

Stockholm 3 december 2010

Bokföringsnämndens vägledning: Upprättande av årsredovisning (K3)

Far har beretts tillfälle att inkomma med synpunkter på *Bokföringsnämndens vägledning: Upprättande av årsredovisning (K3)* och har nedanstående kommentarer. Remissvaret är strukturerat på så sätt att Far först framför ett antal allmänna synpunkter av väsentlig karaktär som har bäring på hela K3-regelverket. Därefter presenteras i bilaga Fars synpunkter kapitel för kapitel.

Far kan inte i sin helhet tillstyrka Bokföringsnämndens (BFN) förslag Upprättande av årsredovisning (K3) i nuvarande utformning av skäl som framgår nedan och i bilaga. Far är i synnerhet bekymrad över utformningen av kapitel 11 Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet, kapitel 19 Rörelseförvärv och goodwill och kapitel 35 Första gången detta allmänna råd tillämpas. Innehållet i de tre nämnda kapitlen är redovisningstekniskt mycket komplicerade och Far bedömer att en mer omfattande omarbetning erfordras av råd/kommentarer för att användarna ska kunna förstå hur de ska tillämpa normerna på avsett sätt. Far anser att det behövs ytterligare en remissbehandling av omarbetat förslag från BFN avseende kapitlen 11, 19 och 35. Fars specificerade motivering framgår nedan och av bilaga. Far föreslår vidare att BFN har en dialog med Far i samband med BFNs omarbetning innan den slutliga vägledningen fastställs.

Allmänna synpunkter

Far anser att det finns ett antal grundläggande frågeställningar som måste beaktas innan K3-regelverket kan träda i kraft. Dessutom måste hänsyn tas till de synpunkter som Far lämnar kapitelvis i bilaga.

1. Användarvänlighet

Far är medveten om de begränsningar BFN har vid skrivandet av allmänna råd, men anser att nuvarande utformning av K3 inte är tillräckligt användarvänlig till följd av att en stor del av det allmänna rådet upprepas ordagrant i kommentardelen. Detta gör vägledningen svår för läsaren att använda.

Far har valt att inte bedöma tekniken vid valet av innehåll i det allmänna rådet utan utgår från det befintliga utkastet till vägledning och kommenterar således i princip endast innehåll och utformning av kommentardelen. Far kommenterar alltså inte vilka delar som egentligen bör utgöra ett allmänt råd. Först när strukturen förbättrats som helhet går det att ta ställning till uppdelningen mellan allmänt råd och kommentarer.

För att underlätta för läsaren menar Far att det vore lämpligt att kommentarerna infogas i direkt anslutning till respektive punkt. Det enda som då skulle återstå efter varje kapitel är att

infoga eventuella övriga allmänna kommentarer som inte hör till någon specifik punkt i det allmänna rådet. Kommentardelen skulle med fördel kunna särskiljas tydligt genom särskild markering. Finansinspektionen tillämpar denna metod i sina föreskrifter genom att till vissa punkter lyfta in allmänna råd. Denna sammanvävning görs av Finansinspektionen trots att föreskrifterna respektive allmänna råd har olika juridisk innebörd.

Far kan inte göra en bedömning av vilka bestämmelser som har valts ut och dubblerats, dvs. som återfinns både i det allmänna rådet och sedan upprepas i kommentarerna.

Det är av stor vikt att K3 får en struktur som förbättrar läsbarheten. Oaktat vilken modell BFN väljer vad gäller samspelet mellan det allmänna rådet och kommentardelen är det Fars uppfattning att det inledningsvis måste beskrivas tydligt hur regelverket ska läsas och förstås.

2. K3 för större respektive mindre företag

Far instämmer med BFN att K3 ska vara "huvudregelverk" för redovisning och att t.ex. K2 ska utgöra ett mer förenklat regelverk för mindre företag. K3 som helhet ställer dock höga krav på redovisningen, vilket Far anser vara rimligt för större företag och mot bakgrund av ambitionen att åtminstone större företag ska *få* redovisa enligt IFRS for SMEs, så långt möjligt. Om K3 ska vara huvudregelverk bör det inte avskräcka mindre företag som av olika skäl önskar redovisa enligt en högre standard än K2. Far anser att skillnaderna mellan K2 och K3 är alldeles för stora och att storlekskriterierna för att få tillämpa K2 är för höga. För många företag och användare av redovisningsinformation är kraven i K2 för låga och kraven i K3 för höga. Därför är Far angelägen om att K3 delas upp i en "lightversion" för mindre och en "standardversion" för större företag.

K3 avviker från årsredovisningslagen (ÅRL), se nedan avsnitt 6, och ställer mer långtgående krav än ÅRL. Detta bekymrar Far eftersom det kan leda till att vissa potentiella förenkling- och förbättringsmöjligheter kan gå förlorade jämfört med tillämpning av dagens kompletterande normgivning. Detta är särskilt angeläget att beakta eftersom inskränkningarna i K2 i förhållande till ÅRL ökar många mindre företags behov av att istället tillämpa K3.

Far anser vidare att mindre företag i många fall kan förhindras att tillämpa K2 exempelvis för att tillämpningen av en branschkontoplan inte möjliggörs inom ramen för de regler för uppställningsformer som finns i K2. Även om det inte är inom ramen för detta remissvar uppmanar Far BFN att göra en översyn av uppställningsformerna i K2.

Fars förhoppning är att endast mycket små företag ska välja K2 och att de flesta företagen väljer att tillämpa huvudregelverket K3. Det som nu kan inträffa är att ett stort antal företag, där så är möjligt, kommer att välja K2 bara för att K3 ställer för höga krav som det behövs mycket resurser för att följa. Det kan leda till en oönskad utveckling av praxis.

För att göra K3-tillämpningen mer "lockande" för mindre företag föreslår Far följande väsentliga förenklingar av BFNs K3-utkast:

- **Komponentmetod för materiella anläggningstillgångar och förvaltningsfastigheter endast för större företag**

Komponentmetoden kan erfarenhetsmässigt vara mycket resurskrävande, främst att införa men även att löpande tillämpa. Metodens väsentligaste effekt ligger vanligen i

redovisning av komponentbyten, ofta mindre i den ökade precisionen i använda nyttjandeperioder ifråga om den löpande avskrivningskostnaden. Genom förenklingsutredningen vill lagstiftaren minska de administrativa bördorna för företag genom olika förenklingar och minskade krav inom redovisningsområdet. Far anser att det kan ifrågasättas om kostnaden för att införa och tillämpa komponentmetoden motsvarar nyttan för mindre företag. Far föreslår därför att komponentmetoden endast ska krävas för större företag. För att underlätta för företag att tillämpa komponentmetoden anser Far att det är angeläget att BFN ger vägledning som sätter ribban på en rimlig nivå samt i övrigt underlättar och skapar förståelse för vad som är väsentligt i komponentmetoden. För att underlätta övergång till tillämpning av komponentmetod anser Far att metoden får tillämpas framåttriktat på framtida komponentbyten och utan krav på omräkning av jämförelseåret.

- **Aktierelaterade ersättningar (motsvarande tillämpning av IFRS 2) – kravet på tillämpning av K3s kapitel 26 bör endast ske om bolagets aktier är noterade på en marknad samt i de fall den aktierelaterade ersättningen är kontantreglerad**

Ifråga om noterade aktier, till skillnad från onoterade, blir beräkningen vanligen tillförlitlig utan omotiverad kostnad för att ta fram uppgiften. Denna förenkling ligger i samma anda som BFNs syn på förenklingar beträffande förmånsbestämda pensioner; företagen ska inte behöva anlita aktuarier för anpassning till enhetliga principer för redovisning av förmånsbestämda pensionsskulder. I detta fall föreslår Far att förenklingen ska gälla både större och mindre företag vars aktier inte är noterade.

- **Inget upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter**

I förenklingssyfte anser Far även att kravet på upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter inte införs i K3, varken för större eller mindre företag. En sådan upplysning är vanligen förenad med stora kostnader för företagen för att värdera fastigheter och låta dessa värden revideras av revisorn. Genom förenklingsutredningen tas kravet på upplysningar om taxeringsvärden bort för samtliga svenska företag, men genom K3 återinförs istället ett krav på upplysning om verkliga värden som kan bli kostsamt för företagen att ta fram. Far anser vidare att upplysningen saknar relevans för många företag, såsom vid koncernintern uthyrning av lokaler samt för bostadsrättsföreningar.

- **Inget upplysningskrav om redovisat värde på finansiell leasing i juridisk person**

Av förenklingskäl anser Far att kravet i K3 på upplysning i juridisk person om belopp som skulle ha redovisats om finansiella leasingavtal hade redovisats som just finansiella leasingavtal istället för som operationella bör tas bort. Detta krav sträcker sig längre än RFR 2 för juridisk person och bör inte ställas på varken större eller mindre företag.

Far är mycket angelägen om att K3 införs med olika krav för mindre respektive större företag. Om BFN inte skulle tillmötesgå Fars förslag att K3 inte ska kräva komponentmetod för mindre företag anser Far att komponentmetoden inte ska krävas alls i K3.

BFN har valt att i många fall inte inkludera de tilläggsupplysningar som återfinns i IFRS for SMEs, troligen av förenklingskäl. Far anser att dessa tilläggsupplysningar i de flesta fall är bra,

eftersom de ger värdefull information till användarna av årsredovisningar. Far föreslår därför att tilläggsupplysningar i IFRS for SMEs, med vissa av Far angivna undantag, tas med i K3 för större företag men att de upplysningar som går utöver ÅRL bara behöver tillämpas av större företag.

Detta innebär att mindre företag kan hämta vägledning avseende de upplysningskrav som gäller för större företag. Detta får till följd att även mindre företag kan tillämpa K3 utan en alltför stor arbetsinsats. Fars uppfattning är att det måste vara önskvärt att även de större av de mindre företagen tillämpar K3 istället för K2. Far förespråkar därmed att det finns ett K3-paket för större företag som ligger så nära IFRS for SMEs som är möjligt inom ramen för svensk lag och att det finns ett K3-paket för mindre företag som inte ställer högre krav än vad svensk lag medför vad gäller upplysningskrav. Helst ska K3-regelverket för större respektive mindre företag rymmas inom ett och samma vägledningsdokument.

3. Avvikelser från IFRS for SMEs

Far är kritisk till att K3 i många fall avviker från IFRS for SMEs, trots att avvikelserna inte är betingade av svensk lag. Ibland är avvikelserna av mer *strukturell* karaktär där stycken flyttats om jämfört med IFRS for SMEs (t.ex. kapitel 23) utan att det till alla delar får en annan innebörd jämfört med IFRS for SMEs. Dessutom finns det avvikelser av *väsentlig* karaktär som får en helt annan innebörd än IFRS for SMEs trots att dessa avvikelser inte är motiverade av svensk lag utan har gjorts av någon annan anledning. Far anser inte att dessa avvikelser från IFRS for SMEs ska förekomma. Exempel på detta är bland annat punkten 23.7 Byte av varor och tjänster där b-punkten inte medtagits. Fars kommentarer utgår därför i många fall från originaltexten i IFRS for SMEs. Far har valt att nedan kommentera de väsentliga avvikelserna kapitelvis. Däremot kommenteras inte de strukturella avvikelserna, men Fars uppfattning är att K3 ska följa strukturen i IFRS for SMEs.

Far anser att remissinstanserna borde ha informerats om de avvikelser som gjorts i förhållande till IFRS for SMEs antingen som kommentarer till respektive kapitel eller i ett separat dokument. Detta hade gjort det enklare för remissinstanserna att bedöma skälen för avvikelserna.

Far har vid genomgång av vägledningen konstaterat att det, enligt Fars bedömning, finns ett antal felaktigheter i översättningsarbetet av IFRS for SMEs. Far har nedan kommenterat de avvikelser som Far identifierat och anser väsentliga. Far har dock inte gjort någon fullständig genomgång av översättningsarbetet varför det kan finnas fler exempel än de som anges nedan. Ett exempel är i kapitel 32 där ”major” översatts med ”större dotterföretag”.

4. Byte mellan kategoriregelverken

Far anser att BFN i det allmänna rådet bör infoga regler som tydligt beskriver under vilka förutsättningar det ska vara tillåtet att byta från K3 till K2. Far förordar ett tillåtande synsätt som bygger på att företag utifrån tydligt angivna skäl, vilka inte får strida mot grunderna i ÅRL, ska kunna byta till K2. K2-regelverket bör även kompletteras med motsvarande regler vad gäller byte till K3. Far föreslår att det skrivs ett separat allmänt råd kring detta motsvarande BFNAR 2000:2 som finns idag. Detta allmänna råd måste utfärdas samtidigt som K3.

5. Hänvisning till lag

Far ställer sig tveksam till den metod som genomgående används i K3 avseende hänvisning till svensk lag, framförallt ÅRL. Ibland sker hänvisning till lag, ibland citeras lag, ibland refereras lag och ibland har text hämtats från förarbeten. Detta gör det svårt för användaren att

bedöma när lagtexten behöver läsas. För att undvika missförstånd förespråkar Far att lagtextcitat konsekvent integreras i K3, åtminstone i kommentardelen.

6. Avvikelser från lag

Som en generell princip anser Far att K3 inte i något avseende ska avvika från svensk lag. De områden där Far identifierat att K3 avviker från svensk lag kommenteras i bilagan. Far har i samband med denna avvikelseanalys bland annat utgått från den rapport som EFRAG tagit fram på uppdrag av EU-kommissionen (Advice on compatibility of the IFRS for SMEs and the EU Accounting Directives 28 May 2010) gällande jämförelse mellan IFRS for SMEs samt fjärde och sjunde redovisningsdirektiven.

