och IAS kommit att ersätta de nationella redovisningsstandarderna i 80 länder, framförallt för börsnoterade företag. 20 av dessa länder kräver att IASBs regelverk tillämpas även av onoterade företag. Den främsta anledningen till att skapa ett gemensamt regelverk har varit att:

” At European level, the legitimacy to develop standards specific to SME is contested. However, this global accounting standard may represents a very significant step on the path to global convergence of financial reporting practices by SMEs. It will contribute to enhancing the quality and comparability of SME financial statements around the world and assist SMEs in gaining access to finance.”⁶⁹

Det var först 2004 som en arbetsgrupp tillsattes för att behandla behovet av en internationell SME-standard. Arbetsgruppen tog fram ett diskussionsunderlag i vilket redovisningsprofessionen ombads ta ställning till ett visst antal frågor. Resultatet visade att det fanns ett behov av en internationell redovisningsstandard för små och medelstora företag. Detta ledde i sin tur till att IASB i februari 2007 publicerade ett utkast till SME-standard för kommentarer. Samtidigt startades en studie med 116 små och medelstora företag i 20 länder. Resultatet av denna studie ledde till utformandet av den slutgiltiga SME-standard som publicerades i juli 2009.⁷⁰

Önskan om att skapa internationellt jämförbara årsredovisningar mellan små och medelstora företag har varit drivkraften i arbetet. Jämförbarheten är vidare kopplad till företagets finansieringsmöjligheter⁷¹. En bra beskrivning av detta ges i en artikel av Paul Pacter, projektledare för IASBs SME-projekt. Där han uttrycker sig:

”The IASB’s international financial reporting standard for small and medium-sized businesses should be embraced by small companies, their auditors, and accounting regulators and standard-setters globally. Why? Access to capital”⁷².

⁶⁷ (Bokföringsnämnden alt. 4, 2011)

⁶⁸ (Aggestam Pontoppidan, C, 2010)

⁶⁹ (Neag, Masca, & Păscan, 2011, s. 32)

⁷⁰ (Aggestam Pontoppidan, C, 2010)

⁷¹ (Aggestam Pontoppidan, C, 2010)

⁷² (Pacter, 2009)

Följaktligen kan sägas att den gemensamma nämnaren till ett samlat internationellt regelverk har varit att försöka skapa internationellt jämförbara årsredovisningar i små och medelstora företag. Ett annat argument för en internationell redovisningsstandard har varit möjligheten till nya finansieringsmöjligheter såsom Pacter och Naeg beskriver det.⁷³

3.5 RR

I april 2007 ersattes RR av Rådet för finansiell rapportering, RR lades då ned. RR och RRs akutgrupp hade i uppgift att utfärda redovisningsrekommendationer och sprida information i redovisningsfrågor. Deras främsta uppgift fram till 2004 var att utfärda RR 1-29. En konsekvens av IAS-förordningen var att från 2005 var rekommendationerna inte längre tillämpliga vid upprättande av koncernredovisning i företag vars koncernredovisning upprättas i enlighet med IAS/IFRS. Under en övergångsperiod fyller dock dessa rekommendationer ett syfte inom ramen för BFNs normgivning för övriga företag. I vilken utsträckning dessa rekommendationer får tillämpas av dessa företag anges i BFNAR 2000:2. Därför kommer RRs rekommendationer finnas kvar, dock finns inte lagändringar gjorda efter 2005 med i dessa rekommendationer. Rekommendationerna gäller fortfarande, men med eventuella förändringar av lagtext.⁷⁴

3.6 BFN

BFN är en statlig myndighet i Sverige som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. Detta sker bl.a. genom att nämnden meddelar allmänna råd om tillämpningen av BFL och ÅRL. En annan uppgift BFN har förutom de allmänna råden är att ge ut vägledningar och uttalanden.⁷⁵

BFNs allmänna råd ges ut i en särskild serie som heter "Bokföringsnämndens allmänna råd", de förkortas BFNAR och anges med uppgift om år och ordningsnummer. I enlighet med vad som gäller för statliga myndigheters normgivning innehåller dessa allmänna råd endast normer som BFN själv beslutat. De allmänna råden publiceras i BFNAR fristående från det sammanhang i vilket de ingår. Ofta är de relaterade till någon bestämmelse i BFL eller ÅRL och måste därför läsas tillsammans med den bestämmelsen för att kunna förstås på rätt sätt. Ett allmänt råd är därför som regel otillräckligt för den som vill få en fullständig bild av vad som gäller inom aktuellt område.⁷⁶

I vägledningarna som BFN skrivit återger de innehållet i lagar och andra författningar, allmänna råd som publicerats i BFNAR-serien och andra redovisningsnormer. Vägledningarna innehåller även kommentarer till normerna, dessa kommentarer ger information om hur redovisningen i praktiken ska gå till. Varje vägledning utformas med hänsyn till användarnas behov, de ska vara tydliga, lättbegripliga och framställningen av de krav som ställs på redovisningen inom det område vägledningen behandlar. För att klargöra sammanhangen kompletteras kommentarerna med exempel, för att lättare kunna använda det i praktiken.⁷⁷

Mellan 2000 och 2004 var en av BFNs viktigaste arbetsuppgifter att uttala sig om i vilken utsträckning RR är tillämpliga för icke-noterade företag. Efter 2004 beslutade BFN att inte gå vidare med detta

⁷³ (Pacter, 2009)

⁷⁴ (FAR SRS, 2009, s. 1192)

⁷⁵ (FAR SRS alt. 2, 2010, s. 1010)

⁷⁶ (Bokföringsnämnden alt. 2, 2011)

⁷⁷ (Bokföringsnämnden alt. 3, 2011)

arbete utan istället skriva särskilda regler för icke-noterade företag. Det BFN beslutade att ta fram var fyra kategorier av samlade regelverk (K1, K2, K3 och K4) och har sedan dess jobbat med att utveckla dessa.⁷⁸

År 2005 började den så kallade IAS-förordningen att gälla, denna innebar att ändringar infördes i ÅRL, vilket gav onoterade företag samma möjligheter som noterade företag att följa de internationella redovisningsreglerna i sin koncernredovisning.⁷⁹

3.7 Sammanfattning av referensram

Kapitlet inleds med att beskriva de centrala begrepp som vi använt oss av i arbetet. Referensramen innehåller en introduktion till de olika regelverken som vi valt att använda oss av i denna uppsats. Det regelverk som vi lagt störst fokus på, som inte har börjat gälla i Sverige än, är K3. Tanken är att K3 ska bli huvudregelverket i BFNs K-projekt och K3 baseras på det internationella regelverket SME och ska gälla för onoterade företag. En rak översättning av SME har inte varit möjlig då K3 måste vara anpassat till den svenska lagstiftningen, så vissa skillnader från SME måste göras. SME är det internationella regelverket för redovisning i små och medelstora företag.

Det som K3 måste anpassas till för att kunna tillämpas i Sverige är ÅRL. ÅRL gäller för alla fysiska och juridiska personer som enligt BFL är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med någon form av bokslut.

Under tiden K3 utvecklas gäller RR fortfarande, RR har dock slutat uppdateras sedan 2004. Eftersom RR inte är uppdaterad får företag inte använda RR för att upprätta koncernredovisning. Företag som inte upprättar koncernredovisning får tillämpa RR.

BFN är en statlig myndighet som ger ut BFNAR och ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. BFNAR innehåller normer som BFN själva beslutat och för att dessa ska gälla måste de oftast läsas tillsammans med ÅRL och BFL för att de ska kunna förstås på rätt sätt.

⁷⁸ (FAR SRS alt. 2, 2010, s. 1010)

⁷⁹ (FAR SRS alt. 2, 2010, s. 1010)

4 Skillnader mellan rekommendationerna, ÅRL och anpassningen till K3

I det här kapitlet har vi valt att undersöka tre områden med utgångspunkt i K3. Vi har sammanfattat det vi ansett vara mest väsentligt ur respektive regelverk och sedan jämfört dessa och sedan presenterat de skillnader som påträffats.

4.1 Immateriella tillgångar andra än goodwill

En immateriell tillgång kan vara antingen en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. I det här kapitlet behandlas hur redovisningen av sådana tillgångar ska gå till enligt ÅRL, K3, SME och RR. I slutet av kapitlet återfinns en sammanfattning av de skillnader som finns mellan de olika rekommendationerna och ÅRL.

4.1.1 Enligt ÅRL

Det fjärde kapitlet i ÅRL handlar om värderingsregler. I detta kapitel förklaras att en anläggningstillgång är en tillgång som är avsedd att brukas eller innehas i verksamheten under en längre tid. Med omsättningstillgång förstås en annan tillgång enligt 4 kap 1 §. Det finns med andra ord ingen tydlig definition av vad som är en immateriell tillgång. Enligt 4 kap 2 § får företaget redovisa utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten som är av värde för rörelsen som immateriell tillgång. Hit hör även utgifter för licenser, patent och hyresrätter som gjorts vid rörelseförvärv. Något förbud mot att aktivera internt upparbetade immateriella tillgångar finns inte i ÅRL. I anskaffningsvärdet ska för en förvärvad tillgång utöver inköpspriset även inkluderas utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Om kapital lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång är det enligt 4 kap 3 § möjligt att räkna in räntan på det lånade kapitalet i anskaffningsvärdet. Nyttjandeperioden på immateriella tillgångar skall anses uppgå till högst 5 år, om inte en längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om avvikelser sker från denna ska uppgift och anledning om sådan lämnas i not.

4.1.2 Enligt K3

I kapitel 18 återfinns regler om immateriella tillgångar andra än goodwill. Definitionen av en immateriell tillgång är att det ska vara en icke-monetär tillgång utan fysisk form. En immateriell tillgång kan antingen vara en anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Alla de utgifter som kan hänföras till egenupparbetade immateriella tillgångar bör redovisas enligt antingen kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. I kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter redovisas som en kostnad, medan aktiveringsmodellen delar upp kostnaderna i en forskningsfas och en utvecklingsfas. Kostnadsföringsmodellen innebär att alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som kostnader när de uppkommer. Aktiveringsmodellen innebär att samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen ska kostnadsföras när de uppkommer och att samtliga utgifter som uppkommer under utvecklingsfasen ska aktiveras när förutsättningarna enligt punkt 18.8 är uppfyllda.⁸⁰ För att kunna avgöra om en internt upparbetad tillgång uppfyller kriterierna för att få redovisas som en tillgång i balansräkningen ska den kunna delas upp i en forskningsfas och en utvecklingsfas. Går det inte att skilja utvecklingsfasen från forskningsfasen så anses utgifterna tillhöra forskningsfasen och måste därmed

⁸⁰ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 102-103, p. 18.8)

redovisas som en kostnad. För att kunna härleda tillgången till utvecklingsfasen måste nedanstående förutsättningar vara uppfyllda:

- Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas eller säljas.
- Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och att använda eller sälja den.
- Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- Den immateriella anläggningstillgången sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. Det innebär att företaget bland annat kan påvisa att det finns en marknad för det som produceras med tillgången eller för tillgången som sådan eller, om tillgången är avsedd att användas internt, dess användbarhet.
- Det finns erforderliga och adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- Företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.⁸¹

Enligt K3 ska den maximala nyttjandeperioden anses vara fem år, men i vissa sällsynta fall kan nyttjandeperioden anses vara tio år⁸². Restvärdet ska alltid vara noll, undantag får göras om det finns ett åtagande av tredje part att köpa tillgången efter nyttjandeperiodens slut⁸³.

