



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Koncernredovisning i enlighet med K2
Nulla regula sine exceptione

Kandidatuppsats
Extern redovisning
VT 2015

Handledare:
Thomas Polesie

Författare:
Martin Dahlgren
Kevin Larsson

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	Koncernredovisning i enlighet med K2 – Nulla regula sine exceptione.
Seminariedatum:	2015-06-05
Kurs:	FEG313, Kandidatuppsats Redovisning, 15 HP
Författare:	Martin Dahlgren och Kevin Larsson
Handledare:	Thomas Polesie
Nyckelord:	Koncernredovisning, K2, rättvisande bild, externredovisning, kvalitativa egenskaper
Syfte:	Syftet med uppsatsen är att undersöka om det är teoretiskt möjligt att applicera K2 vid upprättande och offentliggörande av koncernredovisning och i sådana fall hur det bör göras. Vidare utreds huruvida K3 respektive K2 ger en rättvisande bild av verksamheten genom utformningen av de finansiella rapporterna.
Metod:	Uppsatsen är uppbyggd på en kvalitativ och explorativ metod för insamlingen av empiri. Vidare används ett mer induktivt förhållningssätt till teorin.
Teori:	Studiens teori baseras på lagstiftning och litteratur som berör rättvisande bild samt koncernredovisning i enlighet med K3 respektive K2.
Empiri:	Empirin som presenteras har samlats in via semi-strukturerade djupintervjuer. Antalet personer som intervjuades uppgick till sex personer.
Slutsatser:	Studien visar att det råder osäkerhet i branschen gällande uppfattningen hur en koncernredovisning i enlighet med K2 bör upprättas. Vidare förklaras två tillvägagångssätt för de företag som frivilligt vill upprätta och offentliggöra en koncernredovisning. Med detta uppstår dilemman kopplade till värdering av enskilda poster, i vilket det föreligger en viss konsensus kring hur dessa bör lösas.

Abstract

Title:	Consolidated financial statements in accordance with K2 – nulla regula sine exceptione
Seminar date:	2015-06-05
Course:	FEG313, Bachelor thesis in Financial Accounting, 15 ECTS
Authors:	Martin Dahlgren and Kevin Larsson
Advisor:	Thomas Polesie
Key words:	Consolidated financial statement, K2, true and fair view, financial accounting, qualitative characteristics
Purpose:	The purpose of this essay is to examine if there is any theoretical possibility to applicate K2 when establishing and disclosure of the consolidated financial statement. Further examines whether K3 and K2 gives a true and fair view of the company by conformation of the financial statements.
Methodology:	The essay is structured on qualitative and explorative basis for the collection of the empirical data. Furthermore is a more inductive approach used for the theoretical perspective.
Theoretical perspective:	The study's theory is based on legislation and literature, which concerns true and fair view as well as consolidated financial statements in accordance with either K3 or K2.
Empirical foundation:	The empirical foundation has been conducted through semi-structured in-depth interviews. The numbers of interviews were six in the total.
Conclusions:	The study's inference is that there is uncertainty in the sector regarding how a consolidated financial statement should be established in accordance with K2. The conclusion explains two course of action for the companies that freely chose to establish and disclose a consolidated financial statement. This leads to dilemmas associated with valuation of specific records, in which there is a certain consensus regarding the solution.

Förord

Vi vill börja med att tacka vår handlare, Thomas Polesie, för värdefulla råd, vägledning och stöd under processens förlopp. Vidare vill vi tacka de respondenter som ställt upp och tagit sig tid för intervju och besvarande av frågor. Vi vill även passa på att tacka de som läst igenom vårt arbete samt opponenter som lämnat återkoppling och synpunkter.

Göteborg, juni 2015

Marin Dahlgren

Kevin Larsson

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
FAR	Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare.
IASB	International Accounting Standards Board
K2	BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiefbolag
K3	BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning
KPMG	Klynveld, Peat, Marwick & Goerdeler
PwC	Öhrlings PricewaterhouseCoopers
RR	Redovisningsrådets rekommendation
SME	Small and Medium-sized Enterprise
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters förbund
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	2
1.3 SYFTE	3
1.4 FRÅGESTÄLLNINGAR.....	3
1.5 AVGRÄNSNINGAR.....	3
1.6 CENTRALA DEFINITIONER AV BEGREPP	4
1.6.1 TILLGÅNGAR	4
1.6.2 SKULDER	4
1.6.3 EGET KAPITAL.....	4
1.6.4 INTÄKTER	4
1.6.5 KOSTNADER.....	4
1.6.6 REDOVISNINGSBARA POSTER.....	4
1.6.7 ÖVRIGA DEFINITIONER.....	5
1.6.7.1 Företag.....	5
1.6.7.2 Redovisning.....	5
1.6.7.3 Koncernredovisning.....	5
1.6 FORTSATT DISPOSITION	6
2. METOD	5
2.1 METODANSATS	7
2.1.1 KVALITATIV METOD MED INDUKTIV ANSATS	7
2.1.2 REFERENSRAM	8
2.2 INSAMLANDE AV EMPIRISKT MATERIAL	8
2.2.1 PRIMÄRDATA.....	8
2.2.3 VAL AV RESPONDENTER.....	8
2.2.4 GENOMFÖRANDE AV INTERVJUER.....	9
2.3 RELIABILITET OCH VALIDITET I KVALITATIV FORSKNING.....	9
2.3.1 RESPONDENTVALIDERING	9
2.3.2 INTERN RELIABILITET	9
2.3.3 URVAL AV RESPONDENTER OCH LITTERATUR	10
3. TEORETISK REFERENSRAM	9
3.1 SYFTET MED REDOVISNING	11
3.2 GOD REDOVISNINGSSSED.....	11
3.3 RÄTTVISANDE BILD	12
3.4 KVALITATIVA EGENSKAPER I DEN FINANSIELLA RAPPORTERINGEN	12
3.4.1 BEGRIPLIGHET	13
3.4.2 TILLFÖRLITLIGHET	13
3.4.3 RELEVANS OCH VÄSENTLIGHET.....	13
3.5 K-PROJEKTEN	14
3.5.1 STÖRRE ELLER MINDRE FÖRETAG OCH KONCERN.....	15
3.5.2 KATEGORI 3	15
3.5.3 KATEGORI 2	16
3.5.4 SKILLNADER MELLAN K-REGELVERKEN OCH TIDIGARE NORMGIVNING	16

3.6 KONCERNREDOVISNING	16
3.6.1. UPPRÄTTANDE AV KONCERNREDOVISNINGEN ENLIGT K3	17
3.6.1.1 Förvaltningsberättelsen.....	17
3.6.1.2 Koncernens balans- och resultaträkning.....	17
3.6.1.3 Rapport över förändring i eget kapital.....	17
3.6.1.4 Kassaflödesanalys	17
3.6.1.5 Noter	18
3.6.2 VÄRDERING AV ENSKILDA POSTER I K3.....	18
3.6.2.1 Uppskjuten skatt och obeskattade reserver	18
3.6.2.2 Nyttjandeperiod för maskiner	18
3.6.2.3 Garantiavsättning.....	19
3.6.2.4 Successiv vinstavräkning	19
3.6.3 UPPRÄTTANDE AV KONCERNREDOVISNING ENLIGT K2	19
3.6.3.1 Årsredovisningens delar.....	20
3.6.4 VÄRDERING AV ENSKILDA POSTER I K2.....	20
3.6.4.1 Uppskjuten skatt	20
3.6.4.2 Nyttjandeperiod för maskiner	20
3.6.4.3 Garantiavsättning.....	21
3.6.4.4 Successiv vinstavräkning	21
4. EMPIRI.....	20
4.1 RÄTTVISANDE BILD OCH K-REGELVERKEN	22
4.1.1 TRUE AND FAIR VIEW	22
4.1.2 K2 ÄR LÄTT MEN DET BLIR INTE ALLTID RÄTT	22
4.2 FRIVILLIG KONCERNREDOVISNING ENLIGT K2.....	23
4.2.1 MOTIV TILL ATT UPPRÄTTA EN FRIVILLIG KONCERNREDOVISNING	23
4.2.3 KONCERNREDOVISNING I ENLIGHET MED K2.....	24
4.2.4 OFFENTLIGGÖRANDE AV KONCERNREDOVISNING I K2	25
4.3 DILEMMAN VID KONCERNREDOVISNINGEN	25
4.3.1 OBESKATTADE RESERVER	25
4.3.2. ÖVRIGA POSTER	26
5. DISKUSSION	25
5.1 K-REGELVERKEN	27
5.1.1 K2 ÄR LÄTT MEN INTE ALLTID RÄTT	27
5.1.2 RÄTTVISANDE BILD OCH KVALITATIVA EGENSKAPER	27
5.2 FRIVILLIG KONCERNREDOVISNING ENLIGT K2	28
5.2.1 INCITAMENT TILL FRIVILLIG KONCERNREDOVISNING.....	28
5.2.2 MÖJLIGHETER FÖR UPPRÄTTANDE OCH OFFENTLIGGÖRANDE	28
5.2.3 DILEMMAN VID KONCERNREDOVISNING	29
6. SLUTSATS	28
6.1 RÄTTVISANDE BILD OCH KVALITATIVA EGENSKAPERNA	30
6.2 KONCERNREDOVISNING ENLIGT K2.....	30
6.3 FÖRSLAG FÖR VIDARE FORSKNING.....	31
LITTERATURFÖRTECKNING.....	30
BILAGOR.....	32
BILAGA 1.....	34
BILAGA 2.....	34

1. Inledning

I detta kapitel ges en övergripande bild av uppsatsen genom att först presentera bakgrunden. Detta för att introducera uppsatsens ämnesområde som sedan mynnar ut till en formulering av problemet. Därefter anges studiens syfte, frågeställningar samt de avgränsningar som gjorts för att nischas uppsatsen till det valda ämnesområdet. Avslutningsvis beskrivs uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Redovisningen utvecklas ständigt för att uppfylla det primära målet, att tillgodose intressenter med information som kan användas som underlag vid beslutsfattande. Utvecklingen beror till viss del på globaliseringen och de ökade internationella kapitalmarknaderna. Därav efterlyser fler kapitalplaceringar runt om i världen avkastning och diversifiering av risk genom att söka internationella placeringsalternativ. Detta har en koppling till utvecklingen av de internationella regelverken, inom EU benämnt IFRS, vilket har bidragit till ökad jämförbarhet mellan börsnoterade koncerner i olika länder.¹ Ett motsvarande regelverket som bland annat tillämpas i USA kallas US GAAP, vilket till skillnad från IFRS är regelbaserat snarare än principbaserat.² Denna uppdelning kan även finnas inom de svenska K-regelverken utgivna av BFN.³

I Sverige skall företag som upprättar en årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport följa ÅRL.⁴ Här förklaras vikten av att redovisningen ger en rättvisande bild genom god redovisningssed, vilket kräver att den upprättas i överensstämmelse med allmänna accepterade redovisningsprinciper.⁵ BFN är en myndighet under Finansdepartementet, vilket har det yttersta ansvaret för utvecklingen av god redovisningssed i företagets redovisning och finansiella rapporter. Detta görs delvis genom att ge ut allmänna råd, BFNAR, anpassade till olika företagstyper och storlekar.⁶

Koncernredovisning skall upprättas för moderbolag och dess dotterbolag, i vilket syftet är att redovisa koncernföretagen som ett ”koncernföretag”. Redovisningen upprättas genom att sammanräkna koncernföretagens motsvarande tillgångar, skulder, intäkter och kostnader till presentationsvalutan under samma räkenskapsår. Detta innebär således att moderbolaget vid upprättandet av koncernredovisning skall eliminera alla interna transaktioner för att få ett enhetsperspektiv.^{7 8}

¹ Edenhammar, Norberg, & Thorell, 2013, s. 11-21

² Marton, Lumsden, Lundqvist & Pettersson, 2012, s. 17

³ SRF Redovisning, 2014

⁴ 1 kap. 1§ årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

⁵ Edenhammar, Norberg & Thorell, 2013, s.16-21

⁶ Bokföringsnämnden, 2015

⁷ Marton, Lumsden, Lundqvist & Pettersson, 2012, s. 109

⁸ Strid, 2013, s. 20-23

Om koncernen klassas som en ”större koncern”⁹ skall koncernredovisningen upprättas i enlighet med ÅRL och K3. Om koncernen istället kategoriseras som en ”mindre koncern”¹⁰ är det valbart för moderbolaget att upprätta och offentliggöra en koncernredovisning. Det råder diskussion mellan branschens experter var vägledning för upprättande av koncernredovisning i enlighet med K2 skall sökas. Vägledning kan enligt somliga hämtas i ÅRL, 7 kap. 12§ medan andra anser att vägledning kan sökas i K3 för att upprätta koncernredovisningen i mindre koncerner. Detta trots att moderbolaget upprättar sin finansiella rapport enligt K2.