7. Ikraftträdande

Far anser att ett komplett K3-regelverk måste vara klart innan företag som ska tillämpa regelverket inleder sitt jämförelseår. Det vanligaste är att företag presenterar ett jämförelseår. Eftersom jämförelseåret ska vara upprättat fullt ut enligt K3 anser Far att regelverket måste finnas på plats när jämförelseåret inleds. Detta innebär att om K3 kommer att publiceras 2011 ska tidigaste obligatoriska ikraftträdandetidpunkt vara för räkenskapsåret 2013 med 2012 som jämförelseår. Far kan acceptera en frivillig tillämpning från 2012 förutsatt att K3 fastställs och publiceras under 2011.

Far



Göran Arnell

Ordförande Fars policygrupp för redovisning

Bilaga – Fars synpunkter kapitelvis

Kapitel 1 – Tillämpning

Kommentaren till p. 1.4 (Tillämpning av detta allmänna råd)

Far anser att lättnaden för mindre företag att inte behöva upprätta en kassaflödesanalys även måste framgå av kapitel 7, eftersom detta är en viktig förenkling.

Allmänt råd p. 1.6

IFRS for SMEs har valt att lägga punkt c i en egen paragraf och har en mjukare formulering ”may also consider”. Far anser att det är bättre att det i K3 anges att ”Företaget kan överväga att hämta vägledning i annan normgivning som tillämpar en likartad föreställningsram”. Det finns annars en risk att ett företag tvingas in i ”full” IFRS vilket inte är en förenkling.

Kommentaren till p. 1.6

Se notering under allmänt råd p. 1.6. ovan.

Exempel på svårighet att tillämpa K3

Kommentarerna på sid. 14-15 är svåra för en användare att förstå.

Definitionsavsnittet på sid. 14 är förvirrande för en läsare. I första stycket står ”Med företag avses i det allmänna rådet även en koncern” och i tredje stycket ”Definitionen omfattar således bara moderföretag...” Att detta avser IFRS-företagen framgår dock inte tydligt.

Näst sista stycket på sid. 14 anger i punktform vilka företag som ska tillämpa det allmänna rådet men ger läsaren ingen vägledning om K3 även ska tillämpas i en koncerns redovisning och på koncernens finansiella rapporter. På sid. 15 under rubriken Tillämpning av detta allmänna råd, står det i tredje stycket ”Bestämmelserna i det allmänna rådet utgår från koncernredovisningen men ska tillämpas även på årsredovisningen i juridisk person”. För att möjligen få klarhet måste användaren även läsa kommentarerna mitt på sid. 15. Far efterlyser förtydliganden och eliminering av inbördes motsägelser i kommentarerna på sid. 14-15.

Kapitel 2 – Begrepp och grundläggande principer

Allmänt råd p. 2.2 (Definitioner)

Far anser att det är bättre att ha en generell hänvisning till definitionsbilagan istället för att vissa begrepp definieras i kapitel 2. I varje fall bör en ändring göras i kommentaren på sid. 19, eftersom det förutom begreppet ”sannolikt” finns andra sannolikhetsbegrepp i K3 som också kan komma ifråga vid tillämpning. Exempelvis är inte begreppet ”troligt” definierat i K3. Begreppet ”troligt” ska enligt Far också definieras och tas in i definitionsbilagan.

Allmänt råd p. 2.6 (Ekonomiska innebörd framför juridisk form)

Far anser att även de kvantitativa egenskaperna ska tas med i rådet för att kapitel 2 ska kunna användas som tolkningsgrund i enlighet med kapitel 1 p. 6.

Allmänt råd p. 2.7 (Definitioner)

I första stycket bör EU-översättningen användas istället då den är tydligare, se föreställningsramen.

Allmänt råd p. 2.8 (Definitioner)

Även här bör EU-översättningen användas i första stycket då den är tydligare, se föreställningsramen.

Kommentaren till p. 2.1 (Tillämpningsområde)

Far anser att en hänvisning bör göras till 2 kap. 4 § sista stycket ÅRL om avvikelser.

Kommentaren till p. 2.2 (Definitioner)

Far anser att begreppet ”kunnig part” bör definieras eller exemplifieras för att öka användarvänligheten. IFRS innehåller beskrivning av ”en kunnig part” som BFN bör använda.

Kommentaren till p. 2.4 (Periodiseringsprincipen)

Andra meningen ”Tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter eller kostnader ska därför redovisas när de uppfyller definitionerna och kriterierna i detta kapitel” utgör en regel och bör enligt Far finnas med även i det allmänna rådet. Far anser dessutom att ordet ”därför” bör strykas ur meningen.

Kommentaren till p. 2.5 (Kvittning)

Far anser att det bör göras ett förtydligande i tredje stycket om att kvittningsrätt föreligger om det finns en legal eller avtalsenlig kvittningsrätt.

Kommentaren till p. 2.9

Far anser att begreppet ”nettotillgångar” bör definieras och införas i ordlistan.

Kommentaren till p. 2.11 (Intäkt)

Far anser att kommentaren bör ha samma innehåll men uppställt enligt IFRS for SMEs p. 2.25 vilket blir tydligare för läsaren.

Kommentaren till p. 2.12 (Kostnad)

Far anser att kommentaren bör ha samma innehåll men uppställt enligt IFRS for SMEs p. 2.26.

Kommentaren till p. 2.13 (Sannolikebeten för framtida ekonomiska fördelar)

Far anser att en hänvisning bör göras till kapitel 32 Händelser efter balansdagen efter andra meningen ”När graden av osäkerhet ska bedömas sker detta på basis av information som är tillgänglig när årsredovisningen avges”.

Kommentarer till p. 2.13 (Tillförlitlig värdering)

I andra stycket anser Far att ”noter” kan tas bort eftersom noter är en del av tilläggsupplysningar i en årsredovisning.

Kommentaren till p. 2.14 (Värdering)

Far anser att begreppet nettoanskaffningsvärde i fjärde stycket ska ersättas med redovisat värde.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Far anser att texten bör lyda ”Ett företag ska vid det första redovisningstillfället värdera tillgångar och skulder till anskaffningsvärdet om inte det allmänna rådet tillåter och/eller kräver en annan värdering.

Finansiella tillgångar och finansiella skulder

I första stycket första meningen bör orden ”anskaffningsvärde eller” läggas till dvs. ”Huvudregeln är att finansiella anläggningstillgångar ska värderas till *anskaffningsvärde eller* till upplupet anskaffningsvärde minskat med nedskrivning och finansiella omsättningstillgångar ska värderas enligt lägsta värdets princip”.

Andra tillgångar än finansiella tillgångar

I första punkten anser Far att ”anskaffningsvärdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar” ersätts med redovisat värde så att texten lyder ”materiella anläggningstillgångar som redovisas till det lägsta av *redovisat värde* och återvinningsvärdet” såvida företaget inte använt möjligheten till uppskrivning enligt 4 kap. 6 § ÅRL.

I andra punkten bör ett tillägg göras enligt följande ”lager som värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, *dvs. lägsta värdets princip.*”

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning och förvaltningsberättelsens innehåll

Generellt

Far anser att K3 bör ta in all text från U96:6 efter det att texten uppdaterats med senaste ändringar i ÅRL.

Kommentaren till definitioner

Far anser att BFN bör definiera begreppet finansiella rapporter och att det begreppet genomgående bör användas i hela dokumentet. Benämningarna årsredovisning respektive koncernredovisning bör användas endast när dessa specifikt avses.

Allmänna rådet p. 3.3

Eftersom Far i kommentardelen förespråkar användande av begreppet finansiella rapporter bör rubriken i rådet lyda ”Identifiering *av den finansiella rapporten*”.

Kommentaren till p. 3.1 (Rättvisande bild)

Far anser att andra stycket ska tas bort. Definitionen av rättvisande bild framgår av förarbetena till ÅRL. Far anser att beskrivningen av rättvisande bild i K3 måste överensstämma med definitionen av rättvisande bild i förarbetena till ÅRL vilket nu inte är fallet.

Kommentaren till p. 3.3

Rubriken bör vara ”Identifiering *av den finansiella rapporten*”.

Kommentaren till p. 3.7

I sista stycket under rubriken ”Förväntad framtida utveckling samt väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer”, anser Far att det skulle underlätta för läsaren om några exempel tas upp vad gäller risker och osäkerhetsfaktorer.

Kommentaren till p. 3.8 (Utländska filialer)

Far anser att texten bör kompletteras enligt följande ”Även mindre företag som har en filial i utlandet kan på grund av filialens storlek tvingas lämna upplysningar av väsentlighetsskäl”.

Kommentaren till p. 3.11 (Vinstdisposition och behandling av ansamlad förlust)

Far anser att det är av vikt att det i sista stycket framgår att det endast är väsentliga transaktioner som ska nämnas och att hänvisning görs till ABL dvs. ”Företaget ska även upplysa om alla *väsentliga* transaktioner, *i samlad form*, som associationsrättsligt är att betrakta som värdeöverföring enligt ABL 17 kap. 1 §”.

Vidare bör klarläggas att mindre företag inte behöver lämna denna information.

Kapitel 4 – Balansräkning

Kommentaren till p 4.5 (Kortfristig eller långfristig skuld?)

Enligt ÅRL ska avsättningar redovisas under egen rubrik. Far anser därför att begreppet avsättningar bör anges som egen rubrik.

Kommentaren till p. 4.6 (Eget kapital)

Far anser att det bör framgå att uppställningen för eget kapital endast gäller koncernredovisningen varför texten kan kompletteras enligt följande ”Ett aktiebolag som är moderbolag ska redovisa eget kapital *i koncernredovisningen* i åtminstone följande poster”.

Kapitel 5 – Resultaträkning

Kommentaren till p. 5.3 (Resultaträkningens uppställningsform)

3 kap. 13 § ÅRL kräver redovisning av extraordinära poster vilket K3 förbjuder. Far anser att K3-regelverket inte får strida mot lag. EFRAG har identifierat att samma motstridighet finns mellan IFRS for SMEs som förbjuder extraordinära poster och fjärde direktivet som i vissa fall kräver redovisning av extraordinära poster. Det framgår av förarbetena till 3 kap. 13 § ÅRL att lagstiftaren hänvisar till normgivningen såsom RR 4 varför Far anser att K3 bör infoga texten från RR 4. Förutom RR 4 skulle även URA 10 vara bra att ta hänsyn till här med avseende på jämförelsestörande poster (och inte bara extraordinära). Om båda normerna tas in ska de redigeras ihop till en text. Från URA 10 skulle p. 8 och 9 ge god ledning åt uppriktare avseende vad som betraktas som god redovisningssed utan att K3 därför skulle avvika från de grundläggande idéer avseende resultatbegrepp som IAS 1 ger.

Kommentaren till p. 5.4 (Byte av uppställningsform)

Far anser att uppställningen kan kompletteras med ytterligare punkter som hänvisar till särskilda skäl, t.ex. när ett företag lämnar en koncern eller när företaget använder sig av en uppställningsform som utgör branschpraxis.

Kapitel 6 – Förändring i eget kapital

Allmänt

Far anser att det är lämpligt att en hänvisning till redovisning av koncernbidrag och aktieägartillskott även finns med i innehållsförteckningen.

Far anser att upplysning ska lämnas om eventuella villkorade aktieägartillskott, förslagsvis i noten om eget kapital. Enligt Fars uppfattning kan detta utgöra viktig information att det från en aktieägare finns ett avtal mellan ägare om återbetalning om villkoren för återbetalning

uppfylls. Återbetalning görs från bolaget och kommer att påverka det egna kapitalet. Far rekommenderar upplysning om villkorade aktieägartillskott i Fars RedR 1. Att aktieägartillskott är ett avtal mellan aktieägare förändrar inte informationsvärdet.

Kommentaren till p. 6.2 (Specifikation av förändringar i eget kapital)

Far anser att det bör läggas till en punkt om skatteeffekter på poster som redovisas direkt mot eget kapital. En hänvisning ska då också göras till p. 29.12.

Far vill framföra ett önskemål om att det i kommentarerna till p. 6.2 anges att värdeförändringar som redovisats direkt mot eget kapital med varje förändring specificerad också ska summeras och att alla olika transaktioner med ägarna grupperas och summeras så att en läsare av eget kapitalrapporten eller noten kan se hur summan av tre olika kategorier påverkat IB till UB, på följande sätt:

- i. IB eget kapital
- ii. årets resultat från resultaträkningen
- iii. övriga intäkter och kostnader som gått direkt över eget kapital, inklusive summa av dessa poster
- iv. transaktioner med aktieägarna, inklusive summa av dessa poster
- v. UB eget kapital

Dessutom ska posterna ovan fördelas på de olika kapitalslagen som ingår i det egna kapitalet. Först då kan användaren av de finansiella rapporterna faktiskt se hur förmögenheten i bolaget/koncernen förändrats över året och var den är redovisad någonstans.

Behovet av specifikation uppstår när ett antal intäkter och kostnader ska redovisas mot eget kapital eftersom det inte finns en ”Rapport över totalresultat” med övrigt totalresultat i K3. Konceptuellt är ett antal av de poster som enligt andra kapitel i K3 ska redovisas direkt mot eget kapital att betrakta som intäkter och kostnader. I IFRS for SMEs är dessa poster förda mot övrigt totalresultat för att framhäva detta faktum och de ingår sedan i ett totalresultat. För att tydliggöra detta i K3, när ingen sådan räkning finns, behövs istället tydliga indelningar i eget kapital-uppställningen.