4.1.3 Enligt SME

Kapitel 18 i SME handlar om immateriella tillgångar andra än goodwill. Kapitlet definierar en immateriell tillgång på liknande sätt som K3 gör, det ska vara en icke-monetär tillgång utan fysisk form. En förvärvad immateriell tillgång är identifierbar när

- Den är avskiljbar, det vill säga när det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med tillhörande avtal, tillgång eller skuld, eller
- Den har uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.⁸⁴

Tillgången kan antingen ha förvärvats eller vara egenupparbetad. Separat förvärvade tillgångar ska redovisas enligt anskaffningsvärdet, i detta ska ingå köpeskilling, importavgifter, skatter och rabatter. Då ett rörelseförvärv har skett får en immateriell tillgång redovisas som en tillgång i balansräkningen eftersom dess verkliga värde kan mätas med tillräcklig tillförlitlighet.⁸⁵ Om den är egenupparbetad måste företaget kunna identifiera de framtida ekonomiska fördelarna som är hänförliga till tillgången för att den ska få redovisas som en immateriell tillgång. Vissa utgifter måste dock alltid redovisas som kostnader t.ex. internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och internt upparbetad goodwill.⁸⁶ I SME ska alla forsknings- och utvecklingskostnader redovisas som en kostnad

⁸¹ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 102-103, p. 18.8)

⁸² (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 104, p. 18.15)

⁸³ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 104, p. 18.19)

⁸⁴ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. s 102, p. 18.2)

⁸⁵ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 102-103, p. 18.8)

⁸⁶ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 104, p. 18.15)

då de uppkommer. Nyttjandeperioden för tillgångarna ska om inte annat kan påvisas vara max tio år⁸⁷, restvärdet ska anses vara noll.⁸⁸

4.1.4 Enligt RR

I redovisningsrådets rekommendationer RR 15 kan det utläsas om immateriella tillgångar och hur redovisningen av dessa ska gå till och vilka kraven på upplysningar är. Här behandlas dock inte alla immateriella tillgångar. Rekommendationer om goodwill återfinns i RR 17, dessa återkommer vi till längre fram. Redovisningsrådets rekommendationer i RR 15 ger en klar definition av vad en immateriell tillgång är. De kriterier som skall vara uppfyllda är att den ska vara:

- ”En identifierbar, icke monetär tillgång utan fysisk substans som innehas för att användas i produktionen eller för att tillhandahålla varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller i administrativt syfte.”⁸⁹

Alla immateriella tillgångar som uppfyller nedanstående kriterier får redovisas som tillgång i balansräkningen när:

- ”Det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget och tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt”⁹⁰

Internt upparbetade värden i form av goodwill, varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundlistor och liknande får inte redovisas i balansräkningen⁹¹. En immateriell tillgång som redovisas i balansräkningen skall redovisas till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar enligt punkten 9 i RR 15. Vad gäller forskningsutgifter så ska dessa redovisas som en kostnad då de uppkommer. Avskrivningar på en immateriell tillgång ska ske systematiskt över nyttjandeperioden. Någon längsta nyttjandeperiod finns inte angivet, dock kan en längre tid än tjugo år endast undantagsvis förekomma. Den avskrivningsmetod som ska väljas beror av hur tillgångens värde förbrukas.⁹² Den linjära metoden rekommenderas om det inte går att fastställa något annat på ett tillförlitligt sätt⁹³. Hela resonemanget kring tillförlitligt sätt innebär i praktiken att företaget ska kunna bedöma sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången.⁹⁴

4.1.5 Skillnader

- I de tre regelverken, SME, RR och K3, finns en definition av vad en immateriell tillgång är. En sådan tydlig definition saknas i ÅRL. ÅRL talar om anläggningstillgångar och omsättningstillgångar.
- I alla tre regelverken finns begränsningar för vad som ska redovisas som tillgång och vad som ska anses vara en kostnad. Exempelvis får inte internt upparbetade varumärken eller goodwill redovisas i balansräkningen. ÅRL ger inget förbud mot att aktivera sådana

⁸⁷ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 105, p. 18.20)

⁸⁸ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 104, p. 18.19)

⁸⁹ (RR 15 Immateriella tillgångar, 2009, ss. 1369, p. 2)

⁹⁰ (RR 15 Immateriella tillgångar, 2009, ss. 1369, p. 3)

⁹¹ (RR 15 Immateriella tillgångar, 2009, ss. 1369, p. 4)

⁹² (RR 15 Immateriella tillgångar, 2009, ss. 1370, p. 10)

⁹³ (RR 15 Immateriella tillgångar, 2009, ss. 1370, p. 12)

⁹⁴ (RR 15 Immateriella tillgångar, 2009, ss. 1369, p. 3)

egenupparbetade tillgångar. I SME och RR kan enbart förvärvade immateriella tillgångar redovisas i balansräkningen. I K3 finns möjlighet att enligt aktiveringsmodellen få redovisa immateriella tillgångar i balansräkningen.

- Forskning och utveckling klassificeras enligt SME och RR som en kostnad och kan därmed inte tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen, ÅRL ger inte något förbud mot detta. I K3 ges möjligheten att antingen använda kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen när utgifterna ska hanteras medan det i SME och RR 15 ska tas upp som en kostnad direkt då den uppkommer.
- Avskrivningstiden för en immateriell tillgång skiljer sig åt mellan de olika regelverken – ÅRL ger fem år som längsta avskrivningstid/nyttjandeperiod om det ej går att fastställa någon längre tid med rimlig grad av säkerhet. RR 15 säger att det inte finns någon gräns för hur lång tid en tillgång får skrivas av på, dock får en längre tid än tjugo år endast undantagsvis förekomma. K3 hänvisar till ÅRL, men säger att företag i sällsynta fall får använda sig av en tioårig avskrivningstid, samma avskrivningstid gäller för SME.

4.2 Rörelseförvärv och goodwill

Rörelseförvärv, eller företagsförvärv som det också kallas, är när två separata företag förs samman till en rapporterende enhet⁹⁵. Detta kan ske genom köp, sammanslagning eller sammangåenden mellan företag. Vid rörelseförvärv ska en förvärvare identifieras. För att göra detta används förvärvsmetoden, den används även för att värdera förvärvskostnaden, se vad tillgångar, skulder och avsättningar är värda. När det är svårt att identifiera vem som har fått det bestämmande inflytandet vid förvärvet är det ett samgående av företag som skett, detta sker inte ofta och är därför sällsynt.⁹⁶

När ett moderföretag och dotterbolag ska slås ihop sker det inget förvärv, då har det skett ett s.k. samgående och då skall poolningsmetoden användas⁹⁷. Poolningsmetoden är när två jämbördiga företag går samman. För att få tillämpa denna metod ska moderföretaget ha mer än 90 procent av andelarna i dotterföretaget. Andelarna får betalas med högst 10 procent kontant och minst 90 procent med andelar i moderföretaget, dessutom ska redovisningsmetoden uppfylla kraven på god redovisningssed och rättvisande bild.⁹⁸

4.2.1 Enligt ÅRL

I ÅRL nämns förvärv av rörelse och företag i 7 kap 19-22a §, det finns dock ingen definition på vad som exakt menas med företagsförvärv. När ett förvärv av företag sker skall förvärvsmetoden användas, det innebär att företaget ska upprätta en förvärvsanalys för att fastställa det förvärvade företagets tillgångar, skulder och avsättningar⁹⁹. I ÅRL får också poolningsmetoden enligt 7 kap 23 § användas. En förvärvsanalys ska upprättas på förvärvsdagen för bestämmandet av goodwillposten. Om goodwillposten blir negativ ska den redovisas i koncernbalansräkningen enligt 7 kap 21-22 §. Goodwill ska enligt ÅRL ha en nyttjandeperiod på 5 år, i sällsynta fall om det finns bra grund för det får den vara längre, detta enligt 4 kap 1-4 §. Upplysningar om detta måste då meddelas i not.

⁹⁵ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 114, p. 19.2)

⁹⁶ (RR 1.00 Koncernredovisning, 2009, ss. 1198, p. 23)

⁹⁷ (Koncernredovisning)

⁹⁸ (FAR SRS alt. 1, 2010, s. 318)

⁹⁹ (ÅRL 1995:1554, 2011, ss. B1281, 7 kap 20 §)

4.2.2 Enligt K3

I K3 får enbart förvärvsmetoden användas och inte poolningsmetoden. Definitionen för företagsförvärv finns beskrivet i K3¹⁰⁰. Justering av förvärvsanalysen får enbart ske en gång och det är när det slutgiltiga anskaffningsvärdet har fastställts¹⁰¹. Däremot får korrigeringar av förvärvsanalysen göras inom 12 månader efter förvärvstidpunkten och att justeringar senare än 12 månader efter förvärvet ska redovisas som rättelse av fel¹⁰².

Avskrivning för goodwill ska skrivas av på 5 år, endast i sällsynta fall får den vara längre men då skall det finnas bra grund för detta¹⁰³. Negativ goodwill ska redovisas i resultaträkningen och inte i balansräkningen¹⁰⁴, något som strider mot ÅRL 7:22 andra stycket¹⁰⁵. Den negativa goodwillen ska omräknas varje år, för att se om återvinningsvärdet har minskat och att det föreligger nedskrivningsbehov¹⁰⁶. Detta gäller även fastän det inte varit några indikationer på att den har minskat. Den del av överskottet som överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara ickemonetära tillgångar redovisas som intäkt under räkenskapsåret. Ett ord som används istället för negativ goodwill vid ett tillfälle är överskottet.¹⁰⁷

4.2.3 Enligt SME

Som i K3 får enbart förvärvsmetoden användas och det finns en definition om vad som menas med företagsförvärv och vad det innebär¹⁰⁸. Goodwillen ska redovisas i resultaträkningen och omräknas varje år¹⁰⁹, detta ska göras för att se om återvinningsvärdet har minskat och att det föreligger nedskrivningsbehov. Avskrivning ska ske på goodwill och om ett företag inte kan göra en tillförlitlig uppskattning av nyttjandeperioden på goodwillen, skall den antas vara 10 år.¹¹⁰ Om negativ goodwill uppkommer vid förvärv skall företaget ompröva värderingen av det förvärvade företagets tillgångar, skulder och avsättningar, och kostnaden för förvärvet. Eventuell negativ goodwill ska redovisas omedelbart i resultaträkningen.¹¹¹ Om förvärvsanalysen ej är komplett vid förvärvstidpunkten kan korrigeringar göras inom 12 månader, efter 12 månader får justeringar göras på förvärvsanalysen¹¹².

4.2.4 Enligt RR

Till skillnad mot ÅRL finns det en definition i RR om vad som menas med företagsförvärv¹¹³. Som i ÅRL får både förvärvsmetoden och poolningsmetoden användas enligt RR¹¹⁴ och goodwillen ska redovisas i balansräkningen. Nyttjandeperioden/avskrivningstiden för goodwill får ej vara längre än

¹⁰⁰ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 114, p. 19.2)

¹⁰¹ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 115, p. 19.9)

¹⁰² (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 116, p. 19.13)

¹⁰³ (ÅRL 1995:1554, 2011, ss. B1269, 4 kap 4 §)

¹⁰⁴ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, s. 123)

¹⁰⁵ (ÅRL 1995:1554, 2011, ss. B1280, 7 kap 22 §)

¹⁰⁶ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 105, p. 18.21)

¹⁰⁷ (Skatteverket, 2011)

¹⁰⁸ (IFRS SME, 2009)

¹⁰⁹ (IFRS SME, 2009)

¹¹⁰ (IFRS SME, 2009, ss. 107-108, p. 19.23)

¹¹¹ (IFRS SME, 2009, ss. 108, p. 19.24)

¹¹² (IFRS SME, 2009, ss. 107, p. 19.19)

¹¹³ (RR 1.00 Koncernredovisning, 2009, ss. 1197, p. 19)

¹¹⁴ (RR 1.00 Koncernredovisning, 2009, ss. 1199, p. 27)

20 år, om det inte finns starka skäl för att den kan vara längre¹¹⁵. Det som kan påverka goodwillens nyttjandetid kan vara:

- Verksamhetens karaktär och bedömda livslängd
- Stabilitet och bedömd livslängd för branschen
- Allmänt tillgänglig information om goodwillpostens karaktär i liknande verksamhet samt typiska livscyklar för sådana verksamheter
- Effekter av tekniskt åldrande samt förändringar i efterfrågan
- Bedömd tjänstgöringstid för nyckelpersoner
- Nivån på de underhållsutgifter som krävs för att bibehålla de förväntade framtida ekonomiska fördelarna
- Konkurrenter
- Den period företaget har kontroll över den förvärvade verksamheten¹¹⁶

Om nyttjandetiden på goodwillen överstiger 20 år skall goodwillpostens återvinningsvärde beräknas åtminstone en gång per år för att fastställa eventuellt nedskrivningsbehov¹¹⁷. Även om det inte finns några tecken på att tillgångens värde har minskat ska detta genomföras.

