

Stockholm 18 augusti 2016

Förslag till ändrad BFNAR 2012:1 om årsredovisning och koncernredovisning med tillhörande vägledning (K3) (Dnr 15-33)

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över *Bokföringsnämndens förslag till ändrad BFNAR 2012:1 om årsredovisning och koncernredovisning med tillhörande vägledning (K3) (Dnr 15-33)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

Allmänt

FARs kommentarer av övergripande karaktär presenteras nedan. Kommentarererna upprepas även i bilagan, som därutöver innehåller detaljerade synpunkter avseende de föreslagna ändringarna i K3.

Kommentarer av väsentlig karaktär

Väsentlighetsprincipen

FAR anser att god redovisningssed ska avgöra vad som ska anses vara väsentligt. I den lydelse som föreslås sammanfaller definitionen med motsvarande definition för revisionsmässiga bedömningar. FAR är av uppfattningen att nivån på väsentlighet, sett ur redovisningens perspektiv, normalt förväntas vara på en lägre nivå än vad som nu föreslås genom lydelsen i K3.

Nyttjandeperiod för immateriella tillgångar

Genom ändringen av årsredovisningslagen är det nyttjandeperioden som styr över vilken period avskrivning för en tillgång ska ske. Enligt årsredovisningslagen gäller som utgångspunkt samma avskrivningsregler för såväl materiella som immateriella anläggningstillgångar. Det är först under vissa förutsättningar som lagen anger en explicit gräns för immateriella tillgångar och då en nyttjandeperiod om fem år. Med anledning av att K3 är huvudregelverket inom svensk redovisning, ifrågasätter FAR om det är möjligt att göra en sådan inskränkning av lagens lydelse som nu föreslås i K3.

Övriga kommentarer

FAR noterar att kapitel 11 och 12 avseende redovisningen av finansiella instrument behöver förtydligas i vissa delar. Detta gäller särskilt med avseende på de fall då säkringsredovisning avbryts eller avslutas. FAR diskuterar gärna denna fråga vidare med representanter för BFN inför färdigställandet av K3.

Konsekvensutredning

Bokföringsnämnden (BFN) är, precis som anges i Konsekvensutredning - Ändringar i Årsredovisning och koncernredovisning (K3) skyldig att upprätta en konsekvensutredning med det innehåll som anges i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Konsekvensutredningen innehåller dock en rad brister jämfört med vad denna förordning uppställer för krav. Eftersom BFN ger ut allmänna råd som juridiskt sett inte är bindande omfattas BFNs konsekvensutredningar inte av Regelrådets granskning. Kraven på en konsekvensutredning är dock desamma som om reglerna varit bindande och omfattats av Regelrådets granskning. Därför är det lämpligt att ta del av den vägledning som bland annat Tillväxtverket och Regelrådet givit ut.

Områden som brister är bland annat punkterna 2, 4, 8, och 9 i den av BFN upprättade konsekvensutredningen. I punkt 2 Alternativa lösningar anges enbart att alternativet är att inte föreslå ändringar. Det som ska anges är alternativa sätt att reglera än det som föreslagits snarare än att reglera eller inte. I punkt 4 om kostnadsmissiga och andra konsekvenser anges enbart att det blir lägre administrativa kostnader, denna slutsats saknar underlag utan anges enbart som ett konstaterande, om så är fallet ska även förenklingen kvantifieras. I punkt 8 anges att tidsåtgång inte kan uppskattas och ett antagande görs att förändringarna leder till lägre administrativa kostnader. Uppskattning kan ske genom ett antal exempelföretag. Eftersom någon uppskattning inte sker ifrågasätter FAR slutsatsen att de administrativa kostnaderna blir lägre. I punkt 9, andra kostnader, anges att det inte finns några. FAR ifrågasätter detta ställningstagande eftersom företagen ställs inför utbildningsbehov, översyn av system, mallar etc.

Remisstiden

FAR vill påpeka att den korta remisstiden i kombination med semestersäsongen kan medföra ett behov av dialog även efter remisstidens slut. FAR hoppas att BFN vill uppmuntra till en sådan dialog.