Kommentaren till p. 6.3 (Koncernbidrag)

Första styckets sista mening om koncernbidrag bör kompletteras med ”i dotterbolaget”. Dessutom bör BFN kommentera skatteeffekten i moderbolagets redovisning så att informationen blir komplett.

Kapitel 7 – Kassaflödesanalys

Kommentaren till p. 7.15 (Inkomstskatter)

I kommentaren anges att skattebetalningar ska delas upp i de olika verksamheterna om de direkt kan hänföras till dessa. Motsvarande regler finns i IFRS for SMEs p. 7.17 och i IAS 7.35 samt RR 7.35. I de två sistnämnda standarderna/rekommendationerna görs dock i kommande punkt (7.36) ett förtydligande som innebär en förenkling för dem som upprättar kassaflödesanalyser. Där påpekas att det ofta är praktiskt ogenomförbart att dela upp skatte-

betalningarna i de olika verksamheterna. Mot den bakgrunden kan konstateras att så gott som samtliga företag redovisar samtliga skattebetalningar i löpande verksamhet. IAS 7.36 och RR 7.36 innebär således ett tydliggörande som väsentligen underlättar arbetet med att upprätta kassaflödesanalyser vad gäller skattebetalningar. Far anser därför att motsvarande lydelse ska införas i K3.

Nettoredovisning av kassaflöden

I IAS 7.22-24 och RR 7.20-22 ges möjlighet att nettoredovisa vissa kassaflöden. Far anser att möjligheten att nettoredovisa underlättar upprättandet av kassaflödesanalyser och att det därför är motiverat att även ge denna möjlighet till de företag som tillämpar K3.

Uppställningsform

I bilaga till IAS 7 och RR 7 anges exempel på uppställningsform av kassaflödesanalysen. Far anser att det skulle underlätta för de som upprättar kassaflödesanalyser om det i K3 eller i bilaga till K3 finns exempel på uppställningsform som kan utgöra en utgångspunkt vid upprättande av kassaflödesanalyser.

Kapitel 8 – Noter

Kommentaren till p. 8.3

I punkterna 2 och 3 under rubriken Noternas struktur och innehåll anser Far att orden "årsredovisningen" ska ersättas med "de finansiella rapporterna".

Far anser också att K3 bör hålla samma linje som IFRS for SMEs vad gäller att upprätthålla viss flexibilitet i ordningsföljden av ett antal upplysningskrav och att inledningen till tredje stycket bör lyda: "Noterna ska *normalt* presenteras i följande ordning."

Dessutom anser Far att man bör plocka bort "Antaganden och bedömningar" från ordningsföljdslistan i tredje stycket då detta inte ingår i turordningslistan i IFRS for SMEs. Dessa antaganden och bedömningar kan företagen med fördel även lägga i slutet av notupplysningarna eller på annat ställe i notapparaten, och det finns ingen anledning att vi i Sverige ska tvinga in dessa på ett särskilt ställe i de finansiella rapporterna.

Kommentaren till p. 8.5 (Upplysningar om antaganden och bedömningar)

Far anser det vara av största vikt att göra en direktöversättning av hela texterna i IFRS for SMEs p. 8.6 och 8.7. Den erfarenhet som Far har av dessa två upplysningskrav hos börsnoterade företag är att det är svårt att hålla isär bedömningar vid tillämpning av redovisningsprinciper och betydande källor till osäkerhet i uppskattningar. Risken är stor att denna förvirring ökar ännu mer om inte texten motsvarar den som finns i IFRS for SMEs.

Kommentaren till p. 8.6–8.16 (Vissa tilläggsupplysningar enligt ÅRL)

Far ifrågasätter varför sista meningen i 5 kap. 21 § ÅRL saknas i avsnittet om Ersättning till revisorer.

Kommentaren till p. 8.11–8.13 (Fördelning på styrelseledamöter och verkställande direktör respektive anställda)

Far anser att det första styckets första mening bör kompletteras med "och motsvarande befattningshavare" efter "verkställande direktör".

Far anser att man bör ersätta första och andra meningen i tredje stycket med följande text "I ett publikt aktiebolag ingår enligt 5 kap. 20 § tredje stycket ÅRL samtliga personer i bolagets ledning i gruppen styrelseledamöter, *verkställande direktör och motsvarande befattningshavare*. Antalet personer i gruppen ska anges."

I den tredje meningen i tredje stycket anser Far att följande tillägg bör göras i slutet av meningen "*av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören*". Annars inför man ett individuellt upplysningskrav för andra ledande befattningshavare som inte ÅRL åsyftar.

ÅRL kräver även individuell upplysning om pensioner i publika aktiebolag. Detta krav berörs dock inte i det femte stycket på sid. 59, vilket Far bedömer vara ett förbiseende som måste åtgärdas.

I det sjätte stycket (sid. 59-60) lämnas viss vägledning avseende tidigare styrelseledamöter och verkställande direktör. I en Balansartikel (Balans nr 2 2008), skriven av Far, diskuteras detta upplysningskrav:

"ÅRL kräver individuell presentation för vd, styrelseledamöter, vice vd och styrelsesuppleanter i moderbolaget men även för tidigare styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, vd och vice vd. Innebär detta då att vi har en "evig" upplysningsplikt om personer som innehaft den här typen av funktioner och som arbetar kvar i bolaget? För att kunna besvara den frågan måste man gå tillbaka till förarbetena till denna bestämmelse i ÅRL. Bestämmelsen om upplysningar om styrelse och vd kommer ursprungligen från ABL och syftar till att upplysa om hur mycket de olika bolagsorganen kostar. Kravet på upplysningar avseende f.d. styrelseledamöter och vd torde, enligt vår tolkning, ta sikte på de fall då dessa befattningshavare avgått under året. Det faktum att man inte innehar funktionen (=bolagsorganet) styrelseledamot eller vd på balansdagen, ska inte undanröja upplysningsplikten om löner, ersättningar och pensioner. Således behöver enbart, enligt vår tolkning, vd, vice vd, styrelseledamöter och styrelsesuppleanter som avgått under året särredovisas med de ersättningar som de har fått i egenskap av bolagsfunktionärer. Vd m.fl. som tillträtt under året upplyses om lön etc. från dagen för tillträdet. Upplysningsplikten kan behöva utsträckas längre om personen, under sin tid som vd eller styrelseledamot, ingått avtal om fortsatt ersättning som hör samman med den tidigare innehavda funktionen i bolaget. Det är således fråga om en "funktionssyn" och inte "personsyn". Bara för att ÅRL nu kräver individuella upplysningar torde inte lagstiftaren ha avsett att ändra denna funktionssyn. Funktionssynen genomsyrar även BFN R4 på följande sätt: "I detta sammanhang avses endast sådan lön eller annan ersättning som befattningshavaren ifråga uppburit i sin egenskap av funktionär."

Fars bedömning blir således att upplysningskraven avseende tidigare styrelseledamöter och verkställande direktör tar sikte på de fall då dessa befattningshavare avgått under året och detta behöver, enligt Fars mening, tydliggöras i kommentaren, för att undvika en evig upplysningsplikt, och för att tydliggöra att det är en "funktionssyn" snarare än en "personsyn" som gäller.

I det sjunde stycket (sid. 60) lämnas viss vägledning avseende vice verkställande direktör. Även detta upplysningskrav behandlas i ovan nämnda Balansartikel (Balans nr 2 2008). Där anges bland annat att en vice vd enligt ABL är en person som agerar som en del av bolagsorganet vd, dvs. en person som ska agera som ställföreträdande för vd i vissa fall. Artikeln presenterar synen att det bara är en vice vd som är en del av bolagsorganet vd i det fall då flera vice vd:ar finns. Far anser att detta bör tydliggöras i kommentarerna.

Kommentaren till p. 8.17–8.20 (Sjukfrånvaro)

Far har noterat att de krav som ställs i 5 kap. 18 a § andra stycket ÅRL inte omnämns i kommentarerna, vilket torde vara ett förbiseende som behöver åtgärdas. Dock har riksdagen 1 december antagit prop. 2009/10:235 Enklare redovisning, vilket innebär att upplysningskravet om sjukfrånvaro slopats helt i ÅRL och därmed ska tas bort som helhet i K3. Riksdagens antagande av denna prop. föranleder även att andra ändringar måste göras i K3 för större, mindre publika samt mindre företag.

Kapitel 9 – Koncernredovisning*Allmänt råd p. 9.10–11 (Redovisning i juridisk person)*

K3 är inte konsekvent med hur erhållna värdeöverföringar från dotterbolag ska redovisas hos moderföretaget. Ekonomiskt är det inte relevant att göra åtskillnad mellan olika former av värdeöverföring. Om uppdelning ska ske (såsom i förslaget till K3) kan en möjlighet vara att ta fasta på de olika former av värdeöverföringar som kan förekomma enligt 17 kap. 1 § ABL. Detta framstår dock som en omotiverad uppdelningsgrund eftersom de olika metoderna för värdeöverföring i huvudsak (allt väsentligt) endast skiljer sig åt avseende formalia och inte avseende den ekonomiska innebörden.

Den uppdelning som antyds i K3 baseras inte på ABL utan uppdelningsgrunden i K3 är oklar. Exempelvis ska återbetalning av aktieägartillskott redovisas på annat sätt än erhållen utdelning men enligt ABL måste återbetalning av aktieägartillskott ske som utdelning. Annars är det en formlös ”annan affärshändelse” (17 kap. 1 § p. 4 ABL) som sker utan tillämpning av ABLs regler.

Far anser att den enda uppdelning av värdeöverföringarna som kan framstå som relevant i redovisningen hos mottagaren är om den erhållna värdeöverföringen motsvaras av vinster/värden som har upparbetats i dotterbolaget under innehavstiden eller inte. Denna typ av uppdelning avfärdas dock genom p. 9.11.

Far anser att alla erhållna värdeöverföringar (oavsett formalia enligt ABL) ska redovisas som intäkt (med därpå eventuell erforderlig nedskrivning). Detta skulle också vara i överensstämmelse med IFRS for SMEs.

Kommentaren till p. 9.5 (Företag för särskilt ändamål, SPE)

Texten i p. 9.5 i det allmänna rådet som tydligt anger att ett SPE kan omfattas av koncernredovisningen utan att moderföretaget äger andelar i SPE bör lyftas in i kommentaren. Detta är det enda konkreta exemplet som vi noterat där texten i det allmänna rådet är mer utförlig än kommentartexten. För att inte skapa osäkerhet anser Far att det är viktigt att kommentarerna konsekvent innehåller all information som finns i det allmänna rådet, se dock Fars Allmänna synpunkter under rubriken 1. Användarvänlighet.

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

Genomgående i kapitlet anser Far att samma formuleringar ska användas som i IFRS for SMEs. T.ex. gäller detta formuleringen i kommentaren till p. 10.6 där Far anser att samma formulering ska användas som i IFRS for SMEs p. 10.12.

Far ifrågasätter också varför BFN går emot strukturen i IFRS för SMEs och varför inte p. 10.2–10.6 i IFRS för SMEs återfinns i kapitel 10 i K3 utan i kapitel 1.

Kommentaren till p. 10.1–10.2 (Definitioner)

I definitionen till retroaktiv tillämpning ska även rättelse av fel vara med eftersom även rättelse av fel sker retroaktivt.

Kommentaren till p. 10.5 och 10.12

Far anser det lämpligt att BFN i detta kapitel uppmanar till att redovisning ska ske enligt reglerna i kapitel 6.

Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

Kapitel 11 behandlar ett område inom redovisning som är mycket komplicerat där handlingsutrymmet begränsas av ÅRLs anskaffningskostnadsbaserade regler och hänsyn till beskattningskonsekvenser. Kritiska frågor rör tillämpning av lägsta värdets princip på finansiella tillgångar och hur realisations- och försiktighetsprincipen ska tillämpas på finansiella skulder, hur kortfristiga respektive långfristiga derivat ska redovisas, hur regler om kollektiv värdering, portföljvärdering samt säkringsredovisning ska tillämpas och kan samverka med varandra. Far har i sitt remissarbete identifierat ett antal frågor nedan, framfört både kritik och förslag på lösningar på en del av problemen inom området. Far vill dock bjuda in till en fortsatt dialog med BFN för att utforma konsistenta och rimligt lättillämpade regler för redovisning av finansiella instrument och för säkringsredovisning.

Kommentaren till p. 11.2 (Definitioner)

Vid definitionen av finansiellt instrument görs ett tillägg om att avtalet inte behöver ha föranlett någon betalning. Far kan inte se hur nämnda text kan tillföra något till definitionen och rekommenderar att meningen tas bort.

I kommentarerna till p. 11.2–11.3 i det allmänna rådet behandlas gränsdragningen mellan skuld och eget kapital. Grundregeln är att instrument som ett företag reglerar med egna aktier redovisas som eget kapital. Exempel på detta är emitterade teckningsrätter. I kommentarerna till p. 11.2–11.3 femte stycket anges ett undantag från huvudregeln om antalet egna aktier som krävs för att reglera ett åtagande som inte är fast utan varierar baserat på verkliga värdet på aktierna. Motsvarande undantag finns i full IFRS men inte i IFRS för SMEs. Far anser att K3 i likhet med IFRS för SMEs inte behöver ha med detta undantag från huvudregeln. Undantaget är ibland svårt att förstå och tillämpa och torde främst vara tillämpligt för företag med noterade aktier. Om BFN väljer att ha kvar undantagsregeln anser Far att andra meningarna i det aktuella stycket bör skrivas om eftersom den är oklart formulerad. Far anser dessutom att undantagsregeln, om den bibehålls, bör föras in i kapitel 22. Sammanfattningsvis är det Fars uppfattning att K3 inte bör innehålla någon skillnad jämfört med IFRS för SMEs med avseende på gränsdragningen skuld – eget kapital.