4.2.5 Skillnader

- En grundläggande skillnad är att det inte finns någon definition av företagsförvärv beskriven i ÅRL. Denna finns det en bra definition på i K3, RR och SME där alla definierar den på samma sätt.
- När två företag går ihop och blir en rapporterende enhet får förvärvsmetoden användas av samtliga regelverk. I ÅRL och RR får även poolningsmetoden användas, vilket den inte får i K3 och SME.
- När det gäller redovisningen av negativ goodwill skiljer det sig mellan regelverken, K3 och SME säger att negativ goodwill ska redovisas i resultaträkningen. Detta strider mot ÅRL 7:22 som säger att den skall redovisas i balansräkningen, i RR står det samma sak som i ÅRL.
- När det kommer till avskrivningar påträffas det samma skillnad som i 4.1.5, eftersom goodwill är en immateriell tillgång gäller samma avskrivningsregler för goodwill som för immateriella tillgångar.

4.3 Leasingavtal

I de olika regelverken används både uttrycken leasegivare/leasetagare och leasinggivare/leasingtagare, vi har valt att använda oss av uttrycket leasegivare/leasetagare konsekvent genom hela kapitlet. Uttrycket leasingavtal används i samtliga regelverk.

Definitionen för leasing är att leasegivaren på avtalade villkor under en bestämd tid ger leasetagaren rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar¹¹⁸. Leasing finns i två olika former, finansiell och operationell. För att ett leasingavtal ska klassas som ett finansiellt leasingavtal innebär det att de

¹¹⁵ (RR 1.00 Koncernredovisning, 2009, ss. 1203, p. 54)

¹¹⁶ (RR 1.00 Koncernredovisning, 2009, ss. 1203, p. 58)

¹¹⁷ (RR 1.00 Koncernredovisning, 2009, ss. 1204, p. 60b)

¹¹⁸ (FAR SRS alt. 1, 2010, s. 262)

ekonomiska fördelarna och riskerna som förknippas med ägandet av tillgången i allt väsentligt överförs från leasinggivaren till leasingtagaren¹¹⁹.

Operationell leasing är när det ekonomiska riskerna och fördelarna i allt väsentligt ligger kvar hos leasegivaren, en vanlig operationell leasing är hyresavtal¹²⁰. "Ett operationellt leasingavtal är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal", som K3 remissen beskriver det¹²¹.

I detta kapitel kommer jämförelser med BFNAR att finnas med. De tidigare områdena vi undersökt saknar rekommendationer i BFNAR.

4.3.1 Enligt ÅRL

I ÅRL finns inte många regler som reglerar leasing då dessa avtal i första hand regleras mellan de parter ett leasingavtal gäller. Om ett leasingavtal är av ekonomisk karaktär anses det vara en finansiell leasing, om det är mer av civilrättslig karaktär anses det då som ett operationellt. I svensk lag saknas det särskilda bestämmelser om redovisning av leasing, det finns dock några delar i ÅRL som kan kopplas till leasing¹²². Om ett leasingavtal klassificeras som en finansiell leasing ska 4 kap i ÅRL som behandlar värderingsregler tillämpas då leasingen kan ses som en anläggningstillgång. Men enligt 2 kap 2 § kan även god redovisningssed tillämpas vid leasingavtal. Enligt 6 kap 1 § ska det i förvaltningsberättelsen upplysas om sådana förhållanden som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets ställning och resultat. Om företaget är särskilt beroende av ett visst leasingavtal kan det vara lämpligt att lämna upplysning om detta.¹²³

4.3.2 Enligt K3

I kapitel 20 av K3 behandlas alla leasingavtal, de kan vara antingen operationella eller finansiella, med undantag för licensavtal för exempelvis film, videoinspelning, manuskript, patent och upphovsrätt. Detta får heller inte tillämpas vid värdering av fastigheter som innehas av leasetagare och som redovisas som förvaltningsfastigheter, och inte heller förvaltningsfastigheter som hyrs ut när leasingavtalet klassificeras som operationellt.¹²⁴

Det förekommer ett avtal som kallas outsourcingavtal i exempelvis telekombranschen vilket ger rätt till kapacitet och så kallade take-or-pay-avtal. Ett take-or-pay-avtal är ett avtal där en köpare måste betala oavsett om den levererade tjänsten eller varan tas emot eller inte. Detta kan röra sig om t.ex. kraftproduktion. Såna avtal ska redovisas som leasingavtal.¹²⁵

Redovisning av finansiell leasing hos leasetagaren

Vid det första redovisningstillfället skall leasetagaren redovisa rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal som tillgång och skuld i balansräkningen. Dessa ska redovisas till det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna, fastställda vid leasingavtalets

¹¹⁹ (Grönlund, Tagesson, & Öhman, 2005, s. 87)

¹²⁰ (FAR SRS alt. 1, 2010, s. 266)

¹²¹ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 123-124, p. 20.4)

¹²² (Bokföringsnämnden alt. 8, 2011)

¹²³ (Bokföringsnämnden alt. 8, 2011)

¹²⁴ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, s. 129)

¹²⁵ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, s. 129)

ingående. Vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska leasingavtalets implicita ränta användas, om den inte kan bestämmas skall leasetagarens marginella låneränta användas.¹²⁶

Minimileaseavgifterna skall fördelas enligt ett finansiellt leasingavtal på ränta och amortering enligt effektivräntemetoden. Denna ska fördelas över leasingperioden genom att belasta varje räkenskapsår med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för respektive räkenskapsår redovisade skulden. De variabla utgifter ska redovisas som en kostnad det räkenskapsåret de uppkommer.¹²⁷

En leasad tillgång ska skrivas av enligt de regler i K3 som finns för motsvarande tillgång. Om inte äganderätten kommer att övergå till leasetagaren vid slutet av leasingperioden ska tillgången skrivas av helt under leasingperioden, eller nyttjandeperioden om denna är kortare.¹²⁸

Upplysningar

Leasetagaren ska lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal om informationen anses väsentlig:

- Redovisat värde per balansdagen för varje slag av tillgång.
- En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal.¹²⁹

Redovisning av operationell leasing hos leasetagaren

Om en leasetagare ska redovisa sina leasingavgifter enligt ett operationellt leasingavtal, inklusive första förhöjda hyran men exklusive utgifter för tjänster som underhåll och försäkring, ska denna redovisas som en kostnad linjärt över leasingperioden. Men leasingavgifterna kan fördelas på ett annat systematiskt sätt om det bättre återspeglar leasetagarens ekonomiska nytta under perioden eller om avgifterna endast ökar i takt med förväntad inflation i syfte att kompensera leasegivarens förväntade kostnadsökningar.¹³⁰

Upplysningar

Som med finansiella leasingavtal så skall upplysningar om det operationella leasingavtalet lämnas om informationen anses vara väsentlig. Om den anses vara väsentlig skall följande information lämnas:

- Summan av framtida minimileaseavgifter per balansdagen avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal som är:
 - inom ett år,
 - senare än ett år men inom fem år och
 - senare än fem år.
- Summan av räkenskapsårets kostnadsförda leasingavgifter.
- En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal.¹³¹

¹²⁶ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 125, p. 20.12)

¹²⁷ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 125, p. 20.13)

¹²⁸ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 125, p. 20.14)

¹²⁹ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 125, p. 20.15)

¹³⁰ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 125-126, p. 20.16)

¹³¹ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 126, p. 20.17)

Redovisning av finansiell leasing hos leasegivaren

Leasegivaren ska redovisa en tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal som en fordran i balansräkningen, det redovisade beloppet ska motsvara nettoinvesteringen i ett leasingavtal. De direkta utgifterna som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal bildas får antingen kostnadsföras när de uppkommer, som en tillverkare eller återförsäljare måste göra, eller periodiseras över leasingperioden.¹³²

En leasegivare skall fördela intäkten enligt ett finansiellt leasingavtal så att en jämn förräntning erhålls under varje period redovisad nettoinvestering i ett leasingavtal. Om det skulle vara så att den beräknade bruttoinvesteringen i ett leasingavtal har minskat väsentligt, ska intäkterna under den återstående leasingperioden ändras och effekten redovisas i resultaträkningen.¹³³

Som tidigare nämnts måste tillverkare och återförsäljare redovisa en kostnad direkt när den uppkommer, när de ska redovisa en intäkt till följd av ett finansiellt leasingavtal skall den ske vid leasingperiodens början. Intäkten ska redovisas till det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna beräknat till marknadsräntan. Används en osedvanligt låg ränta skall en marknadsmässig ränta användas istället.¹³⁴

Vid leasingperiodens början ska tillgångens redovisade värde minskat med nuvärdet av ej garanterat restvärde redovisas som kostnad för sålda varor. Utgifter i samband med ingående och upplägg av finansiellt leasingavtal, ska redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas.¹³⁵

Upplysningar

Är informationen väsentlig ska en leasegivare lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal:

- Ej intjänade finansiella intäkter.
- Ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.
- Reservering för osäkra fordringar som avser minimileaseavgifter.
- Variabla avgifter som ingår i räkenskapsårets resultat.
- En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal.¹³⁶

Redovisning av operationell leasing hos leasegivaren

En leasegivare av operationella leasingavtal ska redovisa intäkter på samma sätt som en leasetagare redovisar sina kostnader, linjärt över leasingperioden. Med samma undantag att det inte finns ett bättre sätt som återspeglar leasetagarens ekonomiska nytta under perioden. Kostnader och avskrivningar som har direkt samband med intäkter i och med leasingavtalet ska redovisas samma år som de uppkommer.¹³⁷

¹³² (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 126, p. 20.18)

¹³³ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 126, p. 20.19)

¹³⁴ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 126-127, p. 20.20-21)

¹³⁵ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 127, p. 20.21)

¹³⁶ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 127, p. 20.22)

¹³⁷ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 127, p. 20.23-24)

Direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås ska läggas på det redovisade värdet. Utgifterna ska kostnadsföras utifrån samma grund som leasingintäkter, över leasingperioden.¹³⁸

En leasegivare, som är en tillverkare eller återförsäljare, ska inte redovisa en försäljning när ett leasingavtal ingås¹³⁹.

Upplysningar

Om informationen är väsentlig ska leasegivare lämna följande uppgifter i årsredovisningen:

- Summan av framtida minimileaseavgifter per balansdagen avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
 - inom ett år,
 - senare än ett år men inom fem år, och
 - senare än fem år.
- Summan av variabla avgifter som ingår i räkenskapsårets resultat.
- En allmän beskrivning av ingångna leasingavtal.¹⁴⁰

Sale and leaseback-transaktioner

Vid ett sale and lease back avtal säljs en tillgång till en ny ägare för att sedan leasas tillbaka av den ursprungliga säljaren. En sale and leaseback-transaktion som ger upphov till ett finansiellt leasingavtal ska leasetagaren periodisera det belopp som är skillnaden mellan försäljningspriset och tillgångens redovisade värde som intäkt över leasingperioden. Om en sale and leaseback-transaktion ger upphov till ett operationellt leasingavtal och som baseras på verkligt värde, skall eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljning redovisas det år som försäljningen skett. Överstiger försäljningspriset verkligt värde ska skillnaden periodiseras över den leasade tillgångens förväntade nyttjandeperiod. Om försäljningspriset understiger verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust redovisas det räkenskapsår som försäljningen skett. Samma upplysningar gäller för sale and leaseback-transaktioner som vid vanlig leasing.¹⁴¹

Juridisk person

I juridisk person får alla finansiella leasingavtal redovisas på samma sätt som operationella leasingavtal. Om leasetagaren redovisar ett finansiellt leasingavtal på samma sätt som ett operationellt leasingavtal ska upplysning om det redovisade värdet per balansdagen lämnas på varje slags tillgång som om leasingavtalet hade redovisats som ett finansiellt avtal.¹⁴²

4.3.3 Enligt SME

I SME redovisas samtliga leasingavtal enligt de regler som finns i SME kap 19 förutom:

- Leasingavtal för att utforska eller använda mineraler, olja, naturgas och liknande icke förnyelsebara resurser.
- Licensavtal för filmer, manuskript och liknande.
- Värdering av förvaltningsfastigheter.