1.2 Problemdiskussion

Sedan några år tillbaka har BFN och Skatteverket tillsammans med näringslivs- och intresseorganisationer arbetat mot att förenkla redovisnings- och skattereglerna för mindre företag. Genom en uppdelning efter företagstyper och storlek har BFN lyckats dela in företagen i fyra kategorier, vilket förväntas följa olika regelverk, normer och allmänna råd. En förenkling av huvudregelverket leder således till att redovisningsarbetet för mindre företag simplificeras, dock på bekostnad av redovisningens kvalitet och ens sunda förnuft enligt ett flertal insatta inom ämnet.

Ingemar Cederlund, godkänd revisor och auktoriserad redovisningskonsult, menar att det finns många exempel där det är obefogat att tillämpa olika regler mellan K3 och K2. Däribland hittas skillnader i uppställningsformen av resultaträkningen, redovisning av semesterskulder och värderingsprinciper för pågående arbeten och produkter.¹¹

Moderföretag som tillhör en mindre koncern kan frivilligt upprätta en koncernredovisning. Detta främst med syfte att ge intressenterna en mer rättvisande bild av hela verksamheten från ett enhetsperspektiv. För de så kallade mindre företagen som upprättar en årsredovisning finns möjligheten att välja att tillämpa K3 eller K2. Med detta uppstår ett tolkningsspänn om det är möjligt för moderföretag i en mindre koncern, att upprätta en koncernredovisning enligt K2 eller om moderföretaget och koncernen tvingas övergå till K3.

K2 lägger sin fokus på juridiska personer och innehåller därmed inga särskilda regler för upprättande av koncernredovisning. Med detta menar Eva Törning och Peter Nilsson att BFN syftar till att moderföretag som tillhör en mindre koncern inte behöver upprätta en koncernredovisning och därmed väljer att avstå från det. Följaktligen saknas en motsvarande normgivning för de mindre moderföretag som önskar upprätta och offentliggöra en koncernredovisning frivilligt. Det uppstår då olika tolkningsmöjligheter av hur ett frivilligt upprättande och offentliggörande av en koncernredovisning kan utformas.¹²

⁹ Se förklaring i avsnitt 3.5.1

¹⁰ *ibid.*

¹¹ ”K2 eller K3 – förenkling på bekostnad av sunt förnuft?”, *Balans*, 2015:1

¹² ”Frivillig koncernredovisning enligt K2”, *Balans*, 2015:2

Om moderbolaget tillämpar K2 i sin årsredovisning finns det ingen möjlighet att hänvisa till att företaget har följt reglerna enligt K3. Detta delvis för att K3 och K2 är separata regelverk, men även för att de har olika grunder för sin tillämpning och sina tolkningar. De valmöjligheter som finns kvar för upprätta en koncernredovisning är därmed att antingen tillämpa sjunde kapitlet i ÅRL eller att tvinga moderbolaget att gå över till att tillämpa K3. För de moderföretag som väljer att fortsätta tillämpa K2 uppstår då vissa problem gällande normgivningen, då K2 inte har särskilda regler för upprättande av koncernredovisning. BFN har ännu inte tagit något beslut gällande denna fråga, utan förväntas återkomma när K-projektet är färdigställt. Med detta innebär att dessa koncerner i första hand bör söka vägledning i likande frågor i K2 och därefter övergå till ÅRL:s grundläggande redovisningsprinciper, då K2 inte innehåller några regler kring koncernredovisning. I de fallen då moderföretagen som tillhör en mindre koncern frivilligt väljer att upprätta en koncernredovisning i enlighet med K3, skall regelverket tillämpas fullständigt. För de moderföretag som bytt till K3 finns dock ett val att upprätta en koncernredovisning eller inte. Detta då K3 inte innehåller några anspråk för koncernredovisning för mindre koncerner, utan skyldigheten hänförs istället till ÅRL.¹³

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka om det är teoretiskt möjligt att applicera K2 vid upprättande och offentliggörande av koncernredovisning och i sådana fall hur det bör göras. Vidare utreds huruvida K3 respektive K2 ger en rättvisande bild av verksamheten genom utformningen av de finansiella rapporterna.

1.4 Frågeställningar

- Hur upplever verksamma inom branschen att koncernredovisning uppfyller definitionen av rättvisande bild vid tillämpning av K3 respektive K2?
- Är det möjligt att upprätta och offentliggöra en koncernredovisning med tillämpning av K2 och var bör företag i sådana fall söka vägledning?
- Vad finns det för eventuella dilemman vid upprättande av en koncernredovisning i enlighet med K2?

1.5 Avgränsningar

Det finns ett flertal faktorer som påverkar kraven på vad företaget behöver upprätta för finansiell rapport samt dess innehåll. Denna uppsats tar dock sin ansats i de moderbolag som har möjlighet att tillämpa BFN:s K2-regelverk. Vidare görs en avgränsning i att undersöka hur regelverket påverkar upprättande av den sammanfogade redovisning inom en koncern från ett enhetsperspektiv. Vid beskrivning av koncernredovisning i enlighet med K2 har fokus lagts på redovisningsprinciper som väsentligt skiljer sig från K3. I uppsatsen har dessa begränsats till obeskattade reserver, successiv vinstavräkning, nyttjandeperiod för maskiner samt garantiavsättning.

¹³ ”Frivillig koncernredovisning enligt K2”, Balans, 2015:2

1.6 Centrala definitioner av begrepp

I ÅRL benämns definitioner för respektive post gällande den finansiella ställningen samt resultatet. Här förklaras även vad det finns för redovisningsbara poster, i vilket det finns kriterier för att en post skall få redovisas i balans- respektive resultaträkningen.

1.6.1 Tillgångar

En tillgång anses vara en resurs, vilket företaget har bestämmande inflytande över. Detta förknippas inte med äganderätten, då vissa typer av leasingavtal kan innebära att företaget har bestämmande inflytande över tillgången trots att de inte besitter ägandet av den. Detta bestämmande inflytande genereras till följd av en inträffad händelse, vilket förväntas tillföra företaget direkta eller indirekta inflöden av likvida medel som ger upphov till ekonomiska fördelar i framtiden.¹⁴

31.6.2 Skulder

Skulder ses istället som en informell eller legal förpliktelse, som medför att företaget har en skyldighet att handla eller uppträda på ett visst sätt. Denna förpliktelse är liksom tillgångars bestämmande inflytande genererade till följd av en inträffad händelse, vilket med största sannolikheten kommer ge upphov till ekonomiska fördelar. Dock innebär en skuld snarare ett utflöde av likvida medel.¹⁵

1.6.3 Eget kapital

Det egna kapitalet består av företaget nettotillgångar, vilket förklaras som skillnaden mellan de redovisade tillgångarna och skulderna i balansräkningen. Är således en residualpost som utgörs av företagets egna medel.¹⁶

1.6.4 Intäkter

Företagets resultat beskrivs som differensen mellan dess intäkter och kostnader under en period. En intäkt uppstår till följd av en ökning av en tillgångs värde, en inbetalning alternativt en ökning av det egna kapitalet till följd av en minskning i skuldernas värde. Med dessa potentiella inträffade händelser medföljer en ökning av företagets ekonomiska fördelar under en period.¹⁷

1.6.5 Kostnader

Kostnader beskrivs som motsatsen till intäkter och förväntas därmed innebära en minskning av företagets ekonomiska fördelar under en period. Detta till följd av minskning i tillgångarnas värde, en utbetalning alternativt en minskning av det egna kapitalet till följd av en ökning av ökning i skuldernas värde.¹⁸

1.6.6 Redovisningsbara poster

För att en tillgång, skulder, intäkt eller kostnad skall få redovisas i balans- respektive resultaträkningen ställs vissa kriterier. För det första skall posten kunna mätas och värderas på ett tillförlitligt sätt. I vissa fall är värdet känt, medan det i andra fall måste göras rimliga uppskattningar. Posterna måste dessutom med största sannolikhet generera ekonomiska fördelar till följd av ett in- eller utflöde av resurser.¹⁹

¹⁴ 2.12 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2012:1

¹⁵ 2.13 kap. ibid.

¹⁶ 2.14 kap. ibid.

¹⁷ 2.16 kap. ibid.

¹⁸ 2.17 kap. ibid.

¹⁹ 2.18-19 kap. ibid.

1.6.7 Övriga definitioner

1.6.7.1 Företag

BFL och ÅRL definierar företag på olika sätt. BFN menar att en fysisk eller juridisk person som tillämpar det allmänna rådet benämns som företag. Det allmänna rådet skall således tillämpas av personer som är bokföringsskyldiga enligt BFL, om inget annat anges i detta allmänna råd.²⁰ ÅRL benämner istället företag som en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en koncernredovisning, årsredovisning eller delårsrapport.²¹ Vidare nyttjas båda definitionerna vid benämningen företag i uppsatsen.

1.6.7.2 Redovisning

Begreppet benämns som en synonym för de finansiella rapporter som ett företag upprättar för externt bruk vars syfte är att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning, resultat och kassaflöden. Med finansiella rapporter avses en koncernredovisning eller en årsredovisning.²² Informationen skall uppfylla de kvalitativa egenskaperna för att kunna användas som underlag för beslutsfattande för företagets intressenter.²³

1.6.7.3 Koncernredovisning

En koncern är ett sammanslag av moderföretag och dotterföretag, vilket kan uppstå genom rörelseförvärv eller egenupparbetade dotterbolag av moderföretaget.²⁴ En koncernredovisning består av ett bokslut för samtliga företag som ingår i koncernen, vilket betraktas som att de tillsammans utgör en enhet. Redovisningen upprättas genom att sammanräkna koncernföretagens motsvarande tillgångar, skulder, intäkter och kostnader till presentationsvalutan under samma räkenskapsår. Detta innebär att moderbolaget vid upprättandet av koncernredovisning skall eliminera alla interna transaktioner för att få ett enhetsperspektiv.^{25 26}

²⁰ 1 kap. 2-3 §§ Bokföringslagen (SFS 1998:1078)

²¹ 1 kap. 3 § Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

²² 3.2 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2012:1

²³ 2.8-11 kap. *ibid.*

²⁴ 1 kap. 4-5 §§ Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

²⁵ Marton, Lumsden, Petterson, Lundqvist, 2013, s. 107

²⁶ Strid, 2013, s. 20-23

1.6 Fortsatt disposition



2. Metod

Kapitlet inleds med att beskriva metodval samt bakomliggande beståndsdelar till uppsatsen. Vidare redogörs uppsatsens tillvägagångssätt för insamling av empiri och teori. Därefter presenteras respondenterna och hur processen kring intervjuerna har genomförts. Den avslutande delen av kapitlet belyser utsträckningen i vilket val av teori och empiri kan anses pålitligt och tillförlitlig.