FAR



Pernilla Lundqvist

Ordförande FARs Policygrupp för redovisning

Synpunkter på ändringar i K3

Bilaga

Punkt i K3	Av BFN föreslagen lydelse i K3	FARs kommentar
2.1	Väsentlighetsprincipen: Möjligheten till avvikelser är generell och omfattar upprättandet av årsredovisningens samtliga delar.	Ändra till Finansiell rapport istället för Årsredovisning.
2.1	Väsentlighetsprincipen: Möjligheten till avvikelser är generell och omfattar upprättandet av årsredovisningens samtliga delar.	FAR anser att god redovisningssed ska avgöra vad som ska anses vara väsentligt. I den lydelse som föreslås sammanfaller definitionen med motsvarande definition för revisionsmässiga bedömningar. FAR är av uppfattningen att nivån på väsentlighet, sett ur redovisningens perspektiv, normalt förväntas vara på en lägre nivå än vad som nu föreslås genom lydelsen i K3.
2.2	Framgår att större företag ska lämna upplysning om de tvivel, i de fall tvivel föreligger, för att bedöma förmågan att fortsätta verksamheten. Hänvisning sker även till 3.8.	I 3.8 sker hänvisning till 5 kap. 5 § första stycket ÅRL som reglerar avvikelser från grundläggande principer. Detta krav gäller såväl mindre som större företag. Eftersom upplysningskravet enbart gäller större företag och hänvisning sker till 3.8 som gäller både större och mindre företag anser FAR att detta behöver tydliggöras.
3.5	Större företag ska, utöver de jämförelsetal som ska lämnas enligt 7 kap. 8 § fjärde meningen och 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), även lämna jämförelsetal i samtliga noter med undantag av noten om redovisningsprinciper.	Innebörden av punkten 3.5 är att mindre företag inte behöver ha jämförelsetal i noterna. FAR anser därför att en kommentar om detta bör infogas i anslutning till punkten 3.5. Den kunde då vara utformad enligt följande: ”Innebörden av punkten 3.5 är att mindre företag endast behöver lämna jämförelseuppgifter i noter enligt ÅRL 3 kap. 5§ första stycket, för andra noter krävs inte jämförelseuppgifter.”
3.7	Speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget, t.ex. <ul style="list-style-type: none"> • leasing av anläggningstillgångar, • offentliga bidrag, samt • förekomsten av fordringar och skulder i utländsk valuta. 	Under avsnittet ”Speciella omständigheter”, anser FAR att även rättelse av fel bör läggas till i listan.
7.21	I juridisk person får företagets andel av medel på ett koncernkonto anses som likvida medel.	För att förtydliga att detta även gäller för underkoncerner, föreslår FAR att följande text flyttas till kommentar till 7.4: ”Med disponibla tillgodohavanden hos banker

Punkt i K3	Av BFN föreslagen lydelse i K3	FARs kommentar
		och andra kreditinstitut jämföras normalt disponibla medel på koncernkonton. Bedömning är beroende på avtalsvillkoren.”
9.7A	I upplysningarna enligt 7 kap. 16 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska dotterföretag som har undantagits från koncernredovisningen med stöd av 7 kap. 5 § eller 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ingå.	FAR anser att punkten 9.7A är svårsläst, och antingen bör förtydligas eller att en kommentarstext läggs till. Ett förslag kan vara att ta bort hänvisningen till 7 kap 5 och 2:3, och istället skriva att upplysningskravet ska gälla samtliga dotterföretag.
10.13	Mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten.	FAR vill uppmärksamma BFN på att lagtextkommentaren från 2008 kräver mer upplysning i dessa fall.
13.14	Ett företag uppfyller upplysningskravet i 5 kap. 26 § andra stycket ÅRL avseende skattemässiga värdejusteringar genom att redovisa de ackumulerade skattemässiga värdejusteringarna som en obeskattad reserv och förändringen som en bokslutsdisposition.	Skrivningen kan uppfattas som en regel. FAR föreslår att början av meningen istället utformas som ”Ett företag kan uppfylla...”.
17.20	Kommentarstext om nedskrivningar sid 155. ”att försäkringsersättningen (såväl likvida medel som ersättningstillgång) ska redovisas som intäkt när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda. ”	FAR anser det olämpligt att hänvisning sker till punkten 2.18, eftersom kriteriet för att redovisa en tillgång avseende en eventualtillgång är att den är ”virtually certain”, dvs. så gott som säker.
17.22	Kommentarer: Den realisationsvinst eller realisationsförlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen redovisas i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt eller övrig rörelsekostnad.	FAR föreslår följande lydelse för att förtydliga: ”Den realisationsvinst eller realisationsförlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång avyttras redovisas i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt eller övrig rörelsekostnad. Vid utrangering av en komponent redovisas resultateffekten i resultaträkningen på raden för avskrivningar och nedskrivningar av immateriella och materiella anläggningstillgångar.”
17.26	Upplysningskravet för större företag avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL uppfylls genom att redovisa ackumulerade överavskrivningar som en obeskattad reserv och förändringen som en bokslutsdisposition.	Skrivningen kan uppfattas som en regel. FAR föreslår att början av meningen istället utformas som ”Ett företag kan uppfylla...”.