¹³⁸ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 127, p. 20.25)

¹³⁹ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 127, p. 20.26)

¹⁴⁰ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 128, p. 20.27)

¹⁴¹ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 128, p. 20.28-30)

¹⁴² (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 128-129, p. 20.31-32)

- Mätning av biologiska tillgångar som innehas av leasetagare enligt finansiella leasingavtal och biologiska tillgångar som tillhandahålls av leasegivare enligt operationella leasingavtal.
- Leasingavtal som kan leda till en förlust för leasegivaren eller leasetagaren som ett resultat av avtalsvillkor som inte är relaterade till förändringar i priset på arrenderade tillgångar eller förändringar i valutakurser.

Redovisning av finansiell och operationell leasing hos leasetagaren

Vid finansiella och operationella leasingavtal gäller samma regler som för K3. Dock ska information om leasingavtal lämnas i årsredovisningen för SME, och detta ska det göras för varje tillgångsslag. Den information som ska lämnas är bland annat allmänna upplysningar om leasetagarens betydande leasingavtal som ska innehålla information om variabla avgifter, andrahandsuthyrning och begränsningar som infördes genom leasingavtalet.¹⁴³

Redovisning av finansiell leasing hos leasegivaren

Vid finansiella leasingavtal ska leasegivaren redovisa de tillgångar som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal i sin balansräkning till nettovärde. För leasegivare andra än tillverkare och återförsäljare ska de första direkta kostnaderna för ett finansiellt leasingavtal ingå i den ursprungliga värderingen av finansiella leasingavtalet och reducera det belopp som intäktsförs under leasingperioden.¹⁴⁴

Tillverkare eller återförsäljare ger ofta kunderna möjlighet att välja att antingen köpa eller leasa en tillgång. Ett finansiellt leasingavtal för en tillgång ger således upphov till två typer av intäkter:

- Vinst eller förlust som motsvarar den vinst eller förlust som uppkommit av en direkt försäljning av den tillgång som leasats.
- Finansiell intäkt över leasingperioden.¹⁴⁵

Skillnaden mellan försäljningsintäkterna och kostnaden för försäljningen är vinsten och ska redovisas i enlighet med företagets policy när det gäller försäljning¹⁴⁶. Samma gäller som med K3 om en osedvanligt låg ränta använts skall en marknadsmässig ränta användas istället¹⁴⁷.

Upplysningar

En leasegivare ska lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal:

- En avstämning mellan bruttoinvesteringen i ett leasingavtal i slutet av rapportperioden och nuvärdet av minimileaseavgifterna som kan tas emot. Dessutom ska leasegivaren offentliggöra dessa uppgifter för var och en av följande perioder:
 - Senast ett år.
 - Senare än ett år och inte senare än fem år
 - Senare än fem år.
- Ej intjänade finansiella intäkter.
- Ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.
- Variabla avgifter redovisas som en intäkt under perioden.

¹⁴³ (IFRS SME, 2009, ss. 111-113, p. 20.9-16)

¹⁴⁴ (IFRS SME, 2009, ss. 114, p. 20.17-18)

¹⁴⁵ (IFRS SME, 2009, ss. 114, p. 20.20)

¹⁴⁶ (IFRS SME, 2009, ss. 114, p. 20.20)

¹⁴⁷ (IFRS SME, 2009, ss. 115, p. 20.22)

- En allmän beskrivning av leasegivarens betydande leasingavtal, det ska innehålla t.ex. information om variabla avgifter och eventuella begränsningar i leasingavtal.¹⁴⁸

Redovisning av operationell leasing hos leasegivaren

En leasegivare ska redovisa en tillgång som omfattas av operationell leasing i sin balansräkning under rätt tillgångsslag. Leasegivaren redovisar intäkten från operationell leasing på samma sätt som i K3, alltså linjärt över leasingperioden om inte ett annat sätt som bättre återspeglar tillgångens ekonomiska nytta under perioden kan användas.¹⁴⁹ Avskrivningar på leasade tillgångar ska stämma överens med de avskrivningar som görs för liknande tillgångar. Om det finns ett nedskrivningsbehov på tillgången ska nedskrivningen göras på samma sätt som om det vore en vanlig tillgång.¹⁵⁰

En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska inte redovisa någon vinst när de ingår ett operationellt leasingavtal eftersom det inte motsvarar en försäljning¹⁵¹.

En leasegivare skall lämna följande information vid årsredovisning om operationella leasingavtal:

- Framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara operationella leasingavtal för varje av följande perioder:
 - Inte senare än ett år.
 - Senare än ett år och inte senare än fem år.
 - Senare än fem år.
- Totala variabla avgifter redovisas som en intäkt.
- Samt en allmän beskrivning med samma uppgifter som vid ett finansiellt leasingavtal.¹⁵²

Sale and leaseback-transaktion

Vid sale and leaseback-transaktioner gäller samma regler för SME som för K3. Upplivningskraven för både leasetagare och leasegivare är samma som vid försäljning, den beskrivning som ska lämnas är av leasingavtal som inkluderar unika eller ovanliga bestämmelser och när det gäller sale and leaseback-transaktioner.¹⁵³

Juridisk person

I SME finns det inte något speciellt tillägg för redovisning i juridisk person.

4.3.4 Enligt RR

Ett leasingavtal är ett avtal där en leasegivare ger en leasetagare rätt att använda en tillgång mot betalning. Ett leasingavtal kan antingen vara finansiellt eller operationellt. RR 6:99 behandlar samtliga leasingavtal med undantag för sådana avseende exploatering och utnyttjande av naturresurser såsom olja, gas, skog och metallfyndigheter. Inte heller licensavtal för filmer, manuskript, videoinspelningar, patent och upphovsrätter.¹⁵⁴ En finansiell leasing uppstår då de ekonomiska riskerna övergår från leasegivaren till leasetagaren¹⁵⁵. De risker som kopplas till leasing

¹⁴⁸ (IFRS SME, 2009, ss. 115, p. 20.23)

¹⁴⁹ (IFRS SME, 2009, ss. 115-116, p. 20.24-25)

¹⁵⁰ (IFRS SME, 2009, ss. 116, p.20.26-28)

¹⁵¹ (IFRS SME, 2009, ss. 116, p. 20.29)

¹⁵² (IFRS SME, 2009, ss. 116, p. 20.30)

¹⁵³ (IFRS SME, 2009, ss. 116-117, p. 20.32-35)

¹⁵⁴ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1234, p. 1)

¹⁵⁵ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1235, p. 4)

anses vara t.ex. förlustrisker på grund av lägre kapacitetsutnyttjande än beräknat, teknisk inkurans, samt varierande avkastning på grund av förändringar i ekonomiska förutsättningar.¹⁵⁶ Ett leasingavtal som inte överför de ekonomiska riskerna kallas för operationell leasing¹⁵⁷.

Redovisning av finansiell leasing hos leasetagaren

Finansiella leasingavtal ska redovisas som anläggningstillgång i balansräkningen. Som skuld i balansräkningen ska redovisas avgifter för framtida leasingavgifter. I början av leasingperioden ska tillgången och skulden redovisas till verkligt värde eller till nuvärde. Vid nuvärdesberäkning kan företaget välja att använda den implicita räntan, eller leasetagarens marginella låneränta.¹⁵⁸ I anskaffningsvärdet för leasingavtal får sådana utgifter som är direkt hänförliga till leasingavtalet, t.ex. förhandlingar medräknas i anskaffningspriset¹⁵⁹. De uppgifter som leasetagaren skall lämna för finansiella leasingavtal är enligt punkten 24 i RR 6:99:

- Redovisat värde per balansdagen för varje tillgångsslag.
- En avstämning per balansdagen mellan totala minimileaseavgifter och dessas nuvärden. Dessutom skall minimileaseavgifterna och dessas nuvärden fördelas på förfallotidpunkter enligt följande:
 - Inom ett år.
 - Senare än ett år men innan fem år.
 - Senare än fem år.
- Variabla avgifter.
- Sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.
- En allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen skall innehålla, men inte begränsas till, följande:
 - Grunderna för hur variabla avgifter fastställs.
 - Förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga leasingavtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet.
 - Restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.

Redovisning av operationell leasing hos leasetagaren

När det inte är fråga om finansiell leasing utan operationell leasing så ska denna kostnadsföras linjärt över leasingperioden såvida inget annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden¹⁶⁰. I leasingavgiften ska utgifter för service försäkring och underhåll exkluderas¹⁶¹. Leasetagaren ska lämna följande upplysningar för operationella leasingavtal enligt punkten 28:

- Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal fördelade på förfallotidpunkter enligt följande:
 - Inom ett år.

¹⁵⁶ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1236 , p. 5)

¹⁵⁷ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1236, p. 6)

¹⁵⁸ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1237 , p. 13)

¹⁵⁹ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1238, p. 17)

¹⁶⁰ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1239 , p. 26)

¹⁶¹ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1239, p. 27)

- Senare än ett år men inom fem år.
- Senare än fem år.
- Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara avtal för objekt som vidareuthyrs.
- Summan av periodens leasingkostnader med särskild uppgift om minimileaseavgifter, variabla avgifter samt väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen skall innehålla, men inte begränsas till, följande:
 - Grunderna för hur variabla avgifter fastställs.
 - Förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga leasingavtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet.
 - Restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.

Redovisning av finansiella leasingavtal hos leasegivaren

Ett finansiellt leasingavtal ska hos leasegivaren redovisas som en fordran i balansräkningen till det belopp som motsvarar nettoinvesteringen enligt avtalet¹⁶². Eftersom den ekonomiska risken som är förknippad med ägandet av objektet överförs från leasegivaren till leasetagaren så ska den redovisas som en fordran och erhållna betalningar som en finansiell intäkt.¹⁶³ Intäkten utgör ersättning för leasegivarens investering och tjänster och ska fördelas så att en jämn förräntning erhålls på varje period redovisad nettoinvestering.¹⁶⁴ Det eventuella restvärdet skall provas regelbundet för att se om värdet minskat och om denna behöver justeras i resultaträkningen.¹⁶⁵

Tillverkare och återförsäljare måste redovisa en kostnad direkt när den uppkommer, när de ska redovisa en intäkt till följd av ett finansiellt leasingavtal skall den ske vid leasingperiodens början. Intäkten ska redovisas till det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna beräknat till marknadsräntan. Används en osedvanligt låg ränta skall en marknadsmässig ränta användas istället. En leasegivare skall lämna följande upplysningar för finansiella leasingavtal enligt punkten 40:

- En avstämning mellan bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende framtida minimileaseavgifter per balansdagen. Dessutom skall den totala bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende framtida minimileaseavgifter per balansdagen fördelas på förfallotidpunkter enligt följande:
 - Inom ett år.
 - Senare än ett år men inom fem år.
 - Senare än fem år
- Ej intjänade finansiella intäkter.
- Ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivare.
- Reserv för osäkra fordringar avseende minimileaseavgifter.
- Variabel del av leasingavgifter som ingår i periodens resultat.

¹⁶² (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1239, p. 29)

¹⁶³ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1239, p. 30)

¹⁶⁴ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1239, p. 31-32)

¹⁶⁵ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1240, p. 35-39)

- En allmän beskrivning av leasegivarens väsentliga leasingavtal.¹⁶⁶

Redovisning av operationell leasing hos leasegivaren.