2.1 Metodansats

Föreliggande uppsats avser att beskriva valmöjligheterna som ett moderbolag står inför vid upprättande och offentliggörande av en koncernredovisning i enlighet med K2. Med hänsyn till bakgrunden tillämpas en kvalitativ metod med en främst induktiv ansats i uppsatsen. Syftet är att utifrån litteratur och empiri framhäva skillnader vid tillämpning av de olika regelverken samt redogöra hur en potentiell koncernredovisning bör upprättas i enlighet med K2.

Vidare används en komparativ flerfallsdesign, i vilket studien jämför respondenternas tolkningar av regelverken utifrån en individualistisk analysnivå.²⁷ Detta då uppsatsen tar sin utgångspunkt i hur respektive respondent anser att en koncernredovisning bör upprättas och offentliggöras. Grunden i studien ligger således inte i att undersöka hur företag har offentliggjort en koncernredovisning i enlighet med K2, utan snarare hur moderbolaget teoretiskt bör upprätta en koncernredovisning.

2.1.1 Kvalitativ metod med induktiv ansats

Problemställning är utgångspunkten i valet av metod för uppsatsen. Denna formulering bedöms vara explorativ, i vilket ett fåtal undersökningsenheter som blir objekt för djupare undersökning har använts. Följaktligen anses studien tillämpa en kvalitativ metod, då forskningsstrategin syftar till att diskutera respondenternas ståndpunkter. Således ligger tyngdpunkten på ord snarare än kvantitet.²⁸

Då uppsatsen behandlar regelverk som inte är lagstadgade, består befintlig teori av regelverk samt anknuten litteratur om K-regelverken. Med anledningen till denna förutsättning har en främst induktiv ansats i uppsatsen valts. Induktiv ansats är ett synsätt på relationen mellan teori och forskningspraxis, där teori skapas med utgångspunkt från praktiken.²⁹

²⁷ Bryman & Bell, 2013, s. 89-95

²⁸ ibid. s. 390

²⁹ ibid. s. 36

2.1.2 Referensram

Uppsatsens teoretiska referensram bygger på vad som anses vara väsentlig för läsarens förståelse. Detta för att ge läsaren en djupare insikt för att vidare kunna ta del av studiens diskussion och slutsats. Huvudsakligen består referensramen av hur dagens normgivande regelverk ser ut för redovisning samt hur koncernredovisning upprättas enligt K3 och K2. Grundläggande redovisningsprinciper för K-regelverken innefattas även för uppsatsens ökade förståelse och helhet. Referensramen innehåller också sekundär data i form av facklitteratur och artiklar som berör uppsatsens ämne. Insamlingen av data har skett på ett systematiskt tillvägagångssätt via elektroniska databaser. Detta för skapa en vetenskaplig och transparent process, fritt från enskilda författares åsikter. De primära nyckelorden som har använts berör K-regelverken och koncernredovisning.³⁰

2.2 Insamlande av empiriskt material

2.2.1 Primärdata

Insamlingen av empiriskt material har skett på en primär nivå. Primärdata består av personliga intervjuer samt telefonintervjuer med sakkunniga inom uppsatsens studerade ämne. Intervjuer är betydelsefulla för studien då K-regelverken är en ny normgivning som blivit tvingade för företag. Därav är kunskapen gällande regelverken begränsad i sin utsträckning.³¹

2.2.3 Val av respondenter

Claes Eriksson	Redovisningsexpert, SRF. Telefonintervju 10 april 2015
Caisa Drefeldt	Auktoriserad revisor & redovisningsspecialist, KPMG Personlig intervju 13 april 2015
Eva Törning	Redovisningsexpert, Grant Thornton Telefonintervju 13 april 2015
Sune Edvardsson	Auktoriserad revisor & redovisningsspecialist, PwC Personlig intervju 15 april 2015
Annika Götenfelt & David Flamm	Skatterevisor, Skatteverket Personlig intervju, 24 april 2015

Claes Eriksson är anställd som redovisningsexpert på SRF med inriktning på redovisningsfrågor i ÅRL och BFL. Claes var även verksam på BFN:s kansli när K-regelverken tog fram, främst K2. Innan dess arbetade Claes på Deloitte i 17 år.

³⁰ Bryman & Bell, 2013, s. 114-115

³¹ Bilaga 1 & Bilaga 2

Caisa Drefeldt arbetar som redovisningsspecialist och auktoriserad revisor på KMPG i Göteborg och har gjort detta i snart 36 år. Drefeldt har även skrivit en rad böcker och artiklar som berör de nya K-regelverken och hur företag redovisar i enlighet med dessa.

Eva Törning har arbetat inom redovisningsbranschen i mer än 30 år och har sedan 1993 arbetat specifikt med redovisningsfrågor. Törning sitter även med som ledamot i FAR:s policygrupp för redovisningsfrågor. Vidare har Törning även skrivit en mängd artiklar och böcker som berör K-regelverken.

Sune Edvardsson är anställd som redovisningsspecialist och auktoriserad revisor på PwC och har gjort detta sedan 1998. Edvardsson har även varit medförfattare i böcker som berör K-regelverken som har PwC har publicerat.

Annika Götenfelt och David Flamm arbetar som skatterevisorer på Skatteverket och har båda en bakgrund inom redovisning och revision från revisionsbyråer. De håller tillsammans i utbildningar inom K-regelverken för Skatteverkets medarbetare i Västra regionen.

2.2.4 Genomförande av intervjuer

Intervjuerna med respondenterna genomfördes med ett semi-strukturerat tillvägagångssätt. Dess flexibla struktur möjliggjorde att respondenterna kunde bidra med nya synvinklar av uppsatsens problemformulering samtidigt som grundfrågeställningen besvarades.³² Denna struktur valdes då eventuell offentliggörande av koncernredovisning i enlighet med K2 är ett brett ämne med många olika svårigheter. Det var därför av intresse att se vilka svårigheter eller problem som experter inom branschen valde att belysa. Intervjuerna med Caisa Drefeldt, Sune Edvardsson, Annika Götenfelt och David Flamm genomfördes på respektive respondents kontor och intervjuerna med Claes Eriksson och Eva Törning per telefon.

2.3 Reliabilitet och validitet i kvalitativ forskning

2.3.1 Respondentvalidering

För att försäkra om att uppsatsen förmedlar respondenternas erfarenheter och uppfattningar så genomfördes respondentvalidering. Med detta innebär att resultatet från uppsatsen förmedlas till respondenterna. Syftet med valideringen är att öka tillförlitligheten genom att få en bekräftelse på att resultatet som presenterats har förmedlats på ett korrekt sätt.³³

2.3.2 Intern reliabilitet

För att undvika personliga uppfattningar och tolkningar av lagtext och empirisk insamlad data, har all presenterad information bearbetats av uppsatsen båda författare. Detta för att öka den interna reliabiliteten som kan ifrågasättas då studien författas av ett forskningslag med fler än en författare.³⁴

³² Bryman & Bell, 2013, s. 476

³³ ibid. s. 402

³⁴ ibid. s. 401

2.3.3 Urval av respondenter och litteratur

Urvalet av respondenter har grundats i att skapa en så bred och objektiv uppfattning om ämnet som möjligt. För att eliminera eventuella åsikter enskilda organisationer framför, har respondenter valts från olika företag. Då några respondenter har varit med i utformningen av K-projektet, är det viktigt att beakta att en viss subjektivitet råder. Dessa faktorer har tagits i beaktning vid framställandet av uppsatsens diskussion och slutsats.

För att minska utrymmet för tolkningar har den teoretiska referensramen främst grundats på regelverken och dess kommentarer. Dock har annan litteratur används när regelverken ansetts bristfälliga. Då regelverken befinner sig i ett initialt stadium finns fortfarande ett utrymme för komplettering. Eventuell komplettering i framtiden kan förändra uppfattning gällande koncernredovisningen i enlighet med K2. Detta bör tas i åtanke vid tillämpning av studiens slutsats.

3. Teoretisk referensram

Kapitlet presenterar syftet med dagens redovisning och framstående grundpelare i svensk redovisning. Därefter belyses de kvalitativa egenskaperna i vilket de finansiella rapporterna skall upprättas enligt. Kapitlet avslutas med att kort beskriva K3 och K2 samt hur en koncernredovisning kan upprättas i enlighet med BFNAR.

3.1 Syftet med redovisning

Redovisningens finansiella rapporter såsom årsredovisningar riktar sig till företagets externa intressenter och deras behov av information. Utan dessa intressenter skulle behovet för årsredovisningar inte finnas. Alla aktiebolag i Sverige, oavsett storlek, måste offentliggöra årsredovisningen genom att skicka den till Bolagsverket.³⁵

I små företag utgörs intressenter främst av långgivare och myndigheter eftersom ägare och företagsledare ofta är samma personer. Dessa intressenters behov av information hade kunnat tillgodoses genom interna bokslut, budgetar, deklarationen samt redovisningsmaterialet som utgör deklarationens grund. Deras behov att offentliggöra sin årsredovisning kan således ifrågasättas, men kan vara praktiskt för banken som stöd om de vill granska erhållet underlag i form av budgetar eller liknande.³⁶

Allt eftersom att företagets storlek växer så ökar även antalet externa intressenter. I och med företagets tillväxt ökar även behovet av en offentlig årsredovisning, likaså behovet av informationsinnehållet i årsredovisningen. Intressenterna använder årsredovisningen delvis för att få information om företagets resultat, kassaflöde och ekonomiska ställning. Till exempel kan leverantörer vilja säkerställa att företaget är tillräckligt lönsamma för att kunna betala för varorna. Ett annat exempel är att banker vill veta att företaget kan skapa ett tillräckligt stort överskott i verksamheten för att kunna amortera på lånen. Det är från denna utgångspunkt som ÅRL ställer krav på information om resultat, kassaflöde och ställning i årsredovisningen.³⁷

3.2 God redovisningssed

*”Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed”.*³⁸ Detta är en rättslig standard i lagstiftning, i vilket grunden anges i lag men en påfallande del av det materiella innehållet bestäms av kompletterande normgivning. I den rättsliga standarden finns inte svar på specifika redovisningsfrågor som snarare återfinns i den kompletterande normgivningen. Därför utgör den kompletterande normgivningen grunden för förståelsen för vad god redovisningssed innebär.³⁹

³⁵ Edenhammar, Norberg, & Thorell, 2013, s. 16

³⁶ *ibid.*

³⁷ *ibid.* s. 19

³⁸ 2 kap. 2§ Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

³⁹ Edenhammar, Norberg, & Thorell, 2013, s. 20

Definitionen av god redovisningssed lyder: ”Med god redovisningssed avses de normer som grundas på – utöver lag och andra föreskrifter – redovisningspraxis och rekommendationer och uttalanden från vissa myndigheter och organisationer”.⁴⁰

Redovisningspraxis syftar till hur företag redovisar i praktiken. Praxis avser att det finns en viss skillnad mellan företagets tillämpade redovisningslösningar och föreslagna redovisningslösningar från redovisningsprofessionen.⁴¹ BFN har som uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagets bokföring och offentliga redovisning. De skall även verka för att regelverket är enkelt och anpassat till användarens behov.⁴²

3.3 Rättvisande bild

”Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar. Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not”.⁴³

Begreppet är hämtat från engelsk rätt, true and fair view, och har länge använts i engelska årsredovisningar. För att en årsredovisning skall anses uppvisa en rättvisande bild så krävs att den upprättats i överensstämmelse med allmänt accepterade redovisningsprinciper. Vad som anses vara rättvisande bild kan även bero på användaren av årsredovisningen.⁴⁴