Punkt i K3	Av BFN föreslagen lydelse i K3	FARs kommentar
18.3A	Införs krav på överföring till en fond för utvecklingsutgifter.	FAR anser att det i samband med att detta krav införs på grund av ändringar i årsredovisningslagen införs vägledning kring gränsdragningen mellan vad som anses utgöra förvärvad respektive egen upparbetad immateriell tillgång.
18.18	Nyttjandeperioden för andra tillgångar än de som avses i första stycket får inte fastställas till längre tid än tio år.	Genom ändringen av årsredovisningslagen är det nyttjandeperioden som styr över vilken period avskrivning för en tillgång ska ske. Enligt årsredovisningslagen gäller som utgångspunkt samma avskrivningsregler för såväl materiella som immateriella anläggningstillgångar. Det är först under vissa förutsättningar som lagen anger en explicit gräns för immateriella tillgångar och då en nyttjandeperiod om fem år. Med anledning av att K3 är huvudregelverket inom svensk redovisning, ifrågasätter FAR om det är möjligt att göra en sådan inskränkning av lagens lydelse som görs i den föreslagna texten.
19.12	I texten nämns termen ”ansvarsförbindelse” vid flertalet tillfällen.	Ska ändras till ”eventualförpliktelser”.
19.17	Negativ goodwill som kan hänföras till förväntade framtida förluster och kostnader som identifierats i förvärvarens plan för förvärvet och som kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska redovisas i resultaträkningen samma räkenskapsår som dessa förluster och kostnader redovisas.	Eftersom årsredovisningslagen har ändrats i detta avseende, anser FAR att upplösning av negativ goodwill ska hanteras på samma sätt som i IFRS, dvs. en upplösning i RR omedelbart. Ändringen innebär även behov av följdändringar i texten samt punkten 19.18.
21.17A	Med eventuella förpliktelser avses till skillnad....	FAR anser att kommentarstextens första stycke borde flyttas till 21.14, dessutom borde termen ”eventuella förpliktelser” undvikas eftersom det är lätt att förväxla med "eventualförpliktelser".
21.15	En eventualtillgång är en möjlig tillgång till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.	FAR anser det vara lämpligt att införa text från p. 35 ur RR 16 som ett förtydligande. Genom att införa texten uppnås även överensstämmelse med IFRS samt IFRS for SMEs (21.13).

Punkt i K3 Av BFN föreslagen lydelse i K3

FARs kommentar

”RR 16 p. 35. Eventualtillgångar bedöms fortlöpande för att tillförsäkra att förändringar återges i de finansiella rapporterna. Om det har blivit så gott som säkert att ett inflöde av resurser kommer att uppstå, redovisas tillgången i balansräkningen och den därmed sammanhängande intäkten i resultaträkningen då ändringen inträffar. Om ett inflöde av resurser har blivit troligt, lämnas upplysning om eventualtillgången.”

26.19 Ett dotterföretag, vars moderföretag tilldelar aktierelaterade ersättningar till anställda i dotterföretaget eller till andra personer som...

FAR önskar att detta förtydligas så att det tydliggörs att innebörden av punkten är att ett företag under dessa omständigheter kan välja mellan att redovisa aktierelaterade ersättningar eller ej. FAR anser även att det bör framgå av texten att om ett företag väljer att redovisa dessa transaktioner får en förenklad värderingsmodell tillämpas. FAR anser dock att det inte bör vara villkorat av att moderföretaget tillämpar K3 eller IFRS.