Ett operationellt leasingavtal skall hos leasegivaren fördelas efter vilket slags tillgång som avtalet gäller i balansräkningen. Intäkterna från dessa ska periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid såvida inte någon annan systematisk metod bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.¹⁶⁷ Alla kostnader och avskrivningar som sammanhänger med leasingintäkterna ska redovisas då de uppstår, intäkter för service, försäkring och underhåll får inte inkluderas. Det normala är att periodisera och intäktsredovisa linjärt under avtalets löptid även om leasingbetalningarna varierar. Direkta utgifter i samband med avtalet kan antingen redovisas direkt eller aktiveras över leasingperioden i proportion till intäkterna. En leasegivare som är tillverkande eller återförsäljare redovisar ingen försäljningsvinst då ett operationellt leasingavtal ingås eftersom detta inte går att jämföra med en försäljning. En leasegivare skall lämna följande upplysningar för operationella leasingavtal enligt punkten 49 i RR 6:99:

- För varje tillgångsslag, upplysning om anskaffningsvärde, ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar på balansdagen samt
 - Periodens avskrivning.
 - Periodens nedskrivning.
 - Periodens återföring av nedskrivning.
- Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter som hänför sig till icke uppsägningsbara avtal fördelade på förfallotidpunkter enligt följande:
 - Inom ett år.
 - Senare än ett år men inom fem år
 - Senare än fem år
- Variabel del av avgifter som ingår i periodens resultat.
- En allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasegivaren ingått.

Sale and lease back

En sale and lease back-transaktion kan antingen vara finansiell eller operationell. Vid en finansiell leasing antas säljaren efter en avtalad tid att köpa tillbaka tillgången av köparen. I ett sådant fall ska säljaren periodisera vinsten över leasingperioden och inte omedelbart redovisa denna i resultaträkningen. Om avtalet istället är operationellt och transaktionen ger upphov till antingen en vinst eller förlust så ska denna redovisas under den period försäljningen sker.¹⁶⁸

Juridisk person

I juridisk person är inte en fullständig tillämpning av de finansiella leasingavtalen praktiskt genomförbar eftersom särskilda regler för beskattning saknas eller är ofullständig. Därför kan finansiella leasingavtal i juridisk person redovisas som operationell leasing. Dessa skillnader förekommer även i andra länder och accepteras därför av EGs sjunde bolagsdirektiv och årsredovisningslagen.¹⁶⁹

¹⁶⁶ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1240, p. 40)

¹⁶⁷ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1241, p. 42-43)

¹⁶⁸ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1241-1242, p. 51-59)

¹⁶⁹ (RR 6.99 Leasingavtal, 2009, ss. 1242, p. 60)

4.3.5 Enligt BFNAR

De allmänna råden som finns i BFNAR 2000:4 stämmer överens med de som angetts i RR 6:99 med undantag för vissa avvikelser. De avvikelser som förekommer är följande:

- Alla leasingavtal ska redovisas som nyttjanderättsavtal (hyra). Den åtskillnaden som ska göras mellan finansiella och operationella leasingavtal enligt RR 6:99 ska således inte ske.
- I de flesta fall kan leasetagare och leasegivare lämna mindre omfattande upplysningar om leasingavtalen än enligt RR 6:99. Leasetagaren ska lämna tilläggsupplysningar i årsredovisningen om periodens leasingkostnader exklusive hyra för lokaler. Leasegivaren och leasetagaren behöver inte lämna särskilda upplysningar om framtida minimileaseavgifter, variabla avgifter samt leasingintäkter.¹⁷⁰

Den allmänna beskrivningen av väsentliga avtal som krävs enligt RR 6:99 behöver inte lämnas annat än om det behövs för att uppfylla kraven i 6 kap 1 § andra stycket i ÅRL på upplysningar i förvaltningsberättelsen¹⁷¹. Ett sådant kan vara då företaget leasar eller hyr tillgångar med ett värde som vid ägande hade ansetts som väsentligt, ska upplysningar om dessa lämnas. Ett annat exempel är om företaget är särskilt beroende av ett visst leasingavtal. För redovisning i juridisk person ska RR 6.99 följas.¹⁷²

4.3.6 Skillnader

De skillnader som tas upp här är de mellan ÅRL, K3, SME, RR och BFNAR:

- I ÅRL ges inga direkta direktiv om hur leasing ska behandlas. Dock säger 2 kap 2 § att god redovisningssed kan tillämpas. Detta är tydligt i BFNAR där alla leasingavtal ska redovisas som operationella vilket följer god redovisningssed.
- I alla regelverken finns undantag för vad som får redovisas som leasing, men i SME och K3 finns det ett tillägg vid värdering av förvaltningsfastigheter som saknas i RR och BFNAR. Detta tillägg säger att vid värdering av förvaltningsfastigheter så hänvisas det i både K3 och SME till kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter.
- RR och SME kräver mer detaljerade upplysningar än K3. K3 säger att företagen ska lämna upplysningar om dessa anses vara väsentliga. I både SME och RR ska den lämnas. I BFNAR ska upplysning om periodens leasingkostnader lämnas, företagen behöver dock inte lämna några särskilda upplysningar om framtida minimileaseavgifter, variabla avgifter samt leasingintäkter.
- I K3 finns det ett tillägg om att take-or-pay-avtal ska redovisas som ett leasingavtal, detta finns inte i de andra regelverken.
- I K3 och RR ska juridisk person redovisa alla finansiella leasingavtal som operationella. Anledningen till detta är att en fullständig tillämpning av de finansiella leasingavtalen inte är praktiskt genomförbar eftersom särskilda regler för beskattning saknas eller är ofullständig. I BFNAR står det att RR 6.99 ska tillämpas för juridisk person och i SME saknas ett tillägg om redovisning i juridisk person.
- I BFNAR ska alla leasingavtal redovisas som nyttjanderättsavtal. Ingen skillnad mellan finansiella och operationella leasingavtal.

¹⁷⁰ (FAR SRS, 2009, s. 978)

¹⁷¹ (FAR SRS, 2009, s. 978)

¹⁷² (FAR SRS, 2009, s. 973)

5. Resultat och diskussion

I det här kapitlet kommer vi presentera det resultat som vi kommit fram till och föra en diskussion utifrån de observationer vi har gjort och de som finns i remissvaren till K3. Vi har även tagit in reflektioner utifrån vad som skrivits i artiklar och litteratur om de olika områden som vi undersökt.

5.1 Allmänt

I Sverige får inte BFN som är en statlig myndighet enligt regeringsformen ge ut bindande normer utan endast allmänna råd, rekommendationer och dylikt¹⁷³. Enligt svensk lagstiftning ska ett företag enligt ÅRL ha möjlighet att välja antingen att följa de rekommendationer som finns i K3 eller det som sägs i ÅRL. I och med detta får inte reglerna i K3 avvika från den gällande lagstiftningen i ÅRL och ska därmed utformas på ett sådant sätt så att dessa ska ses som rekommendationer. I de områden vi valt att undersöka kan vi finna vissa avvikelser från ÅRL men även från de andra undersökta rekommendationerna.

Eftersom K3 för tillfället ligger som remiss har vi valt att använda oss av de remissvar med synpunkter som inkommit till BFN angående det nya allmänna rådet om upprättande av årsredovisning. Dock varierar kvaliteten i remissvaren väsentligt. Medan vissa instanser helt valt att avstå från att ge några synpunkter på remissen har andra kort kommenterat att remissen ser bra ut och att de inte har några invändningar. Detta är förstås inte helt sanningsenligt eftersom det i remissen uppenbart finns delar som behöver bearbetas och justeras. Därmed är det mest troliga att företagen inte haft tid eller att de inte haft kunskapen att gå igenom remissen om K3 och ge konstruktiv kritik. De flesta instanser har även valt att fokusera på de delar där de besitter kunskapen. Skatteverket har valt att lägga fokus på de delar som ger en skattemässig konsekvens, medan Hyresgästföreningen valt att lägga fokus på materiella tillgångar som behandlas i kapitel 7 i K3. Det känns naturligt att de olika instanserna ska fokusera på just de delar där de besitter kompetensen, men det kan även ge ett negativt utslag om inte alla väljer att svara då många ämnesområden då inte blir behandlade.

I det här fallet valde 13 av 41 tillfrågade instanser att inte svara på remissen. De svar som var mest genomarbetade var de från Far, Ingblad och Lundqvist, Göteborgs universitet, Skatteverket och Sveriges redovisningskonsulters förbund. Vi har använt oss av Far, Göteborgs universitet och Ingblad och Lundqvist för alla tre ämnen vi valt att undersöka.

Sedan har vi använt Finansbolagens förenings remissvar för att titta mer på vad de sagt om leasing. Finansbolagens förening är en branschorganisation för de företag som bedriver finansieringsverksamhet och har till uppgift att värna om och bidra till utvecklingen av finansieringsformer. Föreningen är en etablerad remissinstans i förekommande lagstiftningsfrågor och är återkommande representerad i statliga utredningar på kreditmarknadsområdet.¹⁷⁴

5.2 Immateriella tillgångar andra än goodwill

I de kapitel vi valt att undersöka förekommer vissa avvikelser mellan K3, SME och de befintliga rekommendationerna i RR och i ÅRL.

¹⁷³ (Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 2010)

¹⁷⁴ (Finansbolagens förening alt. 2, 2011)

I alla tre regelverken, SME, RR och K3 finns en tydlig definition av vad en immateriell tillgång är. Här talar ÅRL endast om anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. ÅRL innehåller inga begreppsdefinitioner. Sådana finns att hitta i de olika rekommendationerna. Vad skiljer då omsättningstillgångar från anläggningstillgångar? Det finns två synsätt för vad som styr om det är en omsättnings- eller anläggningstillgång. Den ena är avsikten bakom innehavet och det andra är förfallotiden. Anläggningstillgångar kan antas vara sådana som ska hållas oförändrade, medan omsättningstillgångar är sådana som förväntas förvandlas och omsättas till andra tillgångar inom ett år.¹⁷⁵ Immateriella tillgångar kan vara anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. FAR skriver i sitt remissvar att egenupparbetade immateriella tillgångar **bör** få redovisas i balansräkningen medan förvärvade **ska** redovisas i balansräkningen¹⁷⁶.

Enligt SME, och RR får inte internt upparbetade tillgångar redovisas i balansräkningen. Något sådant förbud mot att aktivera egenupparbetade tillgångar finns inte i varken K3 eller enligt lagtext i ÅRL. Då ÅRL inte har några egentliga hinder mot att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar bör inte heller de olika rekommendationerna ge något förbud mot detta. Däremot kan det finnas anledningar till varför dessa inte aktiveras. En anledning kan vara att det är problematiskt att uppskatta ett värde på något som inte har någon fysisk substans, ett varumärke kan vara problematiskt att bedöma värdet av om detta inte förvärvats. Ett annat problem kan vara att bedömningen av immateriella tillgångar faller på företagsledningen och riskerar då att bli subjektiva, vilket kan medföra att den ekonomiska jämförbarheten som eftersöks mellan olika företag går förlorad¹⁷⁷. Värderingsproblemet återkommer då många av de immateriella investeringarna som görs kanske inte uppfyller kriteriet för att få redovisas som en immateriell tillgång: "Det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget"¹⁷⁸. Därmed blir det svårt att bedöma om dessa kommer leda till någon framtida nytta.

Forskning och utveckling klassificeras enligt SME och RR som en kostnad och kan därmed inte tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen, ÅRL ger inte något förbud mot detta. I K3 ges möjligheten att antingen använda kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen när utgifterna ska hanteras medan det i SME och RR 15 ska tas upp som en kostnad direkt då den uppkommer. Genom att använda sig av kostnadsföringsmodellen så kostnadsför företaget utgifterna vartefter de uppkommer, medan de i aktiveringsmodellen kan aktiveras senare om de uppfyller kriterierna för detta. Den princip som företaget väljer att använda ska tillämpas konsekvent på samtliga egenupparbetade immateriella tillgångar. Om företaget väljer att tillämpa aktiveringsmodellen måste företaget kunna urskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen. Går det inte att urskilja utvecklingsfasen från forskningsfasen måste utgifterna redovisas som en kostnad. I kapitlet kan vi även finna avvikelser i form av aktivering av egenupparbetade tillgångar.

