

Bokföringsnämnden
Dnr 2025:107

bfm@bfm.se

Stockholm 5 december 2025

Remiss: Förslag till övergångsbestämmelse till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2025:3) om ändring i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över Bokföringsnämndens remiss *Förslag till övergångsbestämmelse till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2025:3) om ändring i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (Dnr 2025:107)*. FAR vill med anledning av detta anföra följande.

FAR:s ställningstagande

FAR ställer sig positiv till att Bokföringsnämnden (BFN) ser över övergångsreglerna och att frågorna remissbehandlas. FAR anser att en kort remisstid är att föredra framför att frågorna inte remissbehandlas alls.

FAR vill med anledning av detta anföra följande. Med anledning av den mycket korta remisstiden har FAR inte haft möjlighet att skriva förslag på hur texterna kan omformuleras för att skapa ökad tydlighet. Därför fokuserar FAR:s kommentarer främst på att belysa de problem och den otydlighet som framgår av BFN:s remiss.

FAR kommenterar först sin syn på BFN:s uppfattning att ikraftträdande och övergångsbestämmelser är samma sak, för att sedan gå in på enskilda områden. Se Bilaga 1.

Bilaga 1 Synpunkter

Ikraftträdande

BFN skriver i remissen: ”detta allmänna råd gäller från och med den 16 juni 2025 och ska tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2025.” /// ”Punkt 1 i bestämmelserna innebär att de nya reglerna ska tillämpas framåtriktat från och med det räkenskapsår som anges i punkten 1 och att jämförelsetalen för det närmast föregående räkenskapsåret (jämförelseåret) inte räknas om.”

FAR delar inte bedömningen att den bestämmelse som finns i K3 avseende ikraftträdande av BFNAR 2025:3 är detsamma som övergångsbestämmelser. BFN hänvisar till 10.4 a i det allmänna rådet som anger att övergångsbestämmelser till ändringen ska tillämpas eller i annat fall tillämpas retroaktivt. Bestämmelsen om ikraftträdande anger just ikraftträdande, inga övergångsbestämmelser, vilket är en viktig skillnad. För mindre företag som tvingas byta från K2 till K3 anges i andra punkten att kap 35 får tillämpas utan begränsningsregeln i 35.1. Att tillämpa kapitel 35 innebär retroaktiv tillämpning i vissa avseenden, att det är tillåtet i vissa fall och förbjudet i vissa fall. Om företag väljer att inte tillämpa kap 35 skulle BFN:s tolkning av första stycket avseende ikraftträdande innebära framåtriktad tillämpning. Detta framstår som ologiskt eftersom 35.1 anger att full retroaktivitet gäller i alla avseenden. Varför ska retroaktivitet gälla vid byte av regelverk, men inte nya regler inom ett regelverk? Detta anser FAR inte är förenligt med ÅRL, se nedan, och inte heller i överensstämmelse med god redovisningssed.

FAR ställer sig frågande till hur denna skrivning förhåller sig till 3 kap. 5 § andra stycket ÅRL som lyder: ”Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.”

Det finns dock ett undantag för mindre företag i fjärde stycket samma paragraf, som lyder: ”Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna.”

Lättnaden för mindre företag gäller endast omräkning av jämförelsetalet. Det finns dock fortfarande en öppningsbalans som behöver justeras till följd av ändrad princip. Frågan handlar därför om vilken tidpunkt som blir tidpunkt för övergång/första tillämpning av nya bestämmelsen. För kalenderårsföretag är det en fråga om öppningsbalansen ska räknas om per 1 januari 2026 eller 1 januari 2025 (jämförelsetalet). Detta gäller under förutsättning att inga övergångsregler finns. Ikraftträdandetidpunkten för ändringarna i K3 anger just ikraftträdande, inte övergångsbestämmelser.