Det är följaktligen inte tillfredsställande att skälen för avvikelse lämnas i en annan handling. Informationen får därför inte flyttas från noterna till förvaltningsberättelsen då förvaltningsberättelsen är ett separat dokument som inte är en del av denna helhet. Kravet på rättvisande bild ger företag möjlighet att justera redovisningen. Detta innebär att lagstiftaren har gett företag tillfälle att frånga rekommendationer och allmänna råd från normgivande organ eller i allmänt tillämpad praxis. Företag får däremot aldrig avvika från det som uttrycks i lagtext.⁴⁵ Företag som redovisar i enlighet med K2 anses per definition uppfylla ÅRL krav på god redovisningssed och rättvisande bild.⁴⁶

3.4 Kvalitativa egenskaper i den finansiella rapporteringen

Enligt både föreställningsramen utgiven av IASB gällande utformningen av finansiella rapporter samt ÅRL finns specifikationer kring hur upprättningen av finansiella rapporter skall se ut. BFN ställer upp vissa kvalitativa egenskaper, i vilket informationen i den finansiella rapporten skall uppfylla. Här klargörs att informationen skall vara begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig.⁴⁷ K2 förutsätter att läsaren har god förståelse för regelverket och därmed finns inget avsnitt om de kvalitativa egenskaperna. Detta skapar en kraftig förenkling för upprättaren av årsredovisningen.⁴⁸

⁴⁰ Prop 2006/7:65, s. 205

⁴¹ Artsberg, 2005, s. 20

⁴² Årsredovisning 2014, BFN, 2015, s. 3

⁴³ 2 kap. 3§ Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

⁴⁴ Edenhammar, Norberg, & Thorell, 2013, s. 20-21

⁴⁵ Drefeldt & Törning, 2013, s. 69-70

⁴⁶ 3.2 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2008:1

⁴⁷ 2.8-11 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2012:1

⁴⁸ Drefeldt & Törning, 2013, s. 60

3.4.1 Begriplighet

”Informationen i den finansiella rapporten ska vara begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig”.

Informationen i skall vara begriplig för att intressenter med viss förståelse för redovisning. De finansiella rapporterna är därmed inte tillämpade till för alla. Detta för att relevant information inte får exkluderas på grund av att vissa användare inte kan tolka den.⁴⁹

3.4.2 Tillförlitlighet

”Informationen i en finansiell rapport är tillförlitlig om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel”.

Med neutral avses att urvalet eller framträdandet av informationen inte påverkar underlaget för beslutsfattande och värderingar i syfte att uppnå ett redan tidigare bestämt resultat eller annat mål, det vill säga att den inte får vara vinklad. Läsaren skall kunna förlita sig på att informationen som framställts återspeglar verksamheten på ett korrekt sätt samt att den är aktuell. För att informationen som presenteras skall kunna användas som ett relevant beslutsunderlag anses tidsaspekten som en viktig faktor. Om utgivningen av de finansiella rapporterna dröjer kan de förlora sin relevans samtidigt som tillförlitligheten ökar vid en mer noggrann värdering, vilket är tidskrävande.⁵⁰

3.4.3 Relevans och väsentlighet

”Informationen i en finansiell rapport är relevant när den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar. Informationen i en finansiell rapport är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen.”

Användarna skall med hjälp av den finansiella rapporten kunna göra en prognos för framtiden utifrån historiska händelser, framtida mål och antaganden, men även för att kunna bedöma hur företaget har presterat.⁵¹

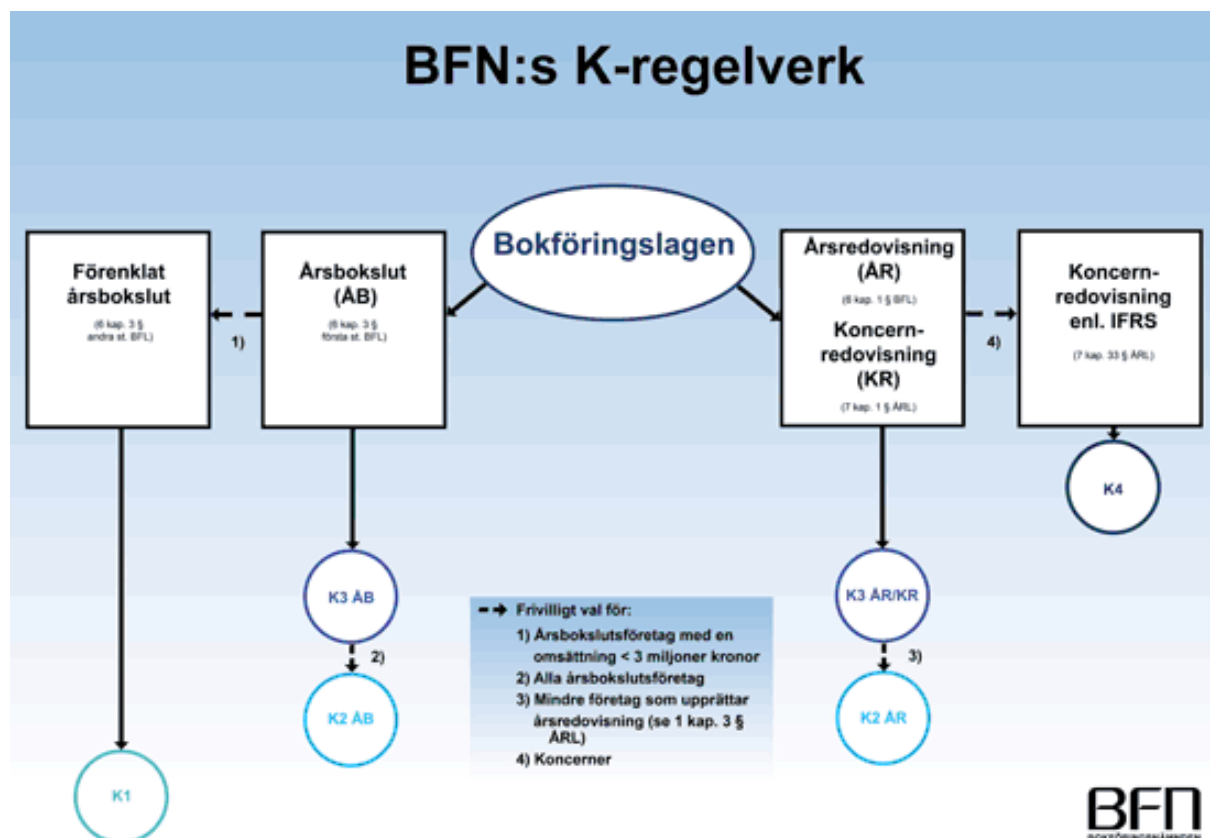
⁴⁹ 2.8 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2012:1

⁵⁰ 2.9 kap. ibid.

⁵¹ 2.10-11 kap. ibid.

3.5 K-projekten

Bokföringsnämnden har sedan 2004 arbetat med att utveckla allmänna råd anpassat för olika företagstyper och storlekar, enligt BFN benämnt som fyra kategorier, K1 till K4, förväntas följa olika regelverk, normer och allmänna råd.⁵²



Källa: Bokföringsnämnden, 2015

Utgångspunkten i K-projekten är hur den löpande bokföringen skall avslutas enligt reglerna återfunna i BFL. Enligt BFL kan ett företag antingen vara skyldig eller i vissa fall ha möjlighet att avsluta bokföringen mot ett förenklat årsbokslut, årsbokslut, årsredovisning eller en koncernredovisning. Regelverket för vad BFN benämner K3 är huvudregelverket när en årsredovisning eller ett årsbokslut upprättas. Alla företag som upprättar ett årsbokslut har dock möjlighet att upprätta sina finansiella rapporter i enlighet med K2-regelverket. För företag som upprättar en årsredovisning får de företag som enligt ÅRL definieras som ett mindre företag frivilligt tillämpa K2 enligt bilden ovan.⁵³

⁵² Bokföringsnämnden, 2015

⁵³ ibid.

3.5.1 Större eller mindre företag och koncern

Begreppet större företag och koncerner anges enligt ÅRL vara ett företag som uppfyller något av följande:

- Ett företag eller koncern som har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES, det vill säga börsnoterade verksamheter.^{54 55}
- Företag eller koncerner som uppfyller mer än en av nedanstående krav:
 1. Medelantalet anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 2. Redovisade balansomslutningen (summan av alla tillgångar) har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 3. Redovisade nettoomsättningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.⁵⁶

En mindre koncern eller företag definieras enligt ÅRL som ett företag eller koncern som inte uppfyller ovanstående villkor för att karakteriseras som större.⁵⁷

3.5.2 Kategori 3

K3-regelverket är huvudregelverket för redovisning av svenska företag som tillämpar ÅRL. Detta gäller dock inte för de koncerner som tillämpar IFRS, vilket innefattar koncerner som är börsnoterade eller de som frivilligt valt att tillämpa IFRS.⁵⁸ Kapitlen i K3 följer den indelning som ställs upp i IFRS för SMEs, men anses än vara ett självständigt regelverk.⁵⁹ K3 anses vidare vara ett principbaserat regelverk, vilket gör att oreglerade frågeställningar i stort sätt alltid kan lösas utifrån liknande och relaterade transaktioner, förhållanden och händelser. Om vägledning inte går att hämta på så sätt, kan företaget alternativt använda definitioner, värderingar och kriterier för redovisning av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader enligt K3:s andra kapitel. Vid tillämpning av detta råd gäller även att informationen i de finansiella rapporterna skall uppfylla de kvalitativa egenskaperna: begriplighet, tillförlitlighet, relevans och väsentlighet.⁶⁰

⁵⁴ Finansinspektionens redovisningstillsyn, 2014

⁵⁵ 1 kap. 3§ Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

⁵⁶ *ibid.*

⁵⁷ *ibid.*

⁵⁸ 1.3 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2012:1

⁵⁹ Inledning, *ibid.*

⁶⁰ 1.5 kap. *ibid.*

3.5.3 Kategori 2

Detta regelverk får endast tillämpas av vad ÅRL karakteriserar som ett mindre företag. Vidare får ett moderbolag i en större koncern inte tillämpa detta allmänna råd.⁶¹ Regelverket kännetecknas av att vara ett förenklingsregelverk till huvudregelverket, i vilket BFN bland annat ger färre valmöjligheter och tilläggsupplysningar samt schablonregler med tydliga gränser och regler som ligger nära skattelagstiftningen.⁶² En annan viktig förutsättning i regelverket är försiktighetsprincipen, vilket bland annat bygger sin värdering på anskaffningsvärdet. Detta trots att värdering till verkligt värde i vissa fall är tillåtet enligt ÅRL. BFN har även infört vissa väsentlighetsregler i K2, i vilket gränsvärden för avsättningar och nedskrivningar har gjorts. Det är enligt regelverket inte heller tillåtet att aktivera utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar.⁶³

3.5.4 Skillnader mellan K-regelverken och tidigare normgivning

Innan K-regelverken skapades så var RR och BFNAR normgivande. Båda utgick ifrån IFRS där RR var en översättning av IFRS medan BFNAR anpassades för icke-noterade företag. RR hade därmed en kompletterande roll till de allmänna råden utgiven av BFN.⁶⁴

Nuvarande normgivning i och med K-regelverken är utformad på ett annorlunda sätt. K3 och K2 har sin grund i ÅRL som reglerar årsredovisningen. Både regelverken kompletterar ÅRL eftersom denna inte är fullständig. K3 och K2 är dock, till skillnad från RR och BFNAR, helt skilda regelverk även om de delar grunden i ÅRL.⁶⁵

3.6 Koncernredovisning

Koncernredovisningen är inte något som alla moderföretag är skyldiga att upprätta. ÅRL beskriver att bland annat moderföretag i en mindre koncern inte underkastas denna skyldighet.⁶⁶ I de fallen en koncernredovisning upprättas, skall samma värderingsregler och principer av balansräkningens poster som moderbolaget använder i sin redovisning tillämpas. Det är således moderbolaget som styr valet av koncernredovisningens värderingsprinciper. Dock får olika principer för värdering användas om det finns särskilda skäl och bör då återges i den finansiella rapportens noter.⁶⁷

⁶¹ 1.1 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2008:1

⁶² Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2012, s. 25

⁶³ Inledningen, Bokföringsnämndens allmänna råd 2008:1

⁶⁴ Törning, Hur förhåller sig K3 och K2 till varandra, 2013

⁶⁵ ibid.