När det gäller avskrivningstiden/nyttjandeperioden för en immateriell tillgång så skiljer det väsentligt mellan de olika regelverken. ÅRL presumerar 5 år som en maximal längd på avskrivningarna/nyttjandeperioden medan SME ger 10 år, RR 20 år och K3 hänvisar till ÅRL, men öppnar för en 10-årig avskrivningsperiod/nyttjandeperiod. Alla är dock överens om att en längre avskrivningstid kan tillämpas om denna med en rimlig grad av säkerhet går att fastställa. Vissa

¹⁷⁵ (Artsberg, 2005, s. 187)

¹⁷⁶ (Far, 2010)

¹⁷⁷ (Artsberg, 2005, s. 234)

¹⁷⁸ (RR 15 Immateriella tillgångar, 2009, ss. 1369, p. 3)

speciellt starka varumärken är sådana som kan tänkas ha en betydligt längre livslängd än de föreskrivna. Artsberg tar upp ett exempel där det franska företaget Christian Dior uttryckte sin frustration över att behöva skriva av två välkända varumärken på 20 år som i själva verket hade en livslängd på mer än 200 år och att de egenupparbetade varumärkena inte överhuvudtaget skulle synas i balansräkningen¹⁷⁹. Finns det möjlighet för ett företag att på ett tillförlitligt sätt bestämma den ekonomiska livslängden på en immateriell tillgång så borde det inte finnas några hinder för att få göra avskrivningar på den verkliga livslängden.

5.3 Rörelseförvärv och goodwill

I en artikel i Balans skriver författarna till artikeln att tre kapitel i K3 behöver omarbetas, ett av dessa kapitel är just kapitlet om rörelseförvärv och goodwill. Anledningen till att de tycker det är att de är redovisningstekniskt mycket komplicerade och behöver en omfattande omarbetning av kommentarerna för att användarna ska kunna tillämpa dem på rätt sätt.¹⁸⁰ Nu har vi enbart tittat på ett av dessa tre kapitel och kan enbart uttala oss om detta, men vi kan hålla med om att det krävs en god kunskap inom redovisning för att förstå hur dessa rekommendationer ska tillämpas. För att kunna undvika detta skulle en förenkling eller bearbetning av detta kapitel behöva göras för att underlätta för användaren.

Ett exempel på en sådan sak som skulle kunna förtydligas är det Göteborgs Universitet tar upp i sitt remissvar om att det saknas information om hur minoritetens andel av övervärden och undervärden skall behandlas i samband med rörelseförvärv¹⁸¹. Här skulle ett förtydligande vara i sin ordning för att lösa detta problem.

Beträffande reglerna kring rörelseförvärv och goodwill så behandlas de ganska lika i RR, K3, SME och ÅRL. Det förekommer vissa skillnader och de har vi tagit upp i kapitlet innan.

En definition som saknas i ÅRL är en förklaring för vad som menas med företagsförvärv, den finns förklarad i de andra regelverken men inte i ÅRL. I K3 är definitionen för företagsförvärv, eller rörelseförvärv som det heter i K3, följande:

”Ett rörelseförvärv innebär att separata företag eller verksamheter förs samman till en rapporterende enhet”¹⁸². Definitionen i RR och SME ser likadan ut som i K3, det enda som skiljer dem åt är att det kallas rörelseförvärv i K3 och företagsförvärv i RR.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet får förvärvsmetoden användas i alla regelverk. Då upprättar företaget en förvärvsanalys i samband med förvärvet. Enligt K3 så får förvärvsanalysen endast ske en gång och det är när det slutgiltiga anskaffningsvärdet har fastställts. Far skriver i sitt remissvar att detta borde ske löpande baserat på bästa bedömning¹⁸³, detta skulle då stämma överens med SME¹⁸⁴.

Däremot säger K3 att korrigeringar av förvärvsanalysen får göras inom 12 månader efter förvärvstidpunkten och att justeringar senare än 12 månader efter förvärvet ska redovisas som

¹⁷⁹ (Artsberg, 2005, s. 245)

¹⁸⁰ (Abrahamsson, G. Arnell, G. Overud, M, 2011)

¹⁸¹ (Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 2010)

¹⁸² (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 114 ,p. 19.2)

¹⁸³ (Far, 2010)

¹⁸⁴ (IFRS SME, 2009, ss. 107 ,p. 19.19)

rättelse av fel¹⁸⁵. Enligt vår mening har korrigering och justering samma betydelse, så vad skulle det innebära för skillnad beroende på hur företaget redovisar detta? Detta framgår inte i K3 och känns därmed inte helt klart, en förklaring tycker vi skulle vara på sin plats här.

En annan metod som får användas enligt RR och ÅRL är poolningsmetoden. Denna metod får inte användas enligt K3 och SME. Då är frågan, som även Skatteverket tar upp i sitt remissvar, om ett allmänt råd kan förhindra en tillämpning av en lagbestämmelse i ÅRL.¹⁸⁶ Anledningen till att poolningsmetoden inte är med i K3 och SME kan vara att den inte är så aktuell bland internationella rekommendationer, kanske inte så aktuell bland svenska rekommendationer heller. "Poolningsmetoden försvinner" stod det i en artikel i Balans 2004, där det står att metoden får användas vid samgåenden och inte förvärv. Det står även att den praktiska betydelsen om den skulle försvinna inte skulle bli stor då reglerna kring metoden var väldigt stränga och att den användes ganska sällsynt.¹⁸⁷

Ett problem som uppstår är att i K3 ska negativ goodwill redovisas i resultaträkningen. Detta säger emot ÅRL som säger att den ska redovisas i balansräkningen¹⁸⁸. Det är en sak som tas upp i remissvaret från Ingblad och Lundqvist, just det att det strider mot ÅRL och att det måste ändras¹⁸⁹. Det är just det som är svårigheten när ett internationellt regelverk ska "översättas" till svenska, att det inte riktigt stämmer överens med den nationella lagstiftningen. I detta fall säger ÅRL att redovisningen ska ske på ett sätt och K3 som är en rekommendation säger en helt annan sak. Kan då en rekommendation säga emot ÅRL i detta ärende? Vi anser att den inte kan det och att det borde ändras så att det stämmer överens med varandra. Det är ju därför vissa ändringar ifrån SME har gjorts, för att det ska stämma överens med den svenska lagstiftningen, i detta fall ÅRL.

Samma regler för nedskrivning och avskrivning gäller för goodwill som de som vi har beskrivit ovan för immateriella tillgångar. Ett område som dock är lite annorlunda är behandlingen av negativ goodwill. Negativ goodwill ska varje år kontrolleras om det föreligger nedskrivningsbehov. Detta förekommer både i SME¹⁹⁰ och i K3¹⁹¹ och ska alltså göras i samband med årsredovisningen. Detta är en alternativ regel som kallas "impairment test" som istället för att göra regelbundna avskrivningar kontrollerar regelbundet om nedskrivning behöver göras. Denna regel finns inte med i RR 17.¹⁹²

K3 är en översättning av det internationella regelverket SME, med anpassning till den svenska lagstiftningen, och kan således ha lite översättningsfel. Ett uttryck som både vi och Skatteverket anser bör ändras för att ge rätt innebörd är ordet "överskottet" och istället skriva "negativ goodwill" i meningen¹⁹³:

"Den del av överskottet som överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar redovisas som intäkt under räkenskapsåret¹⁹⁴."

¹⁸⁵ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 116, p. 19.13)

¹⁸⁶ (Skatteverket, 2011)

¹⁸⁷ (Jansson, T. Nilsson, J. Rynell, T., 2004)

¹⁸⁸ (ÅRL 1995:1554, 2011, ss. B1280, 7 kap 22 §)

¹⁸⁹ (Ingblad och Lundqvist, 2010)

¹⁹⁰ (IFRS SME, 2009, ss. 108, p. 19.23b)

¹⁹¹ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 105, p. 18.21)

¹⁹² (Artsberg, 2005, s. 244)

¹⁹³ (Skatteverket, 2011)

¹⁹⁴ (Bokföringsnämnden alt. 5, 2010, ss. 117, p. 19.21)

Självfallet skulle meningen få byggas om lite, men eftersom de använder uttrycket negativ goodwill genom hela remissen bör de också göra det här. Detta för att undvika missförstånd och för att förenkla för användaren.

5.4 Leasingavtal

Kapitlet om leasingavtal är ett stort och komplicerat kapitel där avvikelserna inte varit så omfattande som vi först trodde. En anledning till detta kan vara att leasingavtal allt som oftast är civilrättsliga avtal mellan två parter.

Leasingavtal ska enligt rekommendationerna redovisas som antingen finansiella eller operationella. Enligt Finansbolagens förening är det i enlighet med god redovisningssed fullt möjligt att i Sverige redovisa finansiella leasingavtal som operationella. Grunden i detta ligger i den civilrättsliga äganderätten¹⁹⁵.

När det kommer till redovisning av leasing finns det i alla rekommendationer undantag för vad som får redovisas som leasing, exempelvis naturresurser såsom olja och gas, men i K3 och SME finns ett tillägg om att vid värdering av förvaltningsfastigheter hänvisas det vidare till kapitel 16 i K3 och SME. Detta borde inte finnas med överhuvudtaget enligt Fars remissvar då en hänvisning till kapitel 16 inte blir meningsfullt då detta kapitel bara behandlar upplysningar och inte värdering och redovisning. I K3 ska förvaltningsfastigheter få värderas till verkligt värde, men detta är inte möjligt enligt svenska regler och bör därmed tas bort ur texten.¹⁹⁶

I alla rekommendationerna förekommer det uppgifter om vilka sorts upplysningar som ska lämnas om leasingavtal i årsredovisningen. RR och SME kräver mer detaljerade upplysningar än vad K3 kräver. I K3 ska upplysningar som anses vara **väsentliga** lämnas medan det i både RR och SME **ska** lämnas upplysningar om operationella och finansiella leasingavtal. Vad som ska anses vara väsentliga upplysningar behandlas inte i K3 och det kan därmed uppstå problem vid bedömningen av väsentligheten. Vi ser hellre att det ska framgå vilka uppgifter som bör lämnas för att det inte ska uppstå förvirring kring detta och då slipper man samtidigt avvikelserna från SME. I BFNAR ska upplysning om periodens leasingkostnader lämnas, företagen behöver dock inte lämna några särskilda upplysningar om framtida minimileaseavgifter, variabla avgifter eller leasingintäkter. BFNAR uppger även att alla leasingavtal ska redovisas som nyttjanderättsavtal, alltså operationella.

I K3 finns det ett tillägg om att take-or-pay-avtal ska redovisas som ett leasingavtal, detta finns inte i de andra regelverken. Ett take-or-pay-avtal innebär att den som ingått avtalet måste uppfylla kravet på betalning även om företaget inte önskar att ta emot varan eller tjänsten. Eftersom detta inte finns med i någon av de andra rekommendationerna så kan detta tas bort ur K3, eller i varje fall omformuleras såsom Far skriver i sitt remissvar: "Substansen i sådana avtal utgör leasingavtal och ska redovisas enligt detta kapitel."¹⁹⁷

I K3 och RR ska i juridisk person alla finansiella och operationella leasingavtal redovisas som operationella. Anledningen till detta är att en fullständig tillämpning av de finansiella leasingavtalen inte är praktiskt genomförbar eftersom särskilda regler för beskattning saknas eller att den är ofullständig. I BFNAR står det att RR 6.99 ska tillämpas för juridisk person medan det i SME helt

¹⁹⁵ (Finansbolagens förening alt. 1, 2011)

¹⁹⁶ (Far, 2010)

¹⁹⁷ (Far, 2010, s. 19)

saknas ett tillägg om redovisning i juridisk person. Att göra undantag vad gäller redovisning i juridisk person är förenligt med svenska normer och hänsyn tagits till svensk skatterätt. Enligt Finansbolagens förening är sådana anpassningar av K3 till den svenska normgivningen att föredra¹⁹⁸.