Kommentaren till p. 11.5 (Derivatinstrument)

Definitionen av derivatinstrument omfattar endast ett av de tre nödvändiga kriterierna. Nuvarande text innebär att definitionen omfattar de flesta finansiella instrument vars verkliga värde påverkas av ränta eller valuta, t.ex. obligationer och andra fordringar/skulder. Nuvarande definition bygger på IAS 39.9 a) men saknar de nödvändiga kriterierna i IAS 39.9 b) och c).

För att öka tydligheten anser Far att ”värde” bör preciseras som ”verkligt värde” i första meningen av definitionen av derivatinstrument (även om så inte ens sker i IFRS for SMEs eller IAS 39).

Kommentaren till p. 11.15 (Omsättningstillgångar och kortfristiga skulder)

Kortfristiga finansiella (notera det önskvärda tillägget av ”finansiella”) skulder som inte utgör ett derivatinstrument och värderas till upplupet anskaffningsvärde bör värderas till detta värde oberoende av skuldens verkliga värde. ÅRL innehåller en lägsta värdets princip för tillgångar, men att kräva en motsvarande högsta värdets princip för skulder som värderas till upplupet anskaffningsvärde är inte förenligt med principerna för redovisning till upplupet anskaffningsvärde. Att värdera skulder till verkligt värde förutsätter att man har valt fair value option i 4 kap. 14 a–d §§ ÅRL och även valt verkligtvärde-värdering i övrigt enligt nämnda paragrafer. Detta riskerar att införa omotiverad komplexitet utan att tillföra någon väsentlig nytta för läsare av årsredovisningen. I de fall en skuld värderad till upplupet anskaffningsvärde inte kommer att behållas till förfall bör reservering ske för tillkommande kostnader för förtida reglering när sådan kontraktuell skyldighet föreligger i enlighet med definitionen av finansiell skuld. På motsvarande sätt kan en lägre värdering än upplupet anskaffningsvärde redovisas endast då det finns en kontraktuell rättighet enligt definitionen av finansiell skuld att betala ett lägre belopp.

Slutsatsen är att högsta värdets princip är svår att förena med ÅRL på icke-derivat som redovisas till upplupet anskaffningsvärde. Ifråga om utställda optioner avseende erhållna premier bör istället realisations- och försiktighetsprincipen tillämpas för att motivera en skuldföring av premier. Ifråga om förvärvade långfristiga derivat såsom långa swapavtal är frågan om dessa ska värderas enligt principer motsvarande lägsta värdets princip, om gängse nedskrivningsregler för anläggningstillgångar kan tillämpas och på vilket sätt säkringsredovisning kan bidra till en rättvisande redovisning med rimliga krav på dokumentation och effektivitet.

Kommentaren till p. 11.17 (Nettoförsäljningsvärdet)

Far anser inte att det finns motiv för en detaljreglering av det slag som är fallet i p. 11.17 rörande nettoförsäljningsvärdet av finansiellt instrument som är omsättningstillgång och har ett garanterat inlösenvärde. Dessutom saknas definition av ”garanterat inlösenvärde”. Skrivningen om redovisning vid förekomst av garanterade inlösenvärden i fjärde stycket under rubriken Omsättningstillgångar och kortfristiga skulder i kommentaren bör därför utgå. Istället förespråkar Far att finansiell omsättningstillgång som värderas till upplupet anskaffningsvärde bör värderas till det lägsta av upplupet anskaffningsvärde och det belopp som väntas inflyta i förekommande fall efter avdrag för eventuella försäljningskostnader. Om en långfristig fordran omklassificeras till kortfristig när det återstår mindre än ett år till förfall skulle det annars lätt uppkomma ett nedskrivningsbehov om marknadsräntan för motsvarande lånefordringar har gått upp jämfört med lånets aktuella villkor.

Kommentaren till p. 11.18 (Upplupet anskaffningsvärde)

Far anser *inte* att räntederivat ska värderas till upplupet anskaffningsvärde utom då det används i en säkringsrelation för vilken säkringsredovisning tillämpas. Det innebär i sin tur att K3s kapitel 11 behöver utökas med ränterisk som en tillåten säkringsbar risk och räntederivat som tillåtna säkringsinstrument. Andra derivat, inklusive räntederivat, ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde (omsättningstillgångar) respektive det lägsta av anskaffningsvärde och anskaffningsvärde minus eventuella nedskrivningar (anläggningstillgångar) antingen per individuellt kontrakt eller per portfölj i de fall sådan förekommer.

Kommentaren till p. 11.19 (Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar)

Se Fars synpunkt på kommentarerna till p. 11.17 ovan. Far anser inte att det ska finnas något undantag från nedskrivning av finansiell tillgång baserat på förekomst av garanterat inlösenvärde och ser inte heller någon fördel med att införa en detaljregel vad gäller finansiella anläggningstillgångar. För fordringar som värderas till upplupet anskaffningsvärde behöver dock nedskrivning inte ske till ett lägre belopp än vad som väntas inflyta (man beaktar alltså kreditrisk och valutarisk, men inte annan prISRISK).

Kommentaren till p. 11.21 (Bedömning av nedskrivningsbehov)

Far är angelägen om att detta avsnitt vidareutvecklas och klargör hur denna punkt samverkar med reglerna om kollektiv värdering, portföljvärdering och säkringsredovisning utan att ge intryck av inbördes motsättningar mellan reglerna.

Kommentaren till p. 11.22 (Beräkning av nedskrivning)

Vid nedskrivning av en finansiell tillgång som löper med rörlig ränta vilken redovisas till upplupet anskaffningsvärde anser Far att beräkning av nedskrivningsbelopp ska baseras på den finansiella tillgångens aktuella kontraktuella effektiva ränta och inte på den rörliga räntan då kontraktet ingicks. Se IFRS for SMEs p. 11.25 a och IAS 39 VT 84 som klargör detta.

Reglerna om nedskrivning av övriga finansiella anläggningstillgångar bör utformas i överensstämmelse med reglerna i ÅRL. Nuvarande skrivning kan tolkas som att huvudregeln i 4 kap. 5 § första stycket ÅRL inte får tillämpas. Far anser att det är principiellt olämpligt och fel att begränsa tillämpningen av ÅRL på detta sätt. Ett exempel på situation där regeln kan vara direkt olämplig är innehav av börsnoterade aktier där värdet på balansdagen är lägre än redovisat värde på balansdagen men kursen har återhämtat sig innan avlämnande av årsredovisningen.

Kommentaren till p. 11.27 (Finansiella skulder)

Vid väsentliga förändringar av avtalsvillkor bör det tydligare framgå att resultateffekten ska redovisas omedelbart utan periodisering. Av nuvarande skrivning framgår bara att effekten ska redovisas i resultatet, men inte huruvida detta ska ske omedelbart eller periodiserat.

Säkringsredovisning

Avsnittet om säkringsredovisning i kapitel 11 (p. 11.28–11.41) är enligt Fars uppfattning mycket svåröverskådligt och har stora brister i användarvänlighet. Säkringsredovisning är ett mycket komplext område. Det är därför enligt Fars uppfattning av extra stor vikt att reglerna är så tydliga som möjligt för underlätta tillämpning och minimera risken för oönskade variationer i praxis på grund av missförstånd om hur skrivningarna ska tolkas. Far anser att avsnittet om säkringsredovisning bör arbetas om med syfte att öka användarvänligheten. Ett sätt att förbättra användbarheten skulle enligt Fars uppfattning vara att strukturera om reglerna för löpande redovisning samt redovisning när säkringsredovisning upphör så att det ges en beskrivning av löpande redovisning samt redovisning när säkringsredovisning upphör för varje typ av säkrad risk enligt p. 11.29 (valutarisk i monetära skulder, valutakursrisk i icke-monetära tillgångar, etc.). Den befintliga texten behöver enligt Fars uppfattning även göras betydligt mera pedagogisk och användarvänlig till sin karaktär, exempelvis genom att det i texten lämnas praktiska exempel på vilka typer av transaktioner som avses. I utkastet är det ibland inte tydligt om det är en balanspost eller en säkrad post som avses, vilket skapar förvirring eftersom begreppet säkrad post kan avse mer än enbart balansposter (t.ex. prognostiserade kassaflöden).

Kommentaren till p. 11.29 (Säkrade risker)

Far anser att det är angeläget att säkrade risker inte begränsas såsom BFN föreslagit. Istället bör alla finansiella risker omfattas som säkringsbara risker i överensstämmelse med IAS 39.

I skrivningen rörande egetkapitalinstrument anser Far att ”kursförändringar” i andra stycket bör bytas ut mot ”värdeförändringar”. Vidare anser Far att formuleringen ”eftersom risken kan hanteras genom att derivat får ingå i en värdepappersportfölj” ändras. I nuvarande formulering talas om risk och inte den redovisningsmässiga hanteringen av säkringar av denna risk, vilket rimligtvis borde vara vad som avses. Det behövs ingen säkringsredovisning för säkring av prisrisk på egetkapitalinstrument, eftersom dessa instrument enligt kapitel 11 kan värderas på portföljnivå i en värdepappersportfölj. Far anser vidare att anledningen till att säkringsredovisning inte är nödvändig i denna situation bör förtydligas för läsaren. Tveksamt om avsnittet om portföljsyn är motiverat om man ändå föreslår att exponering i aktier och andelar ska kunna vara en risk där säkringsredovisning tillämpas.

En annan följdändring är BFNs kommentar till p. 11.29 i sista meningen om ränterisk som behöver anpassas i enlighet med vad Far framfört ovan om säkring av ränterisk.

Allmän notering avseende egetkapitalinstrument

Begreppet ”egetkapitalinstrument” används i två olika avseenden i K3-regelverket. Dels avses investeringar i aktier och andelar, dels avses sådana instrument som hos en emittent redovisas som del av eget kapital. Det finns en logik i att använda begreppet i båda sammanhangen men Far anser att det ökar tydligheten för läsaren om ”egetkapitalinstrument” ur investerarens perspektiv istället benämns ”aktier och andelar”.

Kommentaren till p. 11.31

Det är enligt Fars uppfattning inte tydligt vad som avses med att ett derivatinstrument inte ska kunna avvecklas ”i förtid”. Innebär detta exempelvis att optioner av amerikansk typ som kan lösas in när som helst under löptiden inte kan identifieras som säkringsinstrument? Detta kan rimligtvis inte ha varit avsikten. Vidare torde de flesta derivat enligt Fars uppfattning i någon mening kunna avvecklas ”i förtid” genom att det nås en uppgörelse med motparten. Rimligtvis borde det vara en option för innehavaren att på vissa fastställda villkor lösa derivatet i förtid. Detta torde vara innebörden av formuleringen i IFRS for SMEs om ”...prepayment, early termination or extension features.” Nämda möjligheter till förtida avveckling ökar företagets möjlighet att åstadkomma en effektiv säkring. Far anser att innebörden av ”i förtid” måste förtydligas eller att kriteriet stryks.

Kommentaren till p. 11.33 (Redovisning)

Far anser att periodisering av terminspremie bör göras vid terminssäkringar av fordringar och skulder i utländsk valuta om det rör sig om materiella belopp. Nuvarande formulering innebär en förenklig jämfört med BFN R7, men innebär också att det kommer att redovisas en vinst eller förlust ”dag 1” som kan vara betydande vid längre säkringshorisonter.

I kommentarerna till p. 11.33 avseende säkring av valutarisk i icke-monetära tillgångar, anser Far att det är olämpligt att anvisa en redovisningsmetod som innebär att värdeförändringen på säkringsinstrumentet ska ingå i redovisningen. Utgångspunkten i kapitel 11 är traditionell svensk redovisning vilket innebär att säkringsinstrument inte omvärderas så länge säkringsrelationen föreligger. Denna teknik för säkringsredovisning brukar på engelska benämnas ”deferred hedge accounting”. Generellt kan texten i kommentaren till p. 11.33 utvecklas så att

tekniken för säkringsredovisning blir tydligare beskriven avseende exempelvis säkringsinstrumentet.

Den i K3 föreslagna förändringen skapar enligt Fars uppfattning osäkerhet vad gäller beskattning med hänsyn till 14 kap. 8 § inkomstskattelagen och därmed också en risk för oönskade skattekonsekvenser. Far anser därför att BFN R7 ska tillämpas i detta avseende. I de fall BFN fullföljer nuvarande förslag är det Fars rekommendation att skattekonsekvenserna utreds ytterligare innan en eventuell ändring görs.

Kommentaren till p. 11.35 (Valutakursrisk i en nettoinvestering i utlandsverksamhet)

Far anser att en nettoinvestering kan avvecklas helt eller delvis på annat sätt än genom avyttring, såsom genom utdelning, utskiftning m.m. Mot bakgrund av att K3 föreskriver att ackumulerade omräkningsreserver aldrig ska lösas upp mot resultatet bör BFN förtydliga att det handlar om omförelse mellan olika delar inom eget kapital (vilket dock föranleder lika stor arbetsinsats som att återföra realiserad omräkningsdifferens över resultatet).

Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade till verkligt värde

Sammansatta finansiella instrument

Sammansatta finansiella instrument (såsom de definieras i förslaget till K3) omfattas av kapitel 12 i IFRS for SMEs vilket medför att hela instrumentet, dvs. både skuld/fordran och derivat, värderas till verkligt värde. I förslaget till K3 behandlas redovisningen av sammansatta finansiella instrument enbart i kapitel 11 och där anges bland annat att ”derivatkomponenten” vid en uppdelning av instrumentet ska redovisas till anskaffningsvärde med avdrag för eventuell nedskrivning om det är en anläggningstillgång, eller enligt lägsta värdets princip. Det framgår dock inte av kapitel 12 i förslaget till K3 att det finns en möjlighet att värdera varken hela det sammansatta instrumentet eller derivatkomponenten till verkligt värde (såsom ett fristående derivatinstrument). Far anser att kapitel 12 bör kompletteras med regler som ger möjlighet att värdera åtminstone derivatkomponenten i ett sammansatt instrument till verkligt värde.

Kommentaren till p. 12.7–12.9 (Säkringsredovisning)

Konsekvensen av formuleringen på sid. 28 angående villkor för säkringsredovisning förefaller vara att säkringar av ränterisk inte kan säkringsredovisas enligt kapitel 12 eftersom det görs en hänvisning tillbaka till kapitel 11 där säkringsredovisning inte är tillåtet för säkringar av ränterisk. Far utgår från att detta inte varit BFNs avsikt. Skrivningen behöver ändras så att det blir tillåtet att tillämpa säkringsredovisning för säkringar av ränterisk.

Far är kritisk mot att BFN valt att frångå den modell för säkringsredovisning som finns i IFRS for SMEs. Såsom förslaget nu är utformat finns det exempelvis ingen möjlighet att tillämpa säkringsredovisning för säkringar av verkligt värde, något som är tillåtet enligt IFRS for SMEs (p. 12.29–12.22). Far kan inte se någon anledning att avvika från IFRS for SMEs i detta fall. Enligt Fars uppfattning bör den modell för säkringsredovisning som finns i p. 12.19–12.24 i IFRS for SMEs även finnas i K3. Om BFN väljer att ha kvar den i utkastet föreslagna modellen måste beskrivningen av hur säkringsredovisning ska gå till i kapitel 12 enligt Fars uppfattning utökas betydligt för att öka användarvänligheten.

Kapitel 13 – Varulager

Allmänt

Far anser att det är viktigt att det av kapitel 13 tydligt framgår att kapitlet inte är tillämpligt för pågående arbeten som redovisas enligt alternativregeln. För dessa företag bör hänvisning ske till kapitel 23 Intäkter.

Kommentaren till p. 13.3–13.6 (Anskaffningsvärde)

Under rubriken Andra utgifter bör andra meningens beakta hantering av omkostnader som inte är hänförliga till tillverkningen.

Kommentaren till p. 13.9 (Kollektiv värdering)

Far uppmanar BFN till en mer restriktiv skrivning av kollektiv värdering eftersom detta inte är något som återfinns i IFRS for SMEs. Far anser att endast första meningens behövs och att resten av stycket kan utgå.

Kapitel 14 – Intresseföretag

Kommentaren till p. 14.2–14.4 (Kapitalandelsmetoden)

Det framgår av K3 att om det uppkommer vinst eller förlust när ett intressebolag (som redovisas enligt kapitalandelsmetoden) övergår till att bli dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag så ska denna vinst eller förlust redovisas i resultaträkningen. Far anser att det tydligt bör anges att den tidigare kapitalandelen ska omvärderas till verkligt värde i samband med omklassificeringen till dotterbolag eller ett gemensamt styrt företag och att det är därför denna vinst eller förlust uppkommer. Se IFRS for SMEs p. 14.8 (i) (i).

Möjligheten att tillämpa ÅRL 4 kap. 14 b § med värdering av andelarna till verkligt värde bör tilläggas i K3 för företag som ingår i en koncern där koncernredovisning upprättas enligt IFRS. BFN bör i så fall tydliggöra att tillämpning av nämnda paragraf för andelar i dotter- och intresseföretag innebär krav på tillämpning av hela ÅRL 4 kap. 14 a–d §§, dvs. att redovisa alla finansiella instrument enligt IAS 39.

Kapitel 15 – Joint venture

Kommentaren till p. 15.7 (Gemensamma tillgångar)

Far kan konstatera att det allmänna rådet p. 15.7 är något annorlunda än kommentaren till p. 15.7. Det allmänna rådet innehåller fyra punkter medan kommentaren innehåller fem punkter och lydelseerna skiljer sig åt. Far anser att det är viktigt att det allmänna rådet och kommentaren inte har olika innebörd.

Möjligheten att tillämpa ÅRL 4 kap. 14 b § med värdering av andelarna till verkligt värde bör tilläggas i K3 för företag som ingår i en koncern där koncernredovisning upprättas enligt IFRS. BFN bör i så fall tydliggöra att tillämpning av nämnda paragraf för andelar i dotter- och intresseföretag innebär krav på tillämpning av hela ÅRL 4 kap. 14 a–d §§, dvs. att redovisa alla finansiella instrument enligt IAS 39.

Kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter

I förenklings syfte anser Far även att kravet på upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter inte införs i K3. En sådan upplysning är vanligen är förenad med inte obetydliga kostnader för företagen att värdera fastigheter och låta dessa värden revideras av revisorn. Genom förenklingsutredningen tas kravet på upplýsningar om taxeringsvärden bort för samtliga svenska företag, men genom K3 återinförs istället ett krav på upplysning om verkliga värden som kan bli kostsamt för företagen att ta fram. Far anser vidare att upplysningen saknar relevans för många företag, såsom vid koncernintern uthyrning av lokaler samt för bostadsrättsföreningar.

Kommentaren till p. 16.3 (Upplysningar)

Om upplýsningar om verkliga värden ska lämnas, anser Far att upplysning om verkligt värde för berörda företag, ska ske för kategorin förvaltningsfastigheter som helhet och inte, som förslaget är utformat, för varje förvaltningsfastighet för sig. En upplysningsplikt per fastighet är alldeles för betungande för företagen. Far anser dessutom att upplysning även ska lämnas om det redovisade värdet för samtliga förvaltningsfastigheter eftersom detta belopp inte redovisas som en särskild post i balansräkningen.

Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar

Komponentmetoden kan erfarenhetsmässigt vara mycket resurskrävande, främst att införa men även att löpande tillämpa. Metodens väsentligaste effekt ligger vanligen i redovisning av komponentbyten, ofta mindre i den ökade precisionen i använda nyttjandeperioder ifråga om den löpande avskrivningskostnaden. Genom förenklingsutredningen vill lagstiftaren minska de administrativa bördorna för företag genom olika förenklingar och minskade krav inom redovisningsområdet.

Far anser att det kan ifrågasättas om kostnaden för att införa och tillämpa komponentmetoden motsvarar nyttan för mindre företag. Far föreslår därför att komponentmetoden endast ska krävas för större företag.

För underlätta för företag att tillämpa komponentmetod anser Far att det är angeläget att BFN ger vägledning som sätter ribban på en rimlig nivå samt i övrigt underlättar och skapar förståelse för vad som är väsentligt i komponentmetoden.

För att underlätta övergång till tillämpning av komponentmetod anser Far att metoden får tillämpas framåttriktat på framtida komponentbyten och utan krav på omräkning av jämförelseåret.

Far är mycket angelägen om att K3 införs med olika krav för mindre respektive större företag. Om BFN inte skulle tillmötesgå Fars förslag att K3 inte ska kräva komponentmetod för mindre företag anser Far att komponentmetoden inte ska krävas alls i K3.

Om BFN trots detta skulle välja att gå vidare med krav på komponentmetod bör det i vägledningen införas ett undantag motsvarande RFR 2.3 p. 75. Dotterbolag som ingår i en koncern där koncernredovisning upprättas enligt IFRS och företaget har för avsikt att värdera förvaltningsfastigheter löpande till verkligt värde så snart ändringen av ÅRL genomförs för att medge detta, ska företaget inte behöva tillämpa komponentmetoden under mellantiden.

Motivet till detta är att flera byten av redovisningsprinciper i detta fall kan förväntas innebära väsentliga kostnader utan motsvarande nytta för läsarna av de finansiella rapporterna.

Kommentaren till p. 17.1 (Definitioner)

Far anser att ÅRLs formulering ”stadigvarande” är bättre än begreppet ”ett räkenskapsår”.

Sista stycket på sid. 95 och första stycket på sid. 96 behandlar det som vi idag kallar komponentavskrivning. Far anser att detta bör framgå av texten, dvs. att BFN istället för att skriva ”delar” använda begreppet ”komponenter”.

I andra stycket på sid. 96 första raden anser Far att ”kan” ska ersättas med ”ska”.

Kommentaren till p. 17.8 (Vad ingår i anskaffningsvärdet?)

Far anser att ”legal and brokerage fees” i första punkten i IFRS for SMEs ska läggas till och anser att det här inte finns någon anledning att göra avsteg från IFRS for SMEs.

Kommentaren till p. 17.13 (Avskrivning)

I tredje stycket under rubriken Avskrivning anser Far att BFN ska lägga till immateriella tillgångar i parentes (som är en onödig begränsning) samt ta bort ”och utrustning” som är ett otydligt exempel.

I andra stycket sid. 99 första punkten anser Far att ”t.ex.” ska tas bort.

Kommentaren till p. 17.14 (Avskrivningsbart belopp och avskrivningsperiod)

Löpande omprövningar av restvärdet under nyttjandeperioden skulle i vissa fall kunna innebära en uppjustering av restvärdet i jämförelse med det restvärde som bedömdes vid den ursprungliga anskaffningstidpunkten. En sådan ökning kan exempelvis vara föranledd av prisförändringar på tillgångar med lång nyttjandeperiod. För att inte bryta mot ÅRLs försiktighetsprincip föreslår Far ett restriktivt synsätt när det gäller omprövningar av restvärdet som innebär att restvärdet bedömts öka under nyttjandeperioden. Av texten i K3 bör detta synsätt framgå.

Vidare är Far angelägen om att BFN tydligt definierar restvärde och att gör detta på samma sätt som i IFRS for SMEs på sid. 225 (residual value).

Kommentaren till p. 17.16 (Avskrivningsmetod)

Far har noterat att IFRS for SMEs (p. 17.22) inte utesluter en progressiv avskrivningsmetod. Far anser att en direktöversättning av IFRS for SMEs öppnar upp en möjlighet för andra metoder. Det stöds även i Basis for Conclusions. Far anser därför att även progressiv avskrivningsmetod skulle kunna anses vara inom ramen för K3. Far anser att detta kan lösas genom att man ändrar ordningsföljden på meningarna i utkastet till K3 avseende p. 17.16 på följande sätt ”*Avskrivningsmetoden ska återspegla förväntad förbrukning av den materiella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar. Möjliga avskrivningsmetoder som kan tillämpas inkluderar linjär, degressiv eller produktionsberoende avskrivningsmetod.*” Ett sådant sätt att formulera reglerna överensstämmer bättre med lydelseerna i IFRS for SMEs.

Kommentaren till p.17.13–17.19 (Värdering efter det första redovisningstillfället)

På sid. 98 i utkastet till K3-regelverk finns BFNs kommentarer till p. 17.13–17.19. I kommentarerna anger man att ”löpande underhåll” av en materiell anläggningstillgång ska kostnadsföras löpande. Fars uppfattning är att terminologin ”löpande underhåll” är olycklig eftersom det i praxis inte är helt klart var gränsen går mellan löpande underhåll och periodiskt

/planerat underhåll (som många gånger kan vara utbyten av komponenter). Fars uppfattning är att ”löpande underhåll” i kommentartexten bör bytas ut mot ”reparationer” för att tydliggöra detta.

Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill

Kommentaren till p. 18.2 (Definitioner)

Far anser att meningen på sid. 106 som börjar ”T.ex. kan förutbetalda kostnader” bör tas bort.

Kommentaren till p. 18.5 (Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar)

Far anser att en förvärvad immateriell tillgång ska redovisas och en egenutvecklad immateriell tillgång får redovisas i balansräkningen.

Kommentaren till p. 18.10 och 18.11 (Anskaffning med stöd av offentliga bidrag respektive Byten)

Se kommentar till p. 17.10 och 17.11.

Kommentaren till p. 18.13 (Kostnadsförda utgifter får inte ras upp som tillgång i balansräkningen)

Far förordar en rak översättning av IFRS for SMEs (p.18.17), dvs. ”Utgifter för en immateriell tillgång som tidigare har kostnadsförts får inte därefter inkluderas i anskaffningsvärdet för en tillgång”.

Kommentaren till p. 18.25 (Redovisning i juridisk person)

Far vill öppna upp för olika hantering vad gäller koncern och juridisk person vad avser aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar som alternativ respektive huvudregel avseende tillgångsredovisning. Möjlighet ska ges till att kunna tillämpa aktiveringsmodellen i koncernredovisning och kostnadsföringsmodellen i juridisk person avseende internt upparbetade immateriella tillgångar.

Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill

Generella kommentarer

Far förordar en rak översättning av IFRS for SMEs. Detta innebär att Far anser att förvärvsanalyser ska upprättas enligt samma principer och regler som anges i IFRS for SMEs avseende värderingen av identifierade koncernmässiga värden, minoritetsandelar och goodwill. Även vid successiva förvärv anser Far att förvärvsanalysen ska upprättas enligt samma principer och regler som i IFRS for SMEs. Den komplettering utöver IFRS for SMEs som krävs i K3 är hur kostnaden i förvärvsanalysen ska mätas avseende aktier som ägdes innan förvärvstidpunkten och som före förvärvstidpunkten värderats till anskaffningsvärde. Anseende denna fråga anser Far att kostnaden vid upprättandet av förvärvsanalysen ska vara verkligt värde vid förvärvstidpunkten även på de andelar som anskaffats tidigare. Effekten av omvärderingen redovisas i resultaträkningen.

Far anser det även vara mycket angeläget att BFN infogar fler undantag från verkligtvärdevärdering i förvärvsanalysen. Med nuvarande skrivning ska verkligtvärdevärdering alltid ske förutom för uppskjutna skatter. En sådan regel sträcker sig betydligt längre än vad IFRS 3 gör. Far anser att undantag främst måste infogas avseende förvärvade pensionsförpliktelser. Om IAS 19 inte tillämpas i koncernen bör den förvärvade pensionsskulden värderas enligt dotterbolagets lokala principer vilka Far uppfattar som de som får tillämpas vid konsolidering av

dotterbolaget. I annat fall skulle det kunna bli aktuellt att ta upp en skuld i förvärvsanalysen som sedan direkt efter förvärvet helt eller delvis löses upp över resultatet i koncernen.

Kommentaren till p. 19.6–19.17 (Förvärvsmetoden)

I fyra punkter anges vad förvärvsmetoden innebär. Far anser att det är oklart vad som är syftet med sista punkten ”rörelseförvärvet ska redovisas” varför punkten bör tas bort.

Kommentaren till p. 19.8 (Beräkning av anskaffningsvärdet)

Kommentaren innebär att justering av förvärvsanalysen endast ska ske en gång (när det slutliga anskaffningsvärdet har fastställts). Far anser att justering ska ske löpande baserat på bästa bedömning, vilket också överensstämmer med innebörden av IFRS for SMEs.

Far antar att innebörden av stycket om justering av anskaffningsvärdet är att det är storleken på goodwill (eller undantagsvis negativ goodwill) som justeras och ingen justering av identifierade tillgångar eller skulder. Det kan då vara olämpligt att tala om justering av förvärvsanalysen. IFRS for SMEs säger endast att det ska ske en justering av anskaffningsvärdet för aktierna. Varken IFRS for SMEs eller K3 är tydliga med hur justeringen ska ske. Särskilt inte i situationer med negativ goodwill, men Far anser att det är omotiverat att K3 formulerat sig annorlunda än IFRS for SMEs. Det kan tolkas som att det ska föreligga en skillnad mellan K3 och IFRS for SMEs utan att det framgår vad denna ska avse.

Kommentaren till p. 19.9–19.13 (Fördelning av anskaffningsvärde)

Se även Generella kommentarer andra stycket, ovan.

Avseende värdering av immateriella tillgångar i förvärvsanalysen står det att ”Värdet på tillgången (en immateriell tillgång) ska begränsas till ett belopp som innebär att negativ goodwill inte uppkommer eller ökar.” Far anser att detta är en ologisk och olämplig regel som bör tas bort. Om det finns en tydligt identifierbar immateriell tillgång så ska den tas upp i förvärvsanalysen.

Vidare står det att en skuld eller avsättning endast får ingå i förvärvsanalysen om den förvärvade enheten har redovisat en skuld eller avsättning i enlighet med kapitel 21. Far anser att lydelsen bör vara att skuld eller avsättning för omstrukturering endast får tas upp i förvärvsanalysen om den, i den förvärvade enheten vid förvärvstidpunkten, uppfyllde kriterierna för redovisning enligt kapitel 21.

Far anser att även verkligt värde på ansvarsförbindelser ska medtas i förvärvsanalysen.

Kommentaren till p. 19.14–19.17

Far anser det olämpligt att p. 19.15 i IFRS for SMEs inte medtagits i K3-utkastet.

Övrigt

Möjligheten att tillämpa ÅRL 4 kap. 14 b § med värdering av andelarna till verkligt värde bör tilläggas i K3 för företag som ingår i en koncern där koncernredovisning upprättas enligt IFRS. BFN bör i så fall tydliggöra att tillämpning av nämnda paragraf för andelar i dotter- och intresseföretag innebär krav på tillämpning av hela 4 kap. 14 a–d §§ ÅRL, dvs. att redovisa alla finansiella instrument enligt IAS 39.

Kapitel 20 – Leasingavtal

Kommentaren till p. 20.1–20.2 (Tillämpningsområde)

Far förstår inte innebörden av andra stycket i p. 20.2 om förvaltningsfastigheter och föreslår att detta tas bort eftersom det inte synes relevant då förvaltningsfastigheter inte får värderas till verkligt värde och att hänvisa till kapitel 16 inte blir meningsfull eftersom kapitel 16 bara handlar om upplysningar, inte om värdering och redovisning.

I fjärde stycket förklaras ett s.k. take-or-pay-avtal vilket inte finns i IFRS for SMEs. Far anser att sista meningen bör ändras till ”Substansen i sådana avtal utgör leasingavtal och ska redovisas enligt detta kapitel.”.

Kommentaren till p. 20.3–20.9 (Definitioner)

Far anser att meningen ”Ett avtal om hyra av lokal är alltid ett operationellt leasingavtal om det inte är ett sale and leaseback-avtal” ska strykas. Far anser inte att hyresavtal avseende lokaler ska undantas från klassificering och redovisning som finansiellt eller operationellt leasingavtal.

Kommentaren till p. 20.10–20.11 (Klassificering av leasingavtal)

I andra stycket bör ordet ”indikerar” bytas ut mot ”kan leda till”. I andra punkten i samma stycke står det ”försäljningspriset” när det rätteligen ska vara ”försäljningsintäkten”. Perioden i den tredje punkten ska vara den andra perioden, inte en allmän passus om förlängning. Sista meningen i det fjärde stycket ”I sådant fall ska klassificeringen av avtalet omprövas” bör strykas.

Kommentaren till p. 20.12 (Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället)

Far anser att det på sid. 132 i första stycket är tydligare att använda ”ränteutgiften” i stället för ”räntan” och att en hänvisning bör göras till kapitel 17.

Kommentaren till p. 20.15 (Upplysningar)

BFN har lagt in att upplysningarna bara gäller väsentlig upplysning. I IFRS for SMEs gäller beloppssuppgifterna alla leasingavtal medan beskrivningen av avtal bara gäller väsentliga avtal. Far anser att IFRS för SMEs uppdelning är att föredra eftersom läsaren då själv kan se att leasingavtal är väsentliga/oväsentliga. Upplysningskravet på den tidsmässiga uppdelningen av leasingkulder är borttagen och återfinns heller inte i ÅRL eftersom ÅRL inte kräver någon särredovisning av leasingkulder (bara skulder till kreditinstitut). Det bör förtydligas att de restriktioner som ska beskrivas är de restriktioner som finns enligt leasingavtalet. Denna punkt återkommer i kapitlet.

Kommentaren till p. 20.16 (Redovisning och värdering)

Far anser att andra stycket andra punkten på sid. 133 bör lyda: ”avgifterna till leasegivaren är upplagda på ett sådant sätt att de ökar endast i takt med generell inflation (*baserat på konsumentprisindex eller liknande*) i syfte att kompensera leasegivarens förväntade kostnadsökningar. Om avgifterna till leasegivaren ökar p.g.a. andra faktorer än generell inflation är inte detta villkor uppfyllt.” (Den sista meningen är tillagd från IFRS for SMEs p. 20.15 b sista meningen).

Kommentaren till p. 20.18 (Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället)

Far anser att initiala direkta kostnader för att ingå ett finansiellt leasingavtal bör aktiveras i leasad tillgång och sålunda periodiseras över leasingperioden. Far anser att valmöjligheten således ska tas bort.

Kommentaren till p. 20.19 (Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället)

Far föreslår ett tillägg på sista raden på sid. 134 andra stycket så att effekten ska redovisas i resultaträkningen *omedelbart* (dvs. lägg till ordet ”omedelbart”).

Kommentaren till p. 20.31–20.32 (Redovisning i juridisk person)

Av förenklingsskäl anser Far att K3 bör ta bort kravet på upplysning i juridisk person om belopp som skulle ha redovisats om finansiella leasingavtal hade redovisats som just finansiella leasingavtal istället för som operationella. Detta krav i K3 sträcker sig längre än RFR 2 för juridisk person och bör inte krävas av varken större eller mindre företag i K3.

Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

Kommentaren till p. 21.8–21.9 (Vilka förpliktelser ska redovisas som avsättning?)

I den text som är angiven i IFRS for SMEs p. 21.5 framgår att lager och materiella anläggningstillgångar är exempel på undantag ”...unless another section of this IFRS requires the cost to be recognised as part of the cost of an asset such as inventories or property, plant and equipment”. I meningen anges ”such as” vilket således innebär att dessa tillgångar ska ses som exempel och att undantaget kan beröra fler tillgångar. Far anser därför att ordalydelsen på sid.143 andra stycket behöver ändras för att återspegla detta.

Kommentaren till p. 21.10 (Värdering vid det första redovisningstillfället)

I kommentaren till p. 21.10 framgår att en avsättning ska värderas till den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen. Kommentaren saknar dock texten från IFRS for SMEs där IASB förklarar vad bästa uppskattningen är ”The best estimate is the amount an entity would rationally pay to settle the obligation at the end of the reporting period or to transfer it to a third party at that time”. Far anser att K3 behöver kompletteras med en sådan förklaring av ”bästa uppskattning”.

Kommentaren till p. 21.18 (Upplysningar om eventualtillgångar)

Begreppet sannolikt är definierat både i p. 2.2 samt i bilaga 1. Far anser därför att parenteserna med förklaringen ”mer troligt än inte” kan tas bort.

Kommentaren till kapitel 21 (Exempel 3 Garantier)

Exemplet stämmer inte med exemplet i IFRS for SMEs då det inte nuvärdesberäknas. Far anser att det är att föredra om K3 så långt det är möjligt överensstämmer med IFRS for SMEs och att K3 därför bör komplettera exempel 3 med en nuvärdesberäkning enligt exempel 4 i IFRS for SMEs.

Kommentaren till kapitel 21 (Exempel 8 Rättstvist)

Slutsatsen i exemplet ”Detta är en rättelse av ett fel från 20X1 då en avsättning inte redovisades på grundval av de omständigheter som fanns tillgängliga när årsredovisningen avgavs”, är felaktig. Rätt ska vara att det inte är en rättelse av fel vilket också framgår av resterande text, se även originaltexten i exempel 9 i IFRS for SMEs.

Kapitel 22 – Skulder och Eget kapital

Kommentaren till p. 22.4 (Klassificering)

Far anser att det är lämpligt att även hänvisa till ABL avseende preferensaktierna.

Kommentaren till p. 22.9 (Minoritetsintresse och transaktioner med andelar i dotterföretag)

Far anser att K3 så långt det är möjligt ska överensstämja med IFRS for SMEs. I kommentarerna till p. 22.9 bör därför de två sista meningarna tas bort. Vidare bör meningen ”Företaget får inte heller redovisa någon förändring i det redovisade värdet på tillgångar (exklusive goodwill) eller skulder i samband med sådana transaktioner ändras så att det i parentesen står ”(inklusive goodwill). Även hänvisningen ”värderade enligt kapitel 19” bör tas bort.

Kommentaren till kapitel 22 (Exempel En emittents redovisning av ett konvertibelt skuldinstrument)

I exemplet på sid. 156 bör inledningsvis förtydligas med att exemplet är exklusive skatt, men att en skatteeffekt ska redovisas hänförligt till konvertibla skuldinstrument.

Näst sista raden i tabellen på sid. 158 innehåller ett skrivfel, ska vara 31/12 20X9, 2 000, 2 943, 943, 0, 50 000.

Kapitel 23 – Intäkter

Kommentaren till p. 23.2–23.4 och 23.6

I kommentaren till p. 23.6 används begreppet *implicit ränta* med innebörden ”den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet (a) gällande ränta för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med liknande kreditvärdighet, (b) en ränta som diskonterar instrumentets nominella belopp till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna” (p. 23.3). I IFRS for SMEs används ”imputed rate of interest”, vilket närmast översätts med ”kalkylmässig ränta”. Far anser att implicit ränta inte är en korrekt översättning, vilken redan har en väl etablerad innebörd i t.ex. RR 6:99. Implicit ränta används i kommentaren till p. 23.6 vid beräkning av det verkliga värdet vid uppskjuten betalning. Far anser att begreppet implicit ränta bör bytas ut till diskonteringsränta och att det i kommentaren förklaras hur företagen ska beräkna den diskonteringsränta som ska användas. Definitionen av implicit ränta stryks då från texten under rubriken Definitioner.

Kommentaren till p. 23.5–23.7 (Värdering av intäkter)

Näst sista meningen i andra stycket innebär en begränsning och Far föreslår att meningen ändras till följande ”Detsamma gäller belopp som t.ex. *ett ombud kan ta emot för någon annans räkning.*”

Kommentaren till p. 23.7 (Byte av varor och tjänster)

I kommentaren till p. 23.7 framgår att intäkten, vid byte av varor eller tjänster, ska redovisas till det verkliga värdet. Far anser att det behöver förtydligas att det som huvudregel är det verkliga värdet på de mottagna varorna eller tjänsterna som ska redovisas som intäkt.