⁶⁶ 7 kap. 1-3 §§ Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

⁶⁷ 7 kap. 12 § ibid.

3.6.1. Upprättande av koncernredovisningen enligt K3

Koncernredovisning skall uppvisa koncernföretagen som en enhet och bestå av följande delar i följande ordning:^{68 69}

- Förvaltningsberättelse
- Koncernresultaträkning
- Koncernbalansräkning
- Rapport över förändring i eget kapital
- Kassaflödesanalys
- Noter

3.6.1.1 Förvaltningsberättelsen

Förvaltningsberättelsen skall ge en översikt över företagens utveckling samt viktiga förhållande och väsentliga företeelser beträffande dess verksamhet. Vidare skall förvaltningsberättelsen enligt BFL lämna jämförande information när det behövs för att förstå den finansiella rapporten.⁷⁰

3.6.1.2 Koncernens balans- och resultaträkning

I rapporten för balansräkningen sammanställs koncernens tillgångar, skulder och eget kapital. Ett moderbolag skall i koncernens balansräkning dela upp det egna kapitalet som åtminstone aktiekapital, övrigt tillskjutet kapital samt annat eget kapital inklusive årets resultat. Andelen av det egna kapitalet som består av obeskattade reserver skall i koncernbalansräkningen redovisas som en del av den sistnämnda posten.⁷¹ I koncernresultaträkningen samordnas istället koncernens intäkter och kostnader.⁷²

3.6.1.3 Rapport över förändring i eget kapital

I denna rapport ges specifikationer kring förändringar i varje post gällande koncernens egna kapital. Företaget kan antingen välja att presentera förändringen av eget kapital i en egen rapport efter koncernbalansräkningen, alternativt i not.⁷³

3.6.1.4 Kassaflödesanalys

Kassaflödesanalysen omfattar upplysningar om in- och utflöden av koncernens likvida medel under räkenskapsåret. Dessa förändringar fördelas till den löpande verksamheten, investeringsverksamheten samt den finansiella verksamheten.⁷⁴

⁶⁸ 7 kap. 4§ Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

⁶⁹ 3.3 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2012:1

⁷⁰ 3.5-7 kap. ibid.

⁷¹ 4 kap. ibid.

⁷² 5 kap. ibid.

⁷³ 6.1-3 kap. ibid.

⁷⁴ 7.2-3 kap. ibid.

3.6.1.5 Noter

Till sist lämnas noter som ger uppgifter om koncernens valda redovisningsprinciper och värderingsprinciper, uppskattningar och bedömningar, tilläggsupplysningar samt övriga upplysningar. Upplysningar skall lämnas i de fall då det bedöms vara av väsentligt påverkan på de redovisade beloppen i den finansiella rapporten. Vidare skall uppgifter lämnas om osäkerhet råder gällande uppskattningarna.⁷⁵ För företag som ingår i en koncern skall storleken på de orealiserade internvinsterna uppges i denna rapport.⁷⁶

3.6.2 Värdering av enskilda poster i K3

3.6.2.1 Uppskjuten skatt och obeskattade reserver

Obeskattade reserver eller bokslutsdispositioner får inte redovisas i koncernens balansräkning respektive resultaträkning enligt K3. Utgångspunkten i K3 är att alla temporära skillnader mellan skattemässiga och redovisningsmässiga värden ger upphov till uppskjuten skatt eller fordran i redovisningen. Obeskattade reserver utgör temporära skillnader och därav måste posten omvandlas till uppskjutna skatteskulder vid upprättande av koncernredovisning.⁷⁷

Moderbolaget skall vid upprättandet av koncernredovisningen redovisa det egna kapitalet i åtminstone posterna "Aktiekapital", "Övrigt tillskjutet kapital" samt "Annat eget kapital inklusive årets resultat".⁷⁸ Vidare skall andelen av det egna kapitalet som består av obeskattade reserver redovisas som en del av posten "Annat eget kapital inklusive årets resultat".⁷⁹

3.6.2.2 Nyttjandeperiod för maskiner

Nyttjandeperioden för en tillgång skall antingen betraktas som den period under vilket tillgången förväntas vara disponibel för nyttjaren eller det antal producerade enheter som förväntas bli tillverkade med tillgången av ett företag.⁸⁰ Den valda nyttjandeperioden skall avspegla livslängden av den materiella anläggningstillgången, i vilket den ger framtida ekonomiska fördelar.⁸¹ Nyttjandeperioden omprövas om det finns tecken på förändring jämfört med uppskattningen som gjordes vid föregående balansdag.⁸² Bedöms en tillgång ha komponenter i vilket det råder en väsentlig skillnad i nyttjandeperioden, skall tillgångens anskaffningsvärde och nyttjandeperiod fördelas separat mellan dessa.⁸³

⁷⁵ 8.1-5 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2012:1

⁷⁶ 8.20 kap. ibid.

⁷⁷ Strid, Koncernredovisning enligt K3, 2013, s. 25

⁷⁸ 4.9 kap. Bokföringslagens allmänna råd 2012:1

⁷⁹ 4.12 ibid.

⁸⁰ 17.16 ibid.

⁸¹ 17.20 ibid.

⁸² 17.17 ibid.

⁸³ 17.4 ibid.

3.6.2.3 Garantiavsättning

En avsättning skall värderas till företagets bästa uppskattning av det belopp som krävs för att justera åtagandet på balansdagen. Med bästa uppskattning anses det belopp som företaget rationellt sätt skulle betala för att justera åtagandet, alternativt betala för att överföra avsättningen till en tredje part. Uppskattningen görs vid första redovisningstillfället och skall redovisas till nuvärdet av de framtida betalningarna, om när i tiden betalningen sker är av betydelse för uppskattningen. Vid redovisning av garantiavsättningar till följd av tillverkningsfel, skall företaget avsätta ett belopp som är proportionerligt med den andel som uppskattas vara bristfälliga.⁸⁴

3.6.2.4 Successiv vinstavräkning

Intäkter från pågående arbeten för annans räkning kan antingen värderas på löpande räkning eller till fast pris. Med uppdrag på löpande räkning avses uppdrag i vilket ersättningen redovisas som intäkt i takt med förbrukningen eller leveransen av material. Med detta avses att det inte är faktureringsstidpunkten styr intäktsredovisningen.⁸⁵ Vid uppdrag till fast pris skall inkomsten och utgifterna hänförliga till uppdraget snarare redovisas som intäkt respektive kostnad med färdigställandegraden på balansdagen som utgångspunkt. Uppskattningen av det ekonomiska utfallet skall värderas på ett tillförlitligt sätt och omfatta punkterna som beskrivs i K3.⁸⁶

3.6.3 Upprättande av koncernredovisning enligt K2

Till skillnad från K3 lägger K2 sin fokus på juridiska personer och innehåller därmed inga särskilda regler för upprättande av koncernredovisning. Ett företag som är ett moderbolag i en större koncern får inte tillämpa K2.⁸⁷ Om moderbolaget tillämpar K2 i sin årsredovisning finns det ingen möjlighet att hämta vägledning från K3.⁸⁸ Företagen bör snarare söka vägledning i liknande frågor i K2 och därefter övergå till årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper, då K2 inte innehåller några regler kring koncernredovisning.⁸⁹ Koncernredovisningen skall dock upprättas i enlighet med moderbolagets valda värderingsregler och principer.⁹⁰ I de fall ett moderbolag frivilligt väljer att upprätta en koncernredovisning skall en fullständig redogörelse för vilka principer vägledning söktes vid koncernkonsolidering. ÅRL:s regler om koncernredovisning måste då följas.⁹¹

⁸⁴ 21.9 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2012:1

⁸⁵ 23.17 kap. ibid.

⁸⁶ 23.18-20 kap. ibid.

⁸⁷ 1.1-2 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2008:1

⁸⁸ Plenum 2012:10 BFN

⁸⁹ 1.6 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2008:1

⁹⁰ 7 kap. 12§ Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

⁹¹ Kommentarer till 20.1 kap., Bokföringsnämndens allmänna råd 2008:1

3.6.3.1 Årsredovisningens delar

Årsredovisningen skall föreställas med följande delar.⁹²

- Förvaltningsberättelse
- Resultaträkning
- Balansräkning
- Noter

Förvaltningsberättelsen skall enligt K2 presentera de förhållanden som är betydelsefulla för uppskattningen av progressen av företagets verksamhet, ställning och resultat.⁹³

Resultaträkningen och balansräkningen redovisar rörelsens intäkter och kostnader respektive tillgångar, skulder och eget kapital. Slutligen ger noterna uppgifter om företagets valda redovisningsprinciper samt upplysningar till resultat- och balansräkningen.⁹⁴ Företag som tillämpar K2 behöver inte ge ut fler tilläggsupplysningar än de som begärs enligt ÅRL. Ytterligare upplysningar kan företaget välja att lämna ut frivilligt för att ge intressenterna en tydligare bild av verksamheten.⁹⁵

Enligt K2 finns strikta uppställningsformer med rubriker, underrubriker, summeringsrad och andra poster som respektive avsnitt måste upprättas i enlighet med. Ett företag som tillämpar detta råd får inte lägga till eller ta bort en rubrik, underrubrik, summeringsrad eller andra poster såvida det inte finns något att hänföra till denna.⁹⁶

3.6.4 Värdering av enskilda poster i K2

3.6.4.1 Uppskjuten skatt

Ett företag får enligt detta råd inte redovisa en långfristig fordran som företräder en reduktion av framtida skatter, det vill säga en uppskjuten skattefordran.⁹⁷ Vidare får företag inte heller ta upp en uppskjuten skatt som en avsättning enligt detta råd.⁹⁸

3.6.4.2 Nyttjandeperiod för maskiner

Enligt K2 får nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar fastställas till fem år.⁹⁹ Maskiner med en nyttjandeperiod med högst fem år skall skrivas ned om det uppenbart behövs. För maskiner med en nyttjandeperiod som bedöms vara längre skall dessa skrivas ned om tillgångens nytta har minskat ansevärt som en påföljd av en inträffad företeelse. Dessutom måste tillgångens nytta inte antas bli återställt senast två år efter det att indikationen för nedskrivningen inträffade vid detta fall.¹⁰⁰

⁹² 3.1 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2008:1

⁹³ 5.1 kap. ibid.

⁹⁴ 19.1 kap. ibid.

⁹⁵ ”En snabbguide i K2”, KPMG, 2014

⁹⁶ 3.3 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2008:1

⁹⁷ 13.3 kap. ibid.

⁹⁸ 16.4 kap. ibid.

⁹⁹ 10.23 kap. ibid.

¹⁰⁰ 10.31-32 kap. ibid.

3.6.4.3 Garantiavsättning

Garantiåtaganden skall uppskattas på ett välgrundat sätt, vilket kan göras genom att avsättningen beräknas baserat på tidigare års konstaterade utgifter för likartad typ av åtagande. Alternativt kan avsättningen beräknas enligt inkomstskattelagen (1999:1229). En garantiavsättning skall även den göras med en välgrundad uppskattning, i vilket avsättningen skall uppskattas grundat på innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler.¹⁰¹

3.6.4.4 Successiv vinstavräkning

Uppdrag på löpande räkning eller till fast pris får antingen redovisas i enlighet med huvudregeln eller alternativregeln. Med huvudregeln skall inkomsten för ett pågående uppdrag redovisas som en intäkt löpande under tiden arbetet utförs och material levereras eller förbrukas. Enligt alternativregeln skall intäkten istället redovisas i samband med att företaget fakturerar för det utförda arbete och det levererade eller förbrukade materialet. Ett företag som tillämpar alternativregeln får byta till huvudregeln om det finns särskilda skäl.¹⁰²

¹⁰¹ 16.7 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd 2008:1

¹⁰² 6.11-13 kap. ibid.