¹⁹⁸ (Finansbolagens förening alt. 1, 2011)

6 Slutsatser

Här presenterar vi de slutsatser som vi har kommit fram till kopplat till problemformuleringen och syftet.

Idag har onoterade företag i Sverige flera rekommendationer och regelverk att välja mellan då de ska upprätta årsredovisning, men med K-projektet hoppas nu BFN ha hittat ett förenklat regelverk som ska tillämpas av företagen beroende av dess storlek. Idag har dessa företag möjlighet att använda sig av BFNs rekommendationer eller RRs rekommendationer eller en kombination av dessa, men inom en snar framtid kommer det finnas ett regelverk för varje kategori av företag. Regelverket K3 som vi lagt fokus på är det som onoterade större företag ska tillämpa då de upprättar årsredovisning. Detta regelverk är upprättat efter den internationella motsvarigheten SME. Anledning till att K3 upprättats efter det internationella regelverket har varit att skapa en enhetlig jämförbarhet bland företagen i kategorin små- och medelstora företag runtom i världen. Genom att skapa en sådan jämförbarhet hjälper det intressenter runtom i världen att kunna analysera viktig ekonomisk information utan att få alltför stora avvikelser mellan länderna. Problemen med att anpassa ett internationellt regelverk som inte har anpassats efter nationella lagar är många. Som nämnts i analysen får inte BFN som är en statlig myndighet enligt regeringsformen ge ut bindande normer utan endast allmänna råd, rekommendationer och dylikt.

Vi har i vårt arbete undersökt tre kapitel i K3 för att se vilka skillnader och avvikelser som finns gentemot de befintliga rekommendationerna i BFNAR och RR. Vi har även tittat på hur K3 skiljer sig mot SME och hur K3 anpassats för att fungera ihop med ÅRL. De områden vi tittat på är de som anses vara komplicerade och där yrkeskunniga även haft invändningar om innehållet i K3. De områden vi undersökt är "Immateriella tillgångar andra än goodwill", "Rörelseförvärv och goodwill" och "Leasingavtal".

De skillnader och avvikelser vi upptäckt inom området immateriella tillgångar andra än goodwill är först och främst i K3 **bör** egenupparbetade immateriella tillgångar få redovisas i balansräkningen medan förvärvade **ska** redovisas i balansräkningen. Enligt SME, och RR får inte internt upparbetade tillgångar redovisas i balansräkningen. Något sådant förbud mot att aktivera internt upparbetade tillgångar finns inte i varken K3 eller i ÅRL. En definition av immateriella tillgångar saknas i ÅRL, en sådan finns i alla rekommendationerna. Vi anser att det bör vara möjligt för ett företag att få redovisa en egenupparbetad immateriell tillgång i balansräkningen om det går att fastställa tillgångens värde på ett tillförlitligt sätt. En immateriell tillgång som vi anser har ett värde som bör få redovisas som en tillgång är varumärket. Det är oftast varumärket som företaget själva arbetat upp som kan ha ett värde utöver de materiella tillgångarna företaget besitter och borde därmed få redovisas i balansräkningen. Eftersom K3 ska vara en svensk version av SME kan vi å andra sidan tycka att det inte borde vara möjligt att få redovisa den egenupparbetade tillgången, eftersom detta kan medföra att den jämförbarheten mellan företagens årsredovisningar då kan gå förlorad. Med det i åtanke tycker vi att redovisningsexpertisen bör se över reglerna kring egenupparbetade immateriella tillgångar världen över för att eventuellt öppna upp möjligheten för företag att få redovisa dessa i balansräkningen.

Vad som gäller för forsknings- och utvecklingsutgifter ska dessa i SME och RR redovisas som en kostnad och kan därmed inte tas upp som en tillgång i balansräkningen. K3 ger företagen möjlighet

att antingen använda kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen, medan ÅRL inte ger något förbud mot att ta upp forsknings- och utvecklingskostnader som tillgångar. Här anser vi att K3 bör följa SMEs modell att alla forsknings- och utvecklingsutgifter ska redovisas som en kostnad då de uppkommer. Detta eftersom det kan vara problematiskt att urskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen bör samtliga utgifter redovisas som en kostnad.

Avskrivningstiden eller nyttjandeperioden för de olika regelverken skiljer sig väsentligt. ÅRL ger 5 år som maximal avskrivningstid/nyttjandetid, SME ger 10 år, RR 20 år och K3 hänvisar till ÅRL, men alla öppnar för en längre avskrivningstid om denna går att bestämma med en rimlig grad av säkerhet. Vi tycker att K3 konsekvent ska tillåta att avskrivningarna sker på 10 år istället för att som nu hänvisa till ÅRL och endast tillåta 5 år. En sådan hänvisning till lagtexten ska heller inte göras då K3 bör kunna användas självständigt utan någon hänvisning till lagtext. Det bör dock ske individuellt för varje objekt och det ska därmed kunna prövas om den går att på ett tillförlitligt sätt kunna skrivas av under en längre period än den som anges i regelverket.

I K3 beskrivs ett rörelseförvärv som "Ett rörelseförvärv innebär att separata företag eller verksamheter förs samman till en rapporterende enhet", en sådan definition finns i RR och SME, men i RR används företagsförvärv istället för rörelseförvärv. ÅRL saknar en definition över rörelseförvärv. När ett rörelseförvärv ska göras får förvärvsmetoden användas i alla rekommendationer och i ÅRL. Enligt K3 ska det dock göras endast en gång och det är när det slutgiltiga anskaffningsvärdet har fastställts. Detta borde enligt vår åsikt egentligen ske löpande efter bästa bedömning. I ÅRL och RR finns möjlighet för företag att även använda sig av poolningsmetoden medan K3 och SME inte innehåller någon möjlighet att använda sig av denna. Anledningen till detta är att den inte används internationellt. Då inte poolningsmetoden finns med i SME så bör den inte heller kunna användas i K3 och vi anser att detta är i sin ordning då det följer den internationella normgivningen.

Om det uppstår negativ goodwill vid ett förvärv ska denna enligt K3 tas upp som en kostnad i resultaträkningen medan ÅRL ger företaget möjlighet att redovisa denna i balansräkningen. Den negativa goodwill som uppstått ska varje år kontrolleras för att se om det föreligger något nedskrivningsbehov, detta kallas för "impairment test" och förekommer i både K3 och SME, men inte i ÅRL eller RR. En kontroll i form av ett "impairment test" anser vi bör användas då det är viktigt för företaget att kontrollera att den negativa goodwillen som uppstått fortfarande existerar och har samma värde.

När det kommer till leasingavtal kan dessa vara antingen finansiella eller operationella, endast i BFNAR görs ingen skillnad mellan operationella eller finansiella. I BFNAR ska alla leasingavtal redovisas som operationella. Denna möjlighet till att redovisa alla leasingavtal som operationella bör även finnas som alternativ i K3 eftersom inte äganderätten då flyttas, därmed skulle detta innebära förenklingar för båda parter och även följa god redovisningssed. I inledningen av kapitlet om leasing behandlas undantag för vad som får redovisas som leasing. Ett undantag görs i K3 och SME angående förvaltningsfastigheter. I K3 och i SME hänvisas det till kapitel 16 som behandlar upplysningar. En hänvisning till ett kapitel som behandlar upplysningar och inte värdering anses enligt vår åsikt felaktig. Ett sådant undantag om förvaltningsfastigheter saknas i de andra rekommendationerna RR och BFNAR samt i ÅRL. Det kan därmed vara lämpligt att ta bort denna hänvisning ur K3.

I företagens årsredovisningar skall uppgifter lämnas angående leasingavtal, RR och SME kräver mer detaljerade upplysningar än K3. I K3 ska upplysningar som anses vara **väsentliga** lämnas medan det i

både RR och SME **ska** lämnas upplysningar om operationella och finansiella leasingavtal. I BFNAR ska upplysning om periodens leasingkostnader lämnas, företagen behöver dock inte lämna några särskilda upplysningar om framtida minimileaseavgifter, variabla avgifter eller leasingintäkter såsom de andra rekommendationerna kräver. En skillnad över vad som anses vara väsentliga uppgifter bör inte göras då detta kan leda till inkonsekventa sätt att redovisa leasingavtalen då det för ett företag kan anses vara väsentlig, men inte för ett annat. Därför tycker vi att uppgifter bör lämnas om alla leasingavtal oavsett om de är operationella eller finansiella samt att den egna bedömningen över vad som anses väsentligt ska ersättas med ordet **ska**, det skulle då även följa SMEs rekommendation på den punkten. K3 har ett tillägg om take-or-pay-avtal som saknas i de andra rekommendationerna och i ÅRL. I alla rekommendationerna förutom SME görs undantag då det kommer till redovisning i juridisk person där alla leasingavtal får redovisas som operationella och ingen skillnad mellan finansiella och operationella görs. Då det i SME inte görs någon skillnad i juridisk person och att detta är en anpassning till svensk skattelagstiftning så bör detta undantag få finnas kvar i K3.

Sammanfattningsvis kan sägas att då K3 är en översättning av SME med en anpassning till svensk lagstiftning förekommer således en del avvikelser som inte är betingade enligt lag. Eftersom vissa av avvikelserna inte är betingade av svensk lag kan detta medföra att K3 får en helt annan innebörd än SME och därför kan det vara lämpligt att vidarebearbeta K3 för att slippa sådana avvikelser. K3 bör i så stor utsträckning som möjligt följa SME för att den jämförbarheten som från början eftersträvades inte ska gå förlorad. Däremot bör vissa anpassningar av SME göras så att K3 anpassas efter gällande ÅRL och annan lagstiftning såsom skattelagstiftningen. Eftersom K3 ska vara ett eget komplett regelverk bör inte hänvisningar till lagtext ske i regelverket utan allt bör skrivas ut i K3 för att detta ska underlätta för användaren.

7 Förslag på framtida forskning

I det här kapitlet ger vi förslag på framtida forskning och vidareutveckling av ämnet.

Det vi har gjort i denna uppsats är att vi har tittat på tre områden. Dessa tre områden omfattar tre kapitel i K3 som i sin tur består av 35 kapitel. Vi har således endast vidrört ytan av detta stora område. Därför kan det vara lämpligt att titta på fler av områdena inom K3. Då K3 för tillfället är under remiss finns det möjlighet att påverka utformningen av denna. Dock har tiden för remissvar gått ut, men det är inte förrän den slutgiltiga versionen har antagits som den kan komma att börja tillämpas. Det vi har undersökt har även kommenterats i remissvaren och kan komma att ändras till den slutgiltiga versionen av K3. Därav kan det vara av intresse att göra samma undersökning när den slutgiltiga versionen av K3 antagits för att se om det förekommer några skillnader mellan remissen och den slutgiltiga versionen.

Litteraturförteckning

Abrahamsson, G. Arnell, G. Overud, M. (2011). Fördjupning: Kan BFN:s K3-regelverk lyfta svensk redovisning? *Balans nr. 3* .

Aggestam Pontoppidan, C. (2010). Fördjupning: IFRS för SME - hur, när, varför? *Balans nr. 4* .

Arbnor, I., & Bjerke, B. (1994). *Företagsekonomisk metodlära*. Lund: Studentlitteratur.

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori -policy och -praxis*. Malmö: Elanders Berlings.

Bengtsson, A. (2004). Framtidens redovisningsregler för onoterade företag. *Balans nr. 6-7* .

BFL 1999:1078. (2011). Bokföringslagen. Stockholm, Sverige: Norstedts Juridik AB.

Björklund, M., & Paulsson, U. (2003). *Seminarieboken - att skriva, presentera och opponera*. Studentlitteratur.