Andra stycket innehåller brister/felaktigheter som till exempel att en intäkt motsvarande det redovisade värdet på en tillgång som lämnats i byte ska redovisas vid en transaktion som saknar kommersiell innebörd.

Far anser att K3 så långt det är möjligt ska överensstämja med IFRS for SMEs. Enligt Far är det möjligt avseende redovisning vid byten och detta skulle rätta till de noterade bristerna/felaktigheterna.

Kommentaren till p. 23.8 (Identifiering av en transaktion)

Far anser att K3 så långt det är möjligt ska överensstämja med IFRS for SMEs. Enligt Far bör därför p. 23.9 i IFRS for SMEs inkluderas i kommentaren till p. 23.8.

Allmänt råd p. 23.9 och kommentaren till p. 23.9 (Försäljning av varor)

Far anser att samtliga fem punkter avseende kriterierna för intäktsredovisning vid försäljning av varor som framgår i kommentarerna till p. 23.9 ska framgå i motsvarande punkt i det allmänna rådet.

Kommentaren till p. 23.10–23.17 (Tjänstuppdrag och entreprenadavtal)

Presentationen avseende tjänstuppdrag och entreprenadavtal överensstämmer inte med IFRS for SMEs. Far anser att beskrivningen blir mer lättförståelig och användarvänlig om den överensstämmer med IFRS for SMEs.

Kommentaren till p. 23.17 (Särskilt om entreprenadavtal)

Beskrivningen bör kompletteras med regler för när kvittning får ske eller inte.

Kommentaren till p. 23.19–23.20 (Upplysningar)

Det saknas upplysningskrav avseende intäkt per kategori, såsom varuförsäljning, tjänstuppdrag, ränta, royalty, utdelning etc. Detta upplysningskrav återfinns i IFRS for SMEs och Far anser att det är väsentlig information och K3 bör därför kompletteras med detta upplysningskrav.

Enligt Far bör därför p. 23.31 (a) i IFRS for SMEs inkluderas i kommentaren till p. 23.20.

Kommentaren till p. 23.23 (Uppdrag till fast pris)

Vad gäller p. 23.23 så innebär nuvarande skrivning ”när arbetet väsentligen är fullgjort” att det blir i princip omöjligt att följa detta. Tolkningen av inkomstskattelagen är enligt Fars uppfattning tydlig och anger att om ett företag ska vänta med att vinstavräkna till dess att slutlig ekonomisk uppgörelse träffats så måste denna princip tillämpas i företagets bokslut. Far menar att skrivningen måste ändras så att den stämmer överens med skatterätten på denna punkt. Därmed behöver kommentartexten innehålla mer än vad som anges i det allmänna rådet och en hänvisning till inkomstskattelagen.

Övrigt

Exemplen avseende intäktsredovisning som finns IFRS för SMEs har inte översatts och tagits med i K3. Far anser att dessa exempel i IFRS for SMEs på sid. 142-148 ska ingå i detta avsnitt eftersom dessa utgör användbar vägledning för användarna.

Kapitel 24 – Offentliga bidrag

Kommentaren till p. 24.6–7 (Redovisning i juridisk person)

Beskrivningen i första stycket är en alltför snäv tolkning och begränsar möjligheten att göra en bedömning från fall till fall. Far anser därför att första stycket bör tas bort.

Av det andra stycket framgår tydligt vilken hantering som tillåts i juridisk person, nämligen en möjlighet att redovisa offentliga bidrag som avser förvärv av anläggningstillgång som en minskning av anskaffningsvärdet på denna tillgång. Denna tydlighet föreligger inte överhuvudtaget i övriga delar av detta kapitel som behandlar koncernredovisningen, och därför uppstår frågan om huruvida brutto- eller nettoredovisning ska ske på koncernnivå. Far anser att detta behöver framgå av kommentarerna till detta kapitel. Far föreslår att BFN hämtar beskrivningar från IFRS for SMEs Basis for conclusion p. 134.

Kapitel 25 – Lånekostnader

Far anser att kapitlet borde heta Låneutgifter istället för Lånekostnader i enlighet med EUs svenska översättning av IAS 23. Detta bör ändras genomgående i allmänna rådet och kommentarerna.

Far ifrågasätter lämpligheten i att använda sig av terminologin Huvudregel respektive Alternativregel. Detta gäller även övriga kapitel då det är tillämpligt. Det är bättre att använda den terminologi som används i kapitel 18 Immateriella tillgångar andra än goodwill, dvs. kostnadsföringsmodell respektive aktiveringsmodell.

Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar

Ifråga om noterade aktier, till skillnad från onoterade, blir beräkningen vanligen tillförlitlig utan omotiverad kostnad för att ta fram uppgiften. Denna förenkling ligger i samma anda som BFNs syn på förenklingar beträffande förmånsbestämda pensioner; företagen ska inte behöva anlita aktuarier för anpassning till enhetliga principer för redovisning av förmånsbestämda pensionskulder. I detta fall föreslår Far att förenklingen ska gälla både större och mindre företag vars aktier inte är noterade.

Kommentaren till p. 26.4 (Redovisning)

Far vänder sig med bestämdhet mot att kreditposten vid redovisning av egetkapital-instrumentreglerade program ska utgöra bundet eget kapital. Detta strider mot grundtankarna i både ABL och ÅRL och dessutom mot etablerad god redovisningssed för noterade juridiska personer. Både ifråga om program som rör optioner och aktier så bör båda jämföras med optioner där värdet vid grant date motsvarar det verkliga värde i form av ett premium som en marknadsaktör skulle ha varit villig att betala för optionen eller löftet om gratisaktie/subventionerad aktie i framtiden. Det är uppenbart att en sådan premie redovisas som en del av överkursfonden vilken enligt ÅRL och ABL utgör en fri fond. Far kan inte acceptera att kreditposten bokförs som bunden fond, dvs. som reservfond, såsom BFN föreskriver i sitt utkast. Först när aktierna tecknas enligt optionsavtalet respektive aktieavtalet kan det bli aktuellt att redovisa något belopp som bundet eget kapital och i så fall som aktiekapital. Eventuell överkurs vid tecknande av aktier bokförs på sedvanligt sätt i Överkursfonden som utgör fritt eget kapital. Far kan inte förstå varför BFN vill gå längre än ÅRL, ABL och god sed och låsa in kapital i bundet eget kapital som om ifrågavarande program utgjorde något helt annat än optioner på framtida aktieteckning.

Kommentaren till p. 26.10 (Ändrade intjäningsvillkor)

Far anser att det är bättre att texten talar om förändringar som är fördelaktiga för den anställda snarare än att tala om att en ändring gynnar den anställda eftersom det inte på förhand går att uttala sig om huruvida en ändring gynnar den anställda eller inte. Det anges i kommentarerna till ändrade intjäningsvillkor att ett företag... "ska beakta de ändrade villkoren vid värderingen av aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument." Detta stämmer inte för alla ändringar. Förkortning av intjäningsvillkoren påverkar inte värderingen av det egetkapitalreglerade programmet utan sådana ändringar påverkar redovisningen på annat sätt. Ordet "värderingen" bör således ersättas med "redovisningen" vilket också stämmer med skrivningen i IFRS for SMEs.

Kommentaren till p. 26.15 (Koncernplaner)

Far anser att det även vore önskvärt att tillåta att en rimlig fördelning görs även i det fall då moderföretaget upprättar en koncernredovisning enligt IFRS for SMEs.

Far anser även att det vore önskvärt om vägledning lämnas för hur sociala avgifter på aktierelaterade ersättning bör redovisas.

Kapitel 27 – Nedskrivningar

Kommentaren till p. 27.1 (Tillämpningsområde)

Far anser att det vore bättre att i p. 27.1 ange att detta kapitel ska tillämpas på tillgångar med undantag av...

BFN anger att finansiella anläggningstillgångar är undantagna från kapitel 27. Far anser att detta kan bli svårsläst eftersom aktier och andelar i dotterföretag och intresseföretag är finansiella anläggningstillgångar, men de ska omfattas av kapitel 27. Far anser att även om dessa andelar exkluderas i kapitel 11 om finansiella instrument blir det ändå otydligt. Problemet är alltså att aktier och andelar i dotter- och intresseföretag är ”utscopade” från både kapitel 11 och 27.

Krav på bestående värdenedgång enligt ÅRL har inte beaktats eller kommenterats. Far anser att en analys bör göras på motsvarande sätt som i RR 17, bilaga 2.

Kommentaren till p. 27.8 (Återvinningsvärdet)

Far önskar att det allmänna rådet inte anger om diskonteringsräntan ska anges före eller efter skatt för att underlätta för användaren av det allmänna rådet. Det leder till förenkling för upprättaren av de finansiella rapporterna. Däremot måste det framgå om den diskonteringsränta som använts är före eller efter skatt.

Kommentaren till p. 27.13 (Återföring av en nedskrivning)

Far noterar att reversering av tidigare nedskrivning är ett krav enligt 4 kap. 5 § ÅRL varför p. 27.13 strider mot ÅRL. Far anser att detta avsteg från ÅRL måste tas bort från K3. Detta leder till vissa följdändringar i kapitlet.

Kommentaren till p. 27.18 och 27.19 (Ytterligare krav för nedskrivning av goodwill)

Prövning ska ske från och med förvärvstidpunkten. Far efterlyser vägledning om vad som gäller om företaget ändrar förvärvskalkylen.

Far anser att BFN bör förtydliga vad som menas med ”justeras kalkylmässigt” i tredje stycket.

Det saknas upplysningar om hur utländska valutor ska hanteras, dvs. om företaget har utländska enheter som ska nedskrivnas. Vägledningen bör klargöra hur företagen ska ta hänsyn till de utländska enheternas avistakurs etc.

Kommentaren till p. 27.18–27.20 (Ytterligare krav för nedskrivning av goodwill)

Terminologin ”verkligt värde” används genomgående. Far undrar om det inte är ”återvinningsvärde” som avses.

Far ifrågasätter om upplysningskraven vilka anges i kommentarerna är tillräckliga. I de fall en väsentlig nedskrivning skett bör ytterligare upplysningar lämnas.

Kapitel 28 - Ersättningar till anställda

Generellt

Vägledningen saknar särskilda regler för juridisk person. Far anser att det vore lämpligt att liksom i RR 29, Ersättningar till anställda (p. 159) och i RFR 2.3 (p. 38) medge undantag i juridisk person för redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner. Därvid kan text hämtas från RR 29 och RFR 2.3 för att beskriva detta undantag.

Allmänt råd p. 28.14 (Redovisning av förmånsbestämda planer)

Far noterar att IFRS for SMEs föreskriver en redovisning som bygger på IAS 19 men med vissa lätttnadsregler. Enligt förslaget till K3 tillåter BFN antingen full IAS 19 eller en alternativ metod. IASB ser för närvarande över IAS 19 och enligt ett utkast som publicerats under 2010 kommer den enda tillåtna metoden för hantering av aktuariella vinster och förluster att vara att redovisa aktuariella vinster och förluster direkt i övrigt totalresultat. Far förstår inte hur förslaget till K3 förhåller sig till detta i och med att K3 inte tillåter att en rapport över totalresultat presenteras. IAS 19 kommer inte att tillåta att aktuariella vinster och förluster redovisas direkt mot eget kapital. Far anser därför att det inte fungerar att hänvisa till IAS 19 då en sådan redovisning inte möjliggörs K3. Ett sätt att möjliggöra en framtida tillämpning av IAS 19 är att i K3 göra det obligatoriskt att rapportera en rapport över totalresultat såsom en extra rapport utöver resultaträkningen i enlighet med RFR 2. Far anser att ett annat sätt vore att kräva att en delsummering sker inom egetkapitalrapporten/egetkapitalnoten av intäkter och kostnader som redovisas direkt mot eget kapital och att dessa slås samman med nettoresultatet i resultaträkningen till totala intäkter och kostnader och att transaktioner med aktieägare presenteras nedanför dessa mått. Den sistnämnda varianten kan av förenklingsskäl vara att föredra.

Allmänt råd p. 28.15

Det anges i andra stycket att för en plan som finansieras i egen regi och där uppgift om pensionsskuldens storlek erhålls från den part som administrerar planen får detta belopp redovisas som avsättning. Far förstår inte varför ordet "får" används i detta sammanhang. Borde det inte vara "ska" istället? Annars kan läsaren lätt få intrycket att det är frivilligt att ta upp denna skuld och att de företag som inte vill ta upp skulden istället kan ta upp motsvarande belopp som ansvarsförbindelse. I p. 28.16 används dessutom ordet "ska" för det fall stiftelsens förmögenhet understiger pensionsförpliktelsen.

Allmänt råd p. 28.16

Det anges i andra stycket att vid beräkningen av stiftelsens förmögenhet ska förvaltnings-tillgångar som innehas av pensionsstiftelsen värderas enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen. I denna paragraf anges bland annat att fastigheter och byggnader som är lös egendom ska tas upp till taxeringsvärdet. Detta förfarande anser inte Far vara uttryck för god redovisningssed. Far anser att K3 istället ska ange att stiftelsens förmögenhet ska beräknas till marknadsvärde, då detta är det tillvägagångssätt som idag tillämpas enligt god redovisningssed i Sverige.

Allmänt råd p. 28.19 och 28.21

Det anges i dessa punkter att övriga långfristiga ersättningar samt ersättningar vid uppsägning ska tas upp till nuvärdet av förpliktelsen på balansdagen. Dock anges inte hur en sådan nuvärdesberäkning ska ske, dvs. huruvida diskontering ska ske med en riskfri ränta, eller om denna ränta ska beakta företagets kreditrisk eller om utgångspunkten istället ska vara först-

klassiga företagsobligationer eller någon annan metod. Far anser det vara lämpligt att lämna vägledning kring detta, och föreslår då att riskfri ränta används.