4. Empiri

Kapitlet beskriver respondenternas ställningstagande kring uppsatsens frågeställning. Inledningsvis åskådliggörs hur rättvisande bild tolkas i K3 respektive K2 enligt lag samt åsikter kring om förenklingsregelverket ger tillräcklig information om företaget. Därpå diskuteras motiv till frivillig koncernredovisning och hur denna finansiella rapport bör upprättas och offentliggöras. Avslutningsvis berörs problematiken med vissa enskilda poster som uppstår vid upprättandet av koncernredovisning i enlighet med K2.

4.1 Rättvisande bild och K-regelverken

4.1.1 True and fair view

Vad som enligt redovisningen benämns ”true and fair view” tolkas och problematiseras av respondenterna på olika sätt. Eva Törning menar att Sverige har en egen definition på rättvisande bild, vilket inte härstammar från engelskans begrepp ”true and fair view”. Redovisningen har en presumtion som menar att företag ger en rättvisande bild så länge de följer lagen och normerna som föreligger. Vidare förklarar Törning att BFN har gått ett steg längre vid utformandet av förenklingsregelverket, där de direkt syftar till att en rättvisande bild föreligger om företag följer K2. Båda regelverken ger en rättvisande bild, men på två olika tillvägagångssätt. Claes Eriksson tolkar snarare begreppet rättvisande bild som ”true and fair view”. Samtidigt menar Eriksson att Sverige har tolkat rättvisande bild som att uppfylls om företaget följer de lagar och regler som föreligger. Vidare problematiserar Eriksson att begreppets innebörd kan utanför lagarnas förklaring skilja sig beroende på vilket perspektiv intressenten tar ståndpunkt från. En finansiell rapport som i vissa avseenden är svårbegriplig, kan då bestrida intressentens begreppsförklaring. Denna problematisering är något som även Annika Götenfelt och David Flamm tangerar. De säger att ett mindre företag som valt att tillämpa K2 vid upprättandet av sin finansiella rapport därmed uppfyller kraven på rättvisande bild men att K3 kan ge en mer rättvisande bild för vissa typer av mindre företag. Detta exemplifieras genom skillnaden mellan avskrivningsmetod, i vilket K3 tillämpar en särredovisning av komponenter och möjligheten/kravet att aktivera bland annat indirekta tillverkningskostnader och kostnader för utveckling.

4.1.2 K2 är lätt men det blir inte alltid rätt

Sune Edvardsson inleder diskussionen kring K2 genom att klargöra att det är ett lättnadsregelverk där tanken är att det skall vara lätt men att det alltid inte blir rätt. K2 är inte helt perfekt, men anses enligt Edvardsson ge en tillräckligt bra redovisning för mindre företag med få intressenter. Edvardsson menar dock att gränsen för att beräknas som ett större företag eller koncern är lite väl högt satt, då de företag som ligger på gränsen fortfarande är väldigt stora. Vidare tolkar Edvardsson att BFN rekommenderar att företag istället bör tillämpa K3 i de fallen företagen vill ge ytterligare information i sina finansiella rapporter. Detta på grund av att BFN vill hålla K2 på en så enkelt nivå som möjligt.

Den svenska redovisningen har i och med K-regelverken gått åt två olika håll, förklarar Törning. Vidare utvecklas att K2, per definition, uppfyller rättvisande bild likt den spanska redovisningen. Tidigare har Sverige använt sig av ett större regelverk och ett mindre regelverk som bygger på samma principer och normer. Detta har BFN nu gått ifrån, för att istället ha två regelverk som är helt skilda från varandra. Caisa Drefeldt belyser även detta genom att klarlägga att K2 inte är någon förenkling av K3. Törning förklarar vidare att både K3 och K2 utgår från ÅRL, men att K2 endast normerar kapitel 1-5 till skillnad från K3 som normerar hela lagen.

Både Eriksson och Törning utvecklar resonemanget kring att redovisningen per definition ger en rättvisande bild vid tillämpning av K2. De menar att en tänkbar koncernredovisning inte kan räknas med i den rättvisande bildens omfattning, då BFN inte nämner att företag kan upprätta en koncernredovisning med stöd av de förenklingsregler som finns i K2.

4.2 Frivillig koncernredovisning enligt K2

Tidigare har många moderföretag som enligt ÅRL klassificeras som ett mindre företag eller som ingår i en mindre koncern, frivilligt valt att upprätta och offentliggöra en koncernredovisning. Detta för att ge företagets intressenter en bättre bild av koncernen från ett enhetsperspektiv snarare än varje enskilt koncernföretag för sig. Vidare förklarar Törning i sin artikel tillsammans med Peter Nilsson samt under intervjun att dagens krav att välja mellan K3 och K2 har utvecklat frågor kring om det är möjligt att upprätta en koncernredovisning i de fallen då moderbolaget tillämpar K2 eller om de tvingas att övergå till K3. För tillfället saknas helt kompletterande lagstiftning och normgivning i enlighet med K2 för de mindre moderföretag som av fri vilja vill upprätta och offentliggöra en koncernredovisning. Detta då BFN har agerat efter att de företag som inte tvingas upprätta en koncernredovisning inte heller gör det frivilligt, enligt Törning.

4.2.1 Motiv till att upprätta en frivillig koncernredovisning

Anledningen till att vissa mindre moderföretag vill upprätta och offentliggöra en koncernredovisning frivilligt är för att ge företagets externa intressenter en bättre bild av verksamheten som helhet. Respondenterna belyser olika intressenter som särskilt skulle vara intresserade av en koncernredovisning utöver de enskilda koncernföretagens årsredovisningar. Törning menar att det främst är ägarna som är intresserade av en koncernredovisning, men även kunder och leverantörer för att bland annat bedöma företagets överlevnadsförmåga. Vidare förklaras att det säkert finns lika många orsaker att upprätta en koncernredovisning som det finns koncerner. Följaktligen beskrivs att företag inte är särskilt styrda av om det är frivilligt eller tvingande enligt lag, utan att större fokus läggs på nyttoaspekten.

Drefeldt exemplifierar styrelsen och bankerna som de främsta intressenterna för separata koncernredovisningar. Dock föreslås interna rapporter och styrdokument för internt bruk av styrelsen, vilket även kan vara nödvändigt vid en eventuell framtida fusion för att underlätta förvärvsanalysen. Vidare beskrivs att inofficiella finansiella rapporter skulle vara mer passande för bankernas behov. Inofficiella rapporter till bankerna är något som även Eriksson och Edvardsson belyser vid frågan om upprättade av koncernredovisning. Denna rapport skall då upprättas enligt vad som anses vara formellt korrekt enligt lagstiftningen. Edvardsson förklarar dock att koncernredovisningens realitet kan ifrågasättas, då den inte är offentliggjord genom attestering av revisor.

Skatteverkets respondenter har inte framfört några synpunkter vad gäller att frivilligt upprätta och offentliggöra en koncernredovisning. Detta eftersom beskattning sker av juridisk person och inte utifrån koncernredovisningen. Götenfelt och Flamm instämmer i att det även är tänkbart att det finns vissa skattemässiga skäl till att välja ett regelverk framför ett annat. Vidare förtydligas att företag genom tillämpning av K2 indirekt kan få ett minskat resultat till följd av att de i många fall skall kostnadsföra utgifter direkt. Detta till skillnad från K3 där företagen istället får/ska aktivera utgiften som en tillgång i balansräkningen, vilket i sin tur medför en lägre kostnad och ett ökat resultat för räkenskapsåret. Ett högre resultat medför därmed en ökad beskattning.

4.2.3 Koncernredovisning i enlighet med K2

Eriksson anser att det är teoretiskt möjligt att upprätta och offentliggöra en koncernredovisning i enlighet med K2 men ställer sig tveksam till dess praktiska utförande. Vidare förklaras att koncernredovisningen i sådana fall skall upprättas, likt kassaflödesanalysen för företag i K2, i en not eftersom K2 ger möjlighet till frivilliga tilläggsupplysningar i dess årsredovisningar. Vid denna redovisningsform väljer företag, enligt Eriksson, vilket regelverk som koncernredovisningen skall upprättas enligt och beskriver detta utförligt för läsaren. I och med detta tillvägagångssätt frångår företaget K2:s originella uppställningsschema, vilket gör det möjligt att dela upp obeskattade reserver i eget kapital och uppskjuten skatteskuld. Åsikterna om att koncernredovisningen skall upprättas i en not delas även av Edvardsson. Dock förklarar Edvardsson att K2 inte är gjord för komplicerade frågor och därmed skall moderbolag undvika att upprätta och offentliggöra koncernredovisningen om moderbolaget redovisar enligt K2. Om företag trots detta vill att koncernredovisningen skall offentliggöras, är det av största vikt att företaget beskriver tillvägagångssättet vid upprättandet av rapporten. Information kring vilka principer i vilket företaget har sökt vägledning skall även återfinnas i rapporten. Edvardsson klargör att även om företag kan söka vägledningen i andra principer för att upprätta koncernredovisning i enlighet med K2, kan företaget aldrig uppge att de följer principerna i vilket vägledning söks i. Detta eftersom företag inte kan redovisa i enlighet med K3 och K2 samtidigt.

Även Drefeldt ställer sig kritisk till upprättande och offentliggörande av koncernredovisning i enlighet med K2. Drefeldt framhäver särskilt, likt Edvardsson, att företag inte kan ta hjälp av K3 när K2 saknar vägledningen, som fallet är i koncernredovisning. Detta eftersom K2 inte är en förenkling av K3 utan skall betraktas som två vitt skilda normgivande regelverk. Om det skall vara möjligt att offentliggöra en koncernredovisning i enlighet med K2 så måste BFN ge ut kompletterande normer för detta menar Drefeldt.

Törning bedömer att företag inte skall bli tvingade att använda K3 om de vill upprätta och offentliggöra koncernredovisning. Som stöd för detta resonemang refererar Törning till tolkningshierarkin i K2 p 1.6. som i sin tur hänvisar till ÅRL grundläggande redovisningsprinciper. Detta eftersom K2 saknar bestämmelser om koncernredovisning. Vägledning för koncernredovisning kan hämtas från ÅRL sjunde kapitel, främst 12 §. Förutom ÅRL finns det även bestämmelser i normgivning utgiven av BFN, ”gammal god redovisningssed”. BFNAR 2000:2 redogör i punkt 1 att rådet inte får tillämpas av företag som redovisar i enlighet med K2. På grund av detta tolkar Törning att företag som tillämpar K2 inte får söka vägledning i RR och får således endast använda ÅRL för att söka vägledningen vid frivillig koncernredovisning i enlighet med K2. Törnings uppfattning är därav att koncernredovisning kan upprättas och offentliggöras i enlighet med K2 om vägledning hämtas från ÅRL sjunde kapitel.

4.2.4 Offentliggörande av koncernredovisning i K2

Som tidigare nämnt menar Törning att ett moderbolag som tillämpar K2 i sin årsredovisning även söka vägledning i K2 vid upprättande och offentliggörandet av koncernredovisningen. Denna grundat på ÅRL:s sjunde kapitel samt de principer som K2 ger uttryck för. Även Edvardsson ser en möjlighet att upprätta och offentliggöra en koncernredovisning i enlighet med K2 som ett alternativ, men anser att detta i första hand bör försöka undvikas. En koncernredovisning i enlighet med K2 gör det mer komplicerat än vad det egentligen är. Vidare förklarar Edvardsson det finns andra tänkbarheter så som att övergå till K3, alternativt att upprätta inofficiella finansiella rapporter för koncernen. Dessa utformade efter intressenternas enskilda behov av koncernredovisning.