28.22 Ett företag som valt att tillämpa punkt 28.14 b får i koncernredovisningen redovisa pensionsförpliktelser i ett utländskt dotterföretag på samma sätt som pensionsförpliktelserna redovisas i dotterföretaget.

Eftersom ÅRL ändrats till att samtliga pensionsförpliktelser ska redovisas i balansräkningen, måste så även ske i sådana fall där man i lokalt land endast har redovisat detta som en eventalförpliktelse. Därav kan inte alltid skrivningen i 28.22 tillämpas och punkten bör ändras. BFN har gjort ett tillägg i kapitel 19 (kommentar till 19.12) som stöder FARs uppfattning i frågan. Vi anser dock inte att det räcker med tillägg i kap 19 eftersom det enbart tar sikte på nya förvärv. FAR föreslår därför följande tillägg till 28.22:

”Ett företag som valt att tillämpa punkt 28.14 b får i koncernredovisningen värdera pensionsförpliktelser i ett utländskt dotterföretag på samma sätt som pensionsförpliktelserna värderas i dotterföretaget.

Om en pensionsförpliktelse redovisas som en eventalförpliktelse i det utländska dotterföretaget ska företaget redovisa eventalförpliktelsen som en avsättning i koncernredovisningen och företaget får värdera denna avsättning till det belopp som eventalförpliktelsen redovisas till i det utländska dotterföretaget.”

Punkt i K3	Av BFN föreslagen lydelse i K3	FARs kommentar
30.15	Tillämpar ett företag punkt 30.14, ska upplysning lämnas om detta förhållande.	FAR tycker det snarare borde framgå att vald princip ska anges.
35.3A	En förstagångstillämpare som räknar om uppgifter i en flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen ska upplysa om detta förhållande i förvaltningsberättelsen.	FAR anser att denna skrivning borde kunna kvarstå under punkten 35.32.
37.29	c) ansvarsförbindelser och...	I kapitel 36 har ändring skett till ”garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden”. Motsvarande ändring borde även ske i kapitel 37.
36.32A	Punkten är ny i föreslagen lydelse.	FAR anser att motsvarande punkt borde införas även i kapitel 37.
36.37	En stiftelse som är ett större företag ska lämna upplysning om den sammanlagda gemensamma förmögenheten och avkastningen av den.	FAR antar att det ska stå: "...gemensamt <i>placerade</i> förmögenheten..."

Konsekvensutredning

Bokföringsnämnden (BFN) är, precis som anges i Konsekvensutredning – Ändringar i Årsredovisning och koncernredovisning (K3) skyldig att upprätta en konsekvensutredning med det innehåll som anges i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Konsekvensutredningen innehåller dock en rad brister jämfört med vad denna förordning uppställer för krav. Eftersom BFN ger ut allmänna råd som juridiskt sett inte är bindande omfattas BFNs konsekvensutredningar inte av Regelrådets granskning. Kraven på en konsekvensutredning är dock desamma som om reglerna varit bindande och omfattats av Regelrådets granskning. Därför är det lämpligt att ta del av den vägledning som bland annat Tillväxtverket och Regelrådet givit ut.

Områden som brister är bland annat punkterna 2, 4, 8, och 9 i den av BFN upprättade konsekvensutredningen. I punkt 2 Alternativa lösningar anges enbart att alternativet är att inte föreslå ändringar. Det som ska anges är alternativa sätt att reglera än det som föreslagits snarare än att reglera eller inte. I punkt 4 om kostnadsmissiga och andra konsekvenser anges enbart att det blir lägre administrativa kostnader, denna slutsats saknar underlag utan anges enbart som ett konstaterande, om så är fallet ska även förenklingen kvantifieras. I punkt 8 anges att tidsåtgång inte kan uppskattas och ett antagande görs att förändringarna leder till lägre administrativa kostnader. Uppskattning kan ske genom ett antal exempelföretag. Eftersom någon uppskattning inte sker ifrågasätter FAR slutsatsen att de administrativa kostnaderna blir lägre. I punkt 9, andra kostnader, anges att det inte finns några. FAR ifrågasätter detta ställningstagande eftersom företagen ställs inför utbildningsbehov, översyn av system, mallar etc.