Enskilda områden

Ikraftträdandetidpunkten behöver kompletteras med övergångsbestämmelser, vilket kan likna det som BFN anger i remissen. FAR anser att dessa skrivningar är otydliga och önskar att BFN skriver om dessa som då inkluderar övergångsbestämmelser att normerna ska tillämpas framåtriktande. För att detta ska vara möjligt måste BFN först utvärdera om det ens är möjligt med hänsyn tagen till ÅRL (se ovan). Därutöver behöver BFN inkludera övergångsbestämmelser för transaktioner som är pågående i samband med övergången.

- Gäller reglerna om tilläggsköpeskillning endast nya förvärv som sker efter 31 december 2025, eller kommer även tilläggsköpeskillningar från gamla förvärv före 31 december 2025 och som fastställs under 2026 att påverkas, och i så fall på vilket sätt?

Remissförslaget beskriver att:

"Punkt 1 i bestämmelserna innebär att de nya reglerna ska tillämpas framåtriktat från och med det räkenskapsår som anges i punkten 1 och att jämförelsetalen för det närmast föregående räkenskapsåret (jämförelseåret) inte räknas om".

FAR tolkar detta som att BFN egentligen menar att ändringen i redovisningsprincip ska beaktas i ingångsbalansen per den 1 januari 2026, men att man slipper räkna om jämförelsetalen. Med andra ord att man "låser" tilläggsköpeskillningarna per den 1 januari 2026 för förvärv som genomförts under 2025, och att alla förändringar därefter redovisas i resultatet. Är det detta som avses?

Bokstavligen lyder formuleringen om att reglerna ska "tillämpas framåtriktat" vilket kan förstås som att den ändrade principen bara skulle gälla förvärv som genomförs från den 1 januari 2026 och framåt. Är detta verkligen avsikten? Det skulle innebära att goodwill för till exempel ett rörelseförvärv som genomfördes den 30 november 2025 kan komma att justeras för ändrade uppskattningar i tilläggsköpeskillningar ända fram till den 30 november 2026.

Skrivningen behöver förtydligas och gärna kompletteras med exempel.

- BFN anger nu att en fullständig bruttoredovisning ska ske i den kostnadsslagsindelade resultaträkningen när det gäller företagets tillverkning av varor eller anläggningstillgångar (punkt 5.4). FAR önskar ett förtydligande av hur ett projekt av en egentillverkad anläggningstillgång som löper över årsskiftet 2025-12-31 ska presenteras i årsredovisningen 2026-12-31.
 - Ska bolaget tillämpa sina gamla principer att aktivera utgifter direkt utan att gå via resultaträkningen?
 - Ska bolaget bruttoredovisa alla nya utgifter som uppstår från och med den 1 januari 2026?

- När det gäller just denna punkt upplever FAR en fortsatt otydlighet kring poster som rör tillverkning av anläggningstillgångar. Innebär skrivningen att alla utgifter ska redovisas via resultatträknningen, oavsett om de initialt uppfyller tillgångskriteriet i kapitel 2? I detta avseende skulle FAR uppskatta ett förtydligande, även om detta inte ingår i denna remiss, då frågan diskuteras flitigt inom redovisningskretsar och bland användare.
- Eventualtillgångar: om en post har redovisats som tillgång baserat på sannolikhetsbedömning (mer är 50 %) och kraven nu ställs högre så att kravet att redovisa en tillgång inte är uppfyllda på grund av att den inte är "så gott som säker", ska posten fortsätta redovisas som en tillgång eller bokas bort?
- FAR delar BFN:s bedömning att det krävs ett förtydligande av hanteringen av aktierelaterade ersättningar. FAR anser att BFN:s förslag på övergångsregel är tydligt och löser de frågeställningar som FAR haft i detta avseende.
- En motsvarande/liknande skrivning som den för aktierelaterade ersättningar skulle kunna lösa de frågeställningar som uppstått avseende både tilläggsköpeskillningar och bruttoredovisning ovan.

FAR diskuterar gärna dessa frågeställningar vidare med Bokföringsnämnden.

FAR



Pernilla Lundqvist

Ordförande FAR:s operativa grupp Finansiell rapportering – Redovisning