Eriksson anser som tidigare nämnt att det är teoretiskt möjligt att tillämpa K2 vid upprättande och offentliggörande av koncernredovisning, men att företag i första hand borde fundera över att övergå till K3. Vidare anser samtliga respondenter att en koncern med hög tillväxt eller som är belägen på gränsen för att kategoriseras som större företag borde övergå till K3 direkt. Detta för att bekanta sig med regelverket och undvika eventuella omvärderingar av poster. Följaktligen ställer Eriksson sig frågan om företag i förvaltningsberättelsen i sådana fall får ta med synpunkter relaterade till koncernredovisningen eller om det bör diskuteras liksom koncernredovisningen i en not.

4.3 Dilemman vid koncernredovisningen

4.3.1 Obeskattade reserver

En av de mer framstående skillnaderna, rent visuellt, mellan K3 och K2 är hur posten uppskjuten skatt behandlas. Företag som redovisar enligt K2 får inte redovisa posten uppskjuten skatt i sin balansredovisning. Detta skapar en problemdiskussion vid upprättandet av koncernredovisning då obeskattade reserver, vinster som företaget ännu inte beskattats för, delas upp på eget kapital och uppskjuten skatteskuld. Det finns flera lösningar på detta problem enligt respondenterna.

Eftersom företag som redovisar i enlighet med K2 bör upprätta sin koncernredovisning i en not, blir inte problemet lika påtagligt enligt Eriksson. Eftersom koncernredovisningen är upprättad i en not, lyder den inte under det sedvanliga sättet med uppställningsschema utan uppskjuten skatt. Eriksson poängterar dock att detta inte är idén med K2. Företag som vill upprätta och offentliggöra koncernredovisning bör snarare redovisa enligt K3 även om det är teoretiskt möjligt enligt K2.

Drefeldt och Törning anser att K2 är ett förenklingsregelverk och skall således vara lättare att upprätta. Detta är en effekt av att koncernen skall tillämpa samma principer som moderbolaget enligt ÅRL:s sjunde kapitel. Då moderbolaget inte får redovisa uppskjuten skatt får inte heller koncernen göra detta. Lösningen anses vara att behålla obeskattade reserver och bortse från uppdelningen som annars är nödvändig vid koncernredovisning.

Även Edvardsson bedömer att koncernredovisning i enlighet med K2 inte skall innefatta uppskjuten skatt då K2 tydligt uppger att uppskjuten skatt inte får redovisas. Det största problemet som Edvardsson väljer att lyfta fram är hur förvärvsanalysen genomförs enligt K2. Edvardsson belyser problemet med hjälp av ett exempel:

Om ett företag köper ett dotterbolag för 178 tkr som omfattas av 100 tkr i eget kapital och 100 tkr i obeskattade reserver. Enligt K3 hade resultatet blivit att eget kapital vid förvärvet uppgår till 178 tkr, 100 EK och 78 % av obeskattade reserver, därmed blir det ingen goodwill. Om företag skall göra detta i enlighet med K2 finns det två möjligheter, att bara eliminera eget kapital vid förvärvet eller att eliminera obeskattade reserver i sin helhet.

Det första alternativet skulle resultera i att företaget bara eliminerar eget kapital och den obeskattade reserven kvarstår vilket skulle innebära att företaget får en goodwill, som skall skrivas av direkt motsvarande 78 tkr. Det andra alternativet skulle istället resultera i en negativ goodwill på 22 tkr eftersom både eget kapital och obeskattade reserver elimineras i sin helhet som uppgick tillsammans till 200 tkr. Inget av dessa alternativ är någon optimal lösning men av två onda ting är det senare alternativet att föredra enligt Edvardsson eftersom det inte skapar ett övervärde som företaget är tvungen att skriva av under en längre period. Vad som är rätt eller fel är omdiskuterat men om företag absolut vill genomföra detta är det av största vikt att detaljerat informera läsaren hur företaget gjort.

4.3.2. Övriga poster

Utöver obeskattade reserver påpekar Törning att det även finns andra poster som påverkas av olika redovisningsprinciper mellan och inom regelverken. Vid tillämpning av K2 åskådliggörs flera redovisningsprinciper i vilket företag inte behöver redogöra vilken regel de har tillämpat vid värdering av de enskilda posterna. Företaget behöver således endast ge en redogörelse för att de har tillämpat K2. Detta exemplifieras bland annat genom att företag, vid uppskattning av nyttjandeperiod, antingen kan tillämpa huvudregeln genom avskrivning över 15 år, alternativt tillämpa lättnadsregeln motsvarande fem år. Vidare förtydligas även att huvud- respektive alternativregler finns för garantiavsättningar och successiv vinstavräkning, vilket även de påverkar de finansiella rapporternas utfall.

5. Diskussion

I detta kapitel sammankopplas teori, lagstiftning och normer med hur responderna tolkar dessa. Inledningsvis jämförs skillnader mellan K-regelverken samt kopplingen till rättvisande bild och de kvalitativa egenskaperna som de finansiella rapporterna måste uppfylla. Vidare diskuteras på vilket sätt ett företag som frivillig vill upprätta och offentliggöra en koncernredovisning skall gå tillväga, i de fallen moderbolaget ursprungligen väljer att tillämpa K2. Avslutningsvis problematiseras några enskilda poster i balans och resultaträkningen som påverkas av denna bedömning.

5.1 K-regelverken

Bokföringsnämnden ger ut allmänna råd anpassat till olika kategorier av företag. Bland dessa återfinns K3 respektive K2, i vilket K2 betraktas som ett förenklingsregelverk relativt huvudregelverket K3. Regelverken är helt frikopplade från varandra och baseras på olika grunder. K3 betraktas som ett principbaserat regelverk, i vilket oreglerade frågeställningar i stort sätt alltid kan lösas utifrån liknande och relaterade händelser, transaktioner och förhållanden. Om vägledning inte går att hämtat på så sätt skall råd hämtas från BFNAR:s andra kapitel. För förenklingsregelverket som snarare anses vara regelbaserat skall vägledning i första hand hämtas från liknande frågor i K2 och därefter skall företaget övergå till ÅRL:s grundläggande redovisningsprinciper. Detta på grund av att K2 inte innehåller några regler kring koncernredovisning. Törning menar att den svenska redovisningen idag har gått åt två vitt skilda riktningar, likt den spanska redovisningen. Vidare förklaras att Sverige tidigare har haft ett större och ett mindre regelverk som byggde på samma principer och normer, till skillnad från K-regelverken. Drefeldt förtydliga detta genom att poängtera att K2 inte är ett förenklingsregelverk av K3.

5.1.1 K2 är lätt men inte alltid rätt

Tanken från BFN:s sida är att K2 skall vara lätt, men att det inte alltid blir rätt. Vidare klargör Edvardsson att K2 trots detta ger en tillräckligt bra redovisning för de mindre företagen med få intressenter. Dessa intressenters behov av information behöver enligt några respondenter inte tillgodoses via offentliga årsredovisningar, utan informationsbehovet kan istället tillfredsställas genom interna bokslut, budgetar, deklARATIONER samt redovisningsmaterial. När företaget växer och antalet intressenter ökar, blir även behovet av en offentlig redovisning större. Ett företag eller en koncern som högst överstiger en av riktlinjerna för att kategoriseras som ett större företag eller koncern har i dessa fall möjligheten att tillämpa förenklingsregelverket vid upprättande av de finansiella rapporterna. Edvardsson bedömer att gränserna är för högt satta, då de företag och koncerner som ligger på gränsen fortfarande är väldigt stora.

5.1.2 Rättvisande bild och kvalitativa egenskaper

Begreppet rättvisande bild kommer ursprungligen från den engelska tanken ”true and fair view”, vilket under en längre tid har tillämpats inom den engelska redovisningen. I Sverige har begreppet tolkats som att redovisningen skall upprättas i enlighet med allmänt accepterade redovisningsprinciper. Enligt ÅRL skall eventuella tilläggsupplysningar lämnas samt noter i de fallen avvikelser sker från allmänna råd och rekommendationer. Det lämnas således ett spelrum för företagen att frångå rekommendationer och allmänna råd, dock inte från vad som uttrycks i lagtext.

Både Törning och Eriksson instämmer med begreppets definition. Följaktligen resonerar Eriksson kring att en rättvisande bild även kan tolkas på olika sätt utifrån vilket perspektiv ståndpunkten tas ifrån. Redovisningen kan från vissa infallsvinklar anses vara svårbegriplig och kan således bestrida intressenters syn på att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild av företaget. Götenfelt och Flamm menar att ett mindre företag som valt att tillämpa K2 vid upprättandet av sin finansiella rapport därmed uppfyller kraven på rättvisande bild, men att K3 för vissa typer av mindre företag, kan anses ge en mer rättvisande bild i den bemärkelsen, då den är principbaserad och inte innehåller schablonlösningar. Detta kan kopplas till vad BFN beskriver som kvalitativa egenskaper, vilket informationen i de finansiella rapporterna skall uppfylla. I BFNAR förklaras att informationen skall vara begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig. Redovisningen kan således anses ge en rättvisande bild genom att de upprättas i enlighet med allmänt accepterade redovisningsprinciper samt att de uppfyller de redovisningens kvalitativa egenskaper.

Vidare kopplar Törning och Eriksson begreppet, rättvisande bild, till utformandet av K-regelverken. Törning förklarar att BFN har gått ett steg längre vid utformandet av K2, där de direkt syftar till att en rättvisande bild föreligger om företag följer K2. Redovisningen ger således en rättvisande bild per definition vid tillämpning av K2. Med detta sagt förklarar Törning och Eriksson att en eventuell koncernredovisning inte omfattas av detta utlåtande, då BFN inte yttrar sig om att moderbolag kan upprätta en koncernredovisning med stöd av de förenklingsregler som finns i K2.

5.2 Frivillig koncernredovisning enligt K2

Syftet med redovisning är att tillgodose intressenters behov av information om verksamheten. För små företag är denna krets oftast mindre omfattade och utgörs bland annat av kreditinstitut, myndigheter samt ägare. En koncernredovisning upprättas således för att visa en gemensam enhetlig bild av koncernföretagen. Moderbolaget i mindre koncerner har inte en skyldighet att upprätta en koncernredovisning men väljer i många fall att göra det för att tillgodose behov av information.

5.2.1 Incitament till frivillig koncernredovisning

Törning beskriver att företags agerande vid upprättande av finansiella rapporter inte är styrt utav redovisningsregler, utan snarare av nytta. Om företag ser fördelar med att upprätta en koncernredovisning så kommer företaget att upprätta en sådan finansiell rapport, varse sig det är tvingade till det eller inte. Respondenterna framhäver ett antal scenarion när intressenter kan se fördelar med koncernredovisning. Bland dessa exemplifieras att vissa kunder, leverantörer och kreditinstitut använder koncernredovisningen för att analysera koncernens överlevnadsförmåga. Fördelar kan även finnas för interna syften. Upprättandet av en koncernredovisning kan anses vara relevant inför en eventuell framtida fusion för att underlätta förvärvsanalyser. Vidare menar respondenterna att dessa fördelar kan tillgodoses med hjälp av interna finansiella rapporter och därmed behöver företag inte offentliggöra koncernredovisningen. Följaktligen behöver inte koncernredovisningen följa normgivning utan kan snarare utformas för att matcha intressenternas enskilda behov.