Bokföringsnämnden alt. 1. (den 8 Juni 2010). *Konsekvensutredning avseende nytt allmänt råd för upprättande av årsredovisning*. Hämtat från <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/konsekvensutredning-K3.pdf> den 8 April 2011

Bokföringsnämnden alt. 2. (den 01 April 2011). *Information om BFN*. Hämtat från <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx> den 13 April 2011

Bokföringsnämnden alt. 3. (den 01 April 2011). *BFNs Normgivning*. Hämtat från <http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx> den 13 April 2011

Bokföringsnämnden alt. 4. (den 01 April 2011). *Remissbrev*. Hämtat från <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/remissbrev-K3.pdf> den 6, 11 April 2011

Bokföringsnämnden alt. 5. (den 8 Juni 2010). *Upprättande av årsredovisning (K3)*. Hämtat från <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/remiss-vl-K3.pdf> den 15 April 2011

Bokföringsnämnden alt. 6. (den 26 Oktober 2009). *Info om K-projektet*. Hämtat från <http://www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt.pdf> den 01 Maj 2011

Bokföringsnämnden alt. 7. (den 14 April 2011). Hämtat från Redovisningsrådet: <http://www.bfn.se/redovisning/RADET/radet.aspx> den 17 Maj 2011

Bokföringsnämnden alt. 8. (den 25 Maj 2011). *Redovisning av leasingavtal*. Hämtat från <http://www.bfn.se/redovisning/vag/VL00-4-leasing.pdf> den 27 Maj 2011

Bokföringstips. (den 12 Januari 2010). Hämtat från <http://www.bokforingstips.se/artikel/bokforing/nettoforsaljningsvarde.aspx> den 4 Maj 2011

Drefeldt, C. (2008). Redovisning: Nu är K2 äntligen här! *Balans nr. 10* .

Drefeldt, C. (2008). Redovisning: Vad kommer K3 att innebära för företagen? *Balans nr. 4* .

- Drefeldt, C. (2007). Redovisning: Förenkling av redovisningsregler på gång. *Balans nr. 4*.
- Falkman, P. (2009). Internationellt: IFRS för SME förändrar god sed. *Balans nr. 12*.
- FAR info. (nr. 6/7 2010). 125. K3 på remiss. *FAR info*.
- Far. (den 3 December 2010). *Remissvar*. Hämtat från Bokföringsnämnden: <http://www.bfn.se/remisser/remissvar/K3/Far-remissvar.pdf> den 17 Maj 2011
- FAR SRS alt. 1. (2010). *Redovisning A till Ö*. Stockholm: FAR SRS Förlag.
- FAR SRS alt. 2. (2010). *Samlingsvolymen 2010 - Redovisning*. Stockholm: FAR SRS Förlag AB.
- FAR SRS. (2009). *Samlingsvolymen 2009 - Redovisning*. Stockholm: FAR SRS Förlag AB.
- Finansbolagens förening alt. 1. (2011). Hämtat från <http://www.finansbolagensforening.se/system/files/ff3-redovisning-av-leasing.pdf> den 25 Maj 2011
- Finansbolagens förening alt. 2. (2011). *Presentation*. Hämtat från <http://www.finansbolagensforening.se/presentation> den 30 Maj 2011
- Grönlund, A., Tagesson, T., & Öhman, P. (2005). *Principbaserad Redovisning*. Studentlitteratur.
- Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. (den 27 November 2010). *Remissvar*. Hämtat från Bokföringsnämnden: <http://www.bfn.se/remisser/remissvar/K3/gu-remissvar.pdf> den 16 Maj 2011
- IFRS SME. (2009). Hämtat från <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs+and+related+material.htm> den 7 Maj 2011
- Ingblad och Lundqvist. (den 29 November 2010). *Remissvar*. Hämtat från Bokföringsnämnden: <http://www.bfn.se/remisser/remissvar/K3/Ingblad-Lundqvist-remissvar.pdf> den 17 Maj 2011
- Jansson, T. Nilsson, J. Rynell, T. (2004). Redovisning av företagsförvärv enligt IFRS innebär omfattande och väsentliga förändringar. *Balans nr. 8-9*.
- Koncernredovisning. (u.d.). Hämtat från <http://www.koncernredovisning.biz/poolningsmetoden.htm> den 7 Maj 2011
- Lennartsson, R. (nr. 8-9 2010). Noteringar: K3-regelverket på remiss. *Balans*.
- Neag, R., Masca, E., & Păscan, I. (2011). *Actual aspects regarding the IFRS for SME - opinions, debates and future developments*. Hämtat från <http://search.proquest.com/abiglobal?accountid=12245> den 15 April 2011
- Pacter, P. (den 16 Juli 2009). *Accountancyage*. Hämtat från SME standard is a giant step: <http://www.accountancyage.com/aa/opinion/1758637/sme-standard-giant-step> den 15 April 2011
- Precht, E. (2008). Nya årsredovisningsregler för mindre aktiebolag. *Balans nr. 8-9*.
- RR 1.00 Koncernredovisning. (2009). Redovisningsrådet. Stockholm: FAR SRS Förlag.
- RR 15 Immateriella tillgångar. (2009). Redovisningsrådet. Stockholm: FAR SRS Förlag.

RR 17 Nedskrivningar. (2009). Redovisningsrådet. Stockholm: FAR SRS Förlag.

RR 6.99 Leasingavtal. (2009). Redovisningsrådet. Stockholm: FAR SRS Förlag.

Skatteverket. (den 7 April 2011). *Remissvar*. Hämtat från Bokföringsnämnden:
<http://www.bfn.se/remisser/remissvar/K3/skv-remissvar.pdf> den 18 Maj 2011

Thomasson, J. (2011). *Extern redovisning och finansiell analys*. Malmö: Liber AB.

ÅRL 1995:1554. (2011). Årsredovisningslagen. Stockholm, Sverige: Norstedts Juridik AB.

Bilaga 1

Kapitelindelningen i ÅRL (1995:1554):

- 1 kap. Inledande bestämmelser
- 2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning
- 3 kap. Balansräkning och resultaträkning
- 4 kap. Värderingsregler
- 5 kap. Tilläggsupplysningar
- 6 kap. Förvaltningsberättelse m.m.
- 7 kap. Koncernredovisning
- 8 kap. Offentliggörande
- 9 kap. Delårsrapport
- 10 kap. Överklagande

Bilaga 2

Kapitelindelningen Upprättande av årsredovisning (K3):

Kapitel 1 – Tillämpning

Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning

Kapitel 2 – Begrepp och grundläggande principer

Kommentarer till Kapitel 2 – Begrepp och grundläggande principer

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning och förvaltningsberättelsens innehåll

Kommentarer till Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning och förvaltningsberättelsens

Kapitel 4 – Balansräkning

Kommentarer till Kapitel 4 – Balansräkning

Kapitel 5 – Resultaträkning

Kommentarer till Kapitel 5 – Resultaträkning

Kapitel 6 – Förändring i eget kapital

Kommentarer till Kapitel 6 – Förändring i eget kapital

Kapitel 7 – Kassaflödesanalys

Kommentarer till Kapitel 7 – Kassaflödesanalys

Kapitel 8 – Noter

Kommentarer till Kapitel 8 – Noter

Kapitel 9 – Koncernredovisning

Kommentarer till Kapitel 9 – Koncernredovisning

Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel

Kommentarer till Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel

Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

Kapitel 12 – Finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde

Kapitel 13 – Varulager

Kommentarer till Kapitel 13 – Varulager

Kapitel 14 – Intresseföretag

Kommentarer till Kapitel 14 – Intresseföretag

Kapitel 15 – Joint venture

Kommentarer till Kapitel 15 – Joint venture

Kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter

Kommentarer till Kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter

Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar

Kommentarer till Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar

Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill

Kommentarer till Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill

Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill

Kommentarer till Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill

Kapitel 20 – Leasingavtal

Kommentarer till Kapitel 20 – Leasingavtal

Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

Kommentarer till Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

Kapitel 22 – Skulder och Eget kapital

Kommentarer till Kapitel 22 – Skulder och Eget kapital

Kapitel 23 – Intäkter

Kommentarer till Kapitel 23 – Intäkter

Kapitel 24 – Offentliga bidrag

Kommentarer till kapitel 24 – Offentliga bidrag

Kapitel 25 – Lånekostnader

Kommentarer till Kapitel 25 – Lånekostnader
Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar
Kapitel 27 – Nedskrivningar
Kommentarer till Kapitel 27 – Nedskrivningar
Kapitel 28 – Ersättningar till anställda
Kommentarer till Kapitel 28 – Ersättningar till anställda
Kapitel 29 – Inkomstskatter
Kommentarer till Kapitel 29 – Inkomstskatter
Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser
Kommentarer till Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser
Kapitel 31 – Höginflationsländer
Kommentarer till Kapitel 31 – Höginflationsländer
Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen
Kommentarer till Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen
Kapitel 33 – Upplysningar om närstående
Kommentarer till Kapitel 33 – Upplysningar om närstående
Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångarKommentarer till
Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar
Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas
Kommentarer till Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas

Bilaga 3

Kapitelindelningen i SME:

- 1 SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES
- 2 CONCEPTS AND PERVASIVE PRINCIPLES
- 3 FINANCIAL STATEMENT PRESENTATION
- 4 STATEMENT OF FINANCIAL POSITION
- 5 STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME AND INCOME STATEMENT
- 6 STATEMENT OF CHANGES IN EQUITY AND STATEMENT OF INCOME AND RETAINED EARNINGS
- 7 STATEMENT OF CASH FLOWS
- 8 NOTES TO THE FINANCIAL STATEMENTS
- 9 CONSOLIDATED AND SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS
- 10 ACCOUNTING POLICIES, ESTIMATES AND ERRORS
- 11 BASIC FINANCIAL INSTRUMENTS
- 12 OTHER FINANCIAL INSTRUMENTS ISSUES
- 13 INVENTORIES
- 14 INVESTMENTS IN ASSOCIATES
- 15 INVESTMENTS IN JOINT VENTURES
- 16 INVESTMENT PROPERTY
- 17 PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT
- 18 INTANGIBLE ASSETS OTHER THAN GOODWILL
- 19 BUSINESS COMBINATIONS AND GOODWILL
- 20 LEASES
- 21 PROVISIONS AND CONTINGENCIES
- 22 LIABILITIES AND EQUITY
- 23 REVENUE
- 24 GOVERNMENT GRANTS
- 25 BORROWING COSTS
- 26 SHARE-BASED PAYMENT
- 27 IMPAIRMENT OF ASSETS
- 28 EMPLOYEE BENEFITS
- 29 INCOME TAX
- 30 FOREIGN CURRENCY TRANSLATION
- 31 HYPERINFLATION
- 32 EVENTS AFTER THE END OF THE REPORTING PERIOD
- 33 RELATED PARTY DISCLOSURES
- 34 SPECIALISED ACTIVITIES
- 35 TRANSITION TO THE IFRS FOR SMES

Bilaga 4

Kapitelindelningen i RR:

RR 1:00 Koncernredovisning

RR 2:02 Varulager

RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål

RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip

RR 6:99 Leasingavtal

RR 7 Redovisning av kassaflöden

RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser

RR 9 Inkomstskatter

RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag

RR 11 Intäkter

RR 12 Materiella anläggningstillgångar

RR 13 Intresseföretag

RR 14 Joint ventures

RR 15 Immateriella tillgångar

RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

RR 17 Nedskrivningar

RR 18 Resultat per aktie

RR 19 Verksamheter under avveckling

RR 20 Delårsrapportering

RR 21 Lånekostnader

RR 22 Utformning av finansiella rapporter

RR 23 Upplysningar om närstående

RR 24 Förvaltningsfastigheter

RR 25 Rapportering för segment – rörelsegränar och geografiska områden

RR 26 Händelser efter balansdagen

RR 27 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering

RR 28 Statliga stöd

RR 29 Ersättningar till anställda