Allmänt råd p. 28.22 (Koncernplaner)

Far anser det rimligt att även godta det fall där moderföretaget upprättar en koncernredovisning enligt IFRS for SMEs.

Allmänt råd p. 28.23 (Ersättningar efter avslutad anställning)

Far anser det ytterst olämpligt att inte införa några upplysningskrav för det fall där tillämpning skett av IAS 19. Far anser att upplysningar måste lämnas i detta fall då korridormetoden tillåter en redovisningsmetod som innebär att det belopp som redovisas i balansräkningen ofta kan avvika väsentligt från det faktiska överskott/underskott som föreligger i pensionsplanen. Sålunda anser Far det synnerligen önskvärt att väsentliga upplysningskrav i IAS 19 införs i det fall IAS 19 tillämpas. Eftersom IAS 19 tillåter tre alternativa redovisningsmetoder för aktuariella vinster och förluster, är det nödvändigt att K3 kräver upplysning om huruvida aktuariella vinster redovisas enligt korridormetoden, direkt i resultaträkningen eller direkt mot eget kapital.

Far anser dessutom att det finns ett stort behov av upplysningskrav när koncernens pensionsplaner redovisas enligt den förenklade metoden, dvs. där respektive dotterbolags pensionskostnad och pensionsskuld beräknas i enlighet med lokala regler och praxis. Eftersom koncernen i detta fall inte tillämpar en enhetlig princip är det extra viktigt med tilläggsupplysningar. Far anser därför att det vore önskvärt att en beskrivning av tillämpade redovisningsprinciper för de väsentliga pensionsplanerna krävs, liksom ytterligare information om hur det nettobelopp som redovisas i balansräkningen förhåller sig till bruttoförligheter, värden på förvaltningsstillgångar, samt icke redovisade aktuariella vinster och förluster, etc. Far anser även att det vore önskvärt att redogöra för väsentliga aktuariella antaganden som gjorts.

Fars rekommendation RedR 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad anger att företag där kapital i pensionsstiftelser överstiger kapitalvärdet av pensionsåtaganden öppet bör redovisa detta överskott i not. Ett sådant upplysningskrav synes rimligt. För att beakta upplysningskraven enligt tryggandelagen bör det i not upplysas om hur stor andel av avsättningarna som omfattas av tryggandelagen. För företag anslutna till PRI Pensionsgaranti ska den av PRI Pensionsgaranti beräknade pensionsskulden anges för sig under beteckningen FPG/PRI enligt bestämmelse i PRI Pensionsgarantis försäkringsvillkor.

Kommentaren till p. 28.12 (Försäkrade ersättningar)

I kommentarerna till p. 28.12 anges att ”Ett exempel på när försäkrade ersättningar inte ska klassificeras som avgiftsbestämda planer är vid pension i egen regi via kapitalförsäkring...”. Storleken på den anställdas ersättningar efter avslutad anställning beror i fallet kapitalförsäkring på de avgifter som betalats och den kapitalavkastning som avgifterna ger. Detta sammanfaller med definitionen av en avgiftsbestämd plan enligt K3 varför denna skrivning inte bedöms korrekt.

Kommentaren till p. 28.14–28.18 (Redovisning av förmånsbestämda planer)

Den första meningen är inte korrekt språkligt utformad. Det anges att företag av förenklings-skäl istället får tillämpa p. 28.15–28.18 för fyra specifika fall. Far anser att det vore lämpligt att lägga till orden ”bland annat” före de fyra punkterna så att det allmänna rådet inte utesluter en tillämpning av förenklingsreglerna i detta allmänna råd för det fall ett svenskt företag har en pensionsförpliktelse som inte inryms i de fyra exemplen som ges. Far kan exempelvis tänka sig

att ett företag ger en individuellt löfte till ett antal ledande befattningshavare att de ska få en temporär pension mellan 60-65 år om de är anställda i företaget vid fyllda 60 år. Ett sådant löfte ryms inte inom några av de fyra exemplen och skulle då innebära att företaget tvingas att tillämpa IAS 19 för samtliga pensionsförpliktelser, vilket inte kan vara avsett.

En generell kommentar som Far vill lämna är att samtliga kommentarer i detta avsnitt bör ange huruvida kommentaren är giltig för det fall företaget väljer att tillämpa IAS 19 eller den alternativa metoden. I nuläget är de flesta kommentarerna riktade mot det fall där företaget väljer att avstå från tillämpning av IAS 19 men detta anges inte specifikt. Det första stycket fungerar, men resterande stycken är inte explicita med avseende på om de är relevanta för det ena eller andra alternativet.

Det andra stycket anger en tolkning av IAS 19 som Far anser vara helt onödig att lämna. Dessutom anser Far att tolkningen är felaktig. Många företag som tillämpar IAS 19 bedömer att kvittningsreglerna i IAS 19 tillåter en kvittning av förvaltningstillgångar och pensionsförpliktelser i fallet företagsägda kapitalförsäkringar. Far anser också att det är fel att hänvisa till 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL i det fall företaget väljer att tillämpa den av EU-kommissionen godkända IAS 19. Då blir det fråga om en s.k. carve-out från IAS 19 eftersom särskilda kvittningsregler föreskrivs i IAS 19-standarderna.

Far ifrågasätter även huruvida det är konsekvent att föreskriva bruttoredovisning av företagsägda kapitalförsäkringar enligt den alternativa redovisningsmetoden (p. 28.15–28.18). I det fall en pensionsstiftelse föreligger, sker en kvittning mellan arbetsgivarens pensionsutfästelse och förmögenheten i pensionsstiftelsen. Detta trots att det inte är pensionsstiftelsen som har lämnat pensionsutfästelsen. Tryggandelagen förbjuder en pensionsstiftelse att lämna en pensionsutfästelse. Det är således företaget som har att infria de pensionsutbetalningar som följer av förpliktelseerna och först i efterhand kan gottgörelse ske från stiftelsen. Trots detta redovisas inte förpliktelseerna brutto i detta fall. Det är ingen större skillnad på det fall ett företag äger rätt att gottgöra sig från en pensionsstiftelse i efterhand för att neutralisera den pensionsutbetalning som gjorts och det fall ett företag erhåller medel från en kapitalförsäkring för att betala ut direkt till pensionären. I det sistnämnda fallet har företaget inte någon kommande belastning då allt kapital som föreligger i kapitalförsäkringen förs över till den pensionsberättigade personen. Far förespråkar en nettoredovisning, men att bruttoredovisning ska ske i not.

Det fjärde stycket anger att ”En plan som baseras på kollektivavtal mellan arbetsmarknadens parter kan finansieras genom att företaget betalar en pensionspremie till t.ex. Alecta. En sådan plan ska redovisas som en avgiftsbestämd plan.” Far undrar om denna vägledning avser det fall ett företag tillämpar IAS 19 eller om detta stycke endast gäller det fall då den alternativa metoden tillämpas. Far anser att det är viktigt att klargöra att det är det senare som är avsikten. Far är medvetet om att det finns andra förmånsbestämda planer där premier betalas till ett försäkringsbolag men där det ändå finns information som gör det möjligt att redovisa planen som förmånsbestämd (exempelvis premier som betalas till SPP Liv och Skandia). Enligt IAS 19 ska därför en aktuariell beräkning ske enligt reglerna för förmånsbestämda planer.

Far anser att ordet ”får” bör bytas ut mot ”ska” i femte stycket och att det explicit anges att detta stycke endast är tillämpligt för det fall IAS 19 inte tillämpas.

Far anser att det sjätte och sjunde stycket inte borde vara tillämpligt för det fall IAS 19 tillämpas. Resonemanget torde endast vara tillämpligt på svenska pensionsstiftelser då den

alternativa metoden tillämpas. Styckena borde inte heller vara tillämpliga på det fall den alternativa metoden tillämpas och det i aktuellt land (t.ex. Norge eller England) är förenligt med lokala regler och praxis att redovisa överskott i pensionsstiftelser.

De åttonde, nionde och tionde styckena borde inte vara tillämpliga för det fall IAS 19 tillämpas i koncernen.

I det åttonde stycket anges att pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag får redovisas på samma sätt som i dotterföretaget. I K3 används istället ordet ”ska” (se p. 28.17). Far anser det lämpligt att samma ord används på båda ställena.

Kapitel 29 – Inkomstskatter

Allmänt råd p. 29.3

Far anser att BFN bör förtydliga definitionen temporär skillnad genom att lägga till skattepliktig respektive avdragsgill temporär skillnad redan i det allmänna rådet.

Ändrade skattesatser

I IFRS for SMEs p. 29.18 anges att man ska beakta ”substantively enacted tax rates”. Motsvarande skrivning saknas i K3. Far ser inget skäl till att detta inte skulle finnas med i K3.

Allmänt råd p. 29.27 (Uppskjuten skattefordran)

Far anser att en tydligare skrivning om kraven för att ta upp uppskjuten skattefordran vore önskvärd redan i det allmänna rådet, jämför RR 9.27.

Vidare anser Far att motsvarande skrivning som i de tre första meningarna i RR 9.27 inkluderas i K3. Far anser att dessa meningar ger en god vägledning om i vilken utsträckning som en uppskjuten skattefordran ska redovisas. Vidare överensstämmer den med kriterierna för aktivering i nuvarande svenska regelverk och även IFRS. Far utgår från att det inte avses att K3 ska avvika i denna fråga gentemot nuvarande normgivning. Det är därför motiverat att inkludera dessa tre meningar i K3 för att ge en så god vägledning som möjligt i denna fråga.

Allmänt råd p. 29.29 (Klassificering)

Far anser att det allmänna rådet ska ange hur en uppskjuten skattefordran eller uppskjuten skatteskuld ska klassificeras istället för hur de inte får klassificeras.

Första redovisningen av tillgång respektive substansförvärv

I IAS 12.22 och RR 9.16 anges undantag från att redovisa uppskjuten skatt vid första redovisningen av en tillgång eller en skuld. Vidare anges i RR 9.44-46 reglerna för att redovisa uppskjuten skatt vid rena substansförvärv. Far anser att motsvarande regler bör tas med i K3 regelverket. Problematiken kan åskådliggöras med nedanstående exempel;

En fastighet med ett verkligt värde på 100 och 0 i skattemässigt värde förvärvas indirekt genom förvärv av ett bolag för 90. En uppskjuten skatteskuld på 26,3 ska då redovisas. Hur mellanskillnaden på 16,3 ska redovisas framgår inte. Vid förvärvet krediteras kassa och bank med 90 (vid kontant förvärv) medan fastighet debiteras med 100 och uppskjuten skatteskuld krediteras med 26,3. En ytterligare debetbokning på 16,3 krävs.

Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser

Kommentaren till p. 30.3 (Redovisningsvaluta)

BFN har i K3 översatt merparten av texten i IFRS for SMEs, men inte allt. Av IFRS for SMEs framgår att "...such exchange differences shall be recognised initially in OCI and reported as a component in equity." Det framgår inte i K3 om differensen ska redovisas direkt i eget kapital eller (som enligt RR 8) över resultaträkningen. Fars uppfattning är att detta bör ske direkt i eget kapital och att detta tydligt bör anges i K3 regelverket.

För företag som väljer att redovisa finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–e §§ ÅRL gäller 4 kap. 14 d § ÅRL vilket innebär att differensen inte ska redovisas i resultatet. Far ställer sig frågande till varför posten ska redovisas i en separat komponent i eget kapital när den ändå inte ska "recirkuleras" i resultatet då 4 kap. 14 d § ÅRL torde innebära att posten ska recirkuleras in i resultaträkningen när den upplöses. Det innebär att reserven istället "realiseras" inom eget kapital, mellan Omräkningsreserven i Fond för verkligt värde och Balanserade vinstmedel. Detta innebär då ingen förenkling eftersom beloppet att föra bort från omräkningsreserven i Fond för verkligt värde ändå måste beräknas.

Kapitel 31 – Höginflationsländer

Inga kommentarer.

Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen

Kommentaren till kapitel 32 (Tillämpningsområde)

Båda punkterna överst på sid. 211 bör avslutas med "... när balans- och resultaträkning upprättas".

Kommentaren till p. 32.1 (Händelser efter balansdagen som beaktas i balansräkningen och resultaträkningen)

I avsnittet om händelser efter balansdagen som beaktas i balansräkningen och resultaträkningen är Far tveksam till om BFN har dragit en korrekt slutsats att ett domstolsavgörande inte får redovisas som en ansvarsförbindelse. Enligt Fars åsikt utgör ett domstolsavgörande en mycket stark indication, men det framgår inte av kapitel 21 att det per definition skulle medföra en skyldighet att redovisa en avsättning. Enligt Fars bedömning är företagsledningens bästa bedömning alltid avgörande. Vid exempelvis ett överklagande av en dom i första instans kan det i enstaka fall finnas andra bevis som väger tyngre än domstolens avgörande och som därmed på goda grunder skulle medföra att någon avsättning inte ska redovisas. Far förespråkar därför den formulering som används i IFRS for SMEs p. 32.5.

Kommentaren till p. 32.3 (Upplysningar om händelser efter balansdagen som inte beaktas i balansräkningen och resultaträkningen)

Far ifrågasätter lämpligheten i att använda benämningen "större dotterföretag". I detta sammanhang