5.2.2 Möjligheter för upprättande och offentliggörande

Även om vissa informationsbehov kan tillgodoses med hjälp av interna finansiella rapporter, upprättade för att matcha företagets specifika krav på information, ställer sig Edvardsson skeptisk till i vilken grad informationen från interna dokument kan användas av externa intressenter. Detta eftersom interna styrdokument inte granskas av tredje part, som ofta utgörs av revisorer.

Majoriteten av respondenterna ställer sig tveksamma till offentliggörandet av koncernredovisningar i enlighet med K2. Eriksson anser att en koncernredovisning som upprättas i enlighet med K2 skall placeras i en not. Även Edvardsson bedömer att koncernredovisning bör finnas i not om moderbolag frivilligt vill offentliggöra en sådan enligt K2. Vidare behöver företaget beskriva i vilka regelverk de har sökt vägledning vid upprättandet för att tillgodose läsaren med en rättvisande bild av verksamheten. Möjlighet ytterligare information lämnas som frivilliga tilläggsupplysningar enligt K2.

Om företaget vill upprätta koncernredovisning som en enskild räkning och inte som en tilläggsupplysning i noterna, finns även denna möjlighet. Törning menar att företag kan, i enlighet med K2 och ÅRL, upprätta koncernredovisningen i samband med moderbolagets årsredovisning. Koncernen bör då redovisa i enlighet med samma principer som moderbolaget, i detta fall K2.

5.2.3 Dilemman vid koncernredovisning

Upprättande av koncernredovisning i enlighet med K2 skapar vissa redovisningsdilemman kopplade till specifika poster och principer. Hanteringen av obeskattade reserver vid koncernredovisning i enlighet med ÅRL står i kontrast till vad som tillåts enligt K2. Förenklingsregelverket tillåter till skillnad från ÅRL inte redovisning av uppskjuten skatteskuld eller skattefordran. Respondenterna redogör tre olika tillvägagångssätt av redovisningen för obeskattade reserver. Om koncernredovisningens uppställning sker i årsredovisnings not för moderbolaget, frångår företaget K2:s ordinära uppställningsschema som förbjuder uppskjuten skatteskuld eller fordran. En annan lösning är att företaget eliminerar olika stora delar av obeskattade reserver vid konsolideringen, vilket beroende på metod resulterar i goodwill alternativt negativ goodwill. Det sista tillvägagångssättet är en effekt av att K2 anses vara ett förenklingsregelverk och därav skall upprättande i enlighet med K2 vara lättare. Respondenterna menar således att företag inte behöver dela upp obeskattade reserver till eget kapital och uppskjuten skatteskuld utan kan snarare låta posten kvarstå i sin helhet.

K2 tillåter företag att välja mellan flera olika regler för poster, som till exempel successiv vinstavräkning. Eftersom K2 tillåter både huvud- och alternativregeln så kan koncernföretagen redovisa enligt olika regler utan att omräkning sker vid konsolidering. Enligt Törning kan användningen av olika principer i bolagen skapa svårighet för läsaren att tyda koncernredovisningens siffror eftersom det inte framgår vilka regler som tillämpas.

6. Slutsats

Kapitlet besvarar uppsatsens inledande frågeställning utifrån dess syfte. Inledningsvis redogörs för definitionen av rättvisande bild utifrån lagstiftningens förklaring samt respondenternas tolkning av begreppet. Följaktligen redogörs för vilka möjligheter som råder vid upprättande och offentliggörande av koncernredovisning i enlighet med K2, vilket mynnar ut i en beskrivning av de dilemman som följer. Avslutningsvis ges förslag på vidare forskning relaterat till uppsatsens berörda ämne.

6.1 Rättvisande bild och kvalitativa egenskaperna

Enligt ÅRL skall företag, för att uppnå rättvisande bild, redovisa eventuella tilläggsupplysningar i noter i de fallen avvikelser sker från allmänna råd och rekommendationer. Således uppstår ett utrymme att frångå rekommendationer och allmänna råd, dock kvarstår lagen som tvingande. Vidare tolkas att rättvisande bild uppnås genom att redovisningen upprättas i enlighet med allmänt accepterade redovisningsprinciper, K-regelverken. Eventuell koncernredovisning i enlighet med K2 innefattas inte av tolkningen, då BFN i K2 inte ger stöd för upprättandet av koncernredovisning. Ytterligare kan intressentens förväntning av information påverka uppfattningen av rättvisande bild.

6.2 Koncernredovisning enligt K2

BFN har ännu inte publicerat allmänna råd eller rekommendationer gällande upprättandet och offentliggörandet av koncernredovisning i enlighet med K2. Till följd av detta råder tveksamhet i branschen kring var företag som frivilligt vill offentliggöra en koncernredovisning skall söka vägledning.

Företag som frivilligt vill offentliggöra en koncernredovisning kan antingen redovisa denna i en not i moderbolagets årsredovisning eller som en separat räkning i anslutning till moderbolagets resultat- och balansräkning. Väljer företaget att ställa upp koncernredovisningen i not måste väsentlig information lämnas som underlag i anknytning till uppställningen av koncernens räkenskaper. Önskar moderbolaget istället att koncernens uppställning skall finnas i anslutning till moderbolagets, bör stöd sökas i ÅRL:s sjunde kapitel. Lagen beskriver att koncernredovisningen skall upprättas med gemensamma principer som moderbolagets årsredovisning, vilket i detta fall innebär att även koncernen skall tillämpa K2. Trots att det är teoretiskt möjligt att offentliggöra en koncernredovisning i enlighet med K2, finns det incitament att istället redovisa enligt K3 om koncernen förväntas få en stark tillväxt.

Vid upprättandet koncernredovisning skall obeskattade reserver delas upp i två delar, eget kapital och uppskjuten skatteskuld. Denna uppdelning står i kontrast med K2:s uppställningsschema för eget kapital och skulder, som förbjuder uppskjuten skatteskuld. Dilemmat kan lösas på olika sätt beroende på var koncernredovisningen ställs upp i moderbolagets årsredovisning. Upprättas koncernredovisningen i not delas obeskattade reserver upp obehindrat förutsatt att tillhörande information lämnas, som nämnts ovan. Om koncernredovisning istället är upprättad som en enskild räkning kan moderbolaget avstå uppdelning av posten. Alternativt kan eliminering ske av posten i sin helhet, vilket istället resulterar i en goodwill. Följaktligen finns andra poster som kan värderas i enlighet med olika redovisningsregler, i vilket en vidare förklaring av vald regel inte behöver göras än att företaget tillämpar K2. Detta kan medföra en otydlighet i koncernens finansiella rapport, då dotterbolagen kan tillämpa olika regler som sammanfogas utan omräkning i koncernredovisningen.

6.3 Förslag för vidare forskning

Studien behandlar koncernredovisning i enlighet med K2 från en teoretisk utgångspunkt, hur moderbolag eventuellt bör upprätta en koncernredovisning. Detta då kravet på tillämpningen av normgivningen är i ett tidigt stadium, vilket hade innefattat stora svårigheter vid en praktisk utgångspunkt. Mot denna bakgrund hade det varit intressant att undersöka skillnader mellan offentliggjorda koncernredovisningar i enlighet med K2.

Studien är även baserad från utgivarens perspektiv, i vilket vi har beskrivit de valmöjligheter som råder vid upprättandet och offentliggörandet av koncernredovisningen. Vidare forskning skulle förslagsvis kunna belysa koncernredovisningen i enlighet med K2 från ett intressentperspektiv. Detta genom att undersöka vilka faktorer som påverkar deras beslutsfattande utifrån den information som tillhandahålls.

Litteraturförteckning

- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori - policy och -praxis* (2:a upplagan uppl.). Malmö: Liber Ekonomi.
- Bokföringsnämnden. (2015). *K-projektet*. Hämtad 2015-04-18 från <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx>
- Bokföringsnämnden. (2015). *Om BFN*. Hämtad 2015-04-17 från <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx>
- Bokföringsnämnden. (2015). *Årsredovisning 2014*.
- Bokföringsnämnden. (Plenum 2012:10). *Allmänna råd om ändring i BFNAR 2000:2 om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden*.
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2:a upplagan uppl.). Stockholm: Liber AB.
- Cederlund, I. (2015, januari). K2 eller K3 - förenkling på bekostnad av sunt förnuft? *Balans, januari*, 32-33.
- Drefeldt, C., & Törning, E. (2013). *Finansiell rapportering enligt K3 och K2*. Lund: Studentlitteratur.
- Edenhammar, H., Norberg, C., & Thorell, P. (2013). *Att Förstå årsredovisningar* (7:e upplagan uppl.). Västerås: Iustus förlag.
- Finansinspektionen. (2014). *Redovisningstillsyn*. Hämtad 2015-04-17 från <http://www.fi.se/Regler/Borsbolag/Redovisningstillsyn/>
- Grant Thornton. (2013). *Hur K3 och K2 förhåller sig till varandra*. Hämtad 2015-04-25 från <http://www.grantthornton.se/Global/Dokument/Karriar/Hur%20K3%20och%20K2%20f%C3%B6rh%C3%A5ller%20sig%20till%20varandra.pdf>
- KMPG. (2014). *En snabbguide i K2*. Hämtad 2015-04-19 från http://www.kpmg.com/SE/sv/kunskap-utbildning/nyheter-publikationer/Publikationer-2014/Documents/Snabbguide_K2.pdf
- Marton, J., Lumsden, M., Lundqvist, P., & Pettersson, A. K. (2012). *IFRS - i teori och praktik* (3:e upplagan ed.). Stockholm: Sanoma Utbildning.
- Prop. 2006/7:65. *Informationskrav i noterade företag, mm*. Hämtade 2014-04-22 från http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Forslag/Propositioner-och-skrivelser/Informationskrav-i-noterade-fo_GU0365/
- SFS 1998:1078. *Bokföringslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet L1
- SFS 1995:1554. *Årsredovisningslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet L1
- SRF Redovisning. (2014) *Dagsläget för bokföringsnämndens K-projekt*. Hämtad 2015-04-15 från <http://www.srfredovisning.se/dagslaget-for-bokforingsnamndens-k-projekt/>
- Strid, C. (2013). *Koncernredovisning enligt K3* (1:a upplagan ed.). Lund: Studentlitteratur.

Törning, E., & Nilsson, P. (2015, februari). Frivillig koncernredovisning enligt K2. *Balans fördjupning, februari*, 26-28.

Årsredovisning i mindre aktiefbolag. (BFNAR 2008:1)

Årsredovisning och koncernredovisning. (BFNAR 2012:1).

Öhrlings PricewaterhouseCoopers. (2013). *K3 i praktiken* (2:a upplagan uppl.). Stockholm: Studentlitteratur .

Bilagor

Bilaga 1

Frågeställning till redovisningskonsulterna:

- Kan ni berätta om er själva och vad ni arbetar med?
- Är det möjligt att upprätta en koncernredovisning i enlighet med K2?
- Då det inte finns några regler för koncernredovisning i enlighet med K2, var bör företag söka vägledning när de upprättar en koncernredovisning?
- Varför skulle en mindre koncern som tillämpar K2 vilja upprätta en koncernredovisning?
- Finns det någon nackdel med att inte få dela upp obeskattade reserver för en koncern som tillämpar K2?
- Ger koncernredovisning, upprättade i enlighet med K2, en rättvisande bild av koncernen, trots att olika principer tillämpas inom koncernen?
- Har ni några ytterligare synpunkter eller reflektioner gällande koncernredovisningen som ni vill framföra?

Bilaga 2

Frågor till Skatteverket:

- Vad är ert generella ställningstagande till de nya K-regelverken i detta initiala stadium?
- Anser ni att de finansiella rapporter som upprättas i enlighet med K-regelverken ger en rättvisande bild av företaget?
- Ser ni några konkreta skillnader mellan regelverken som påverkar beskattningen av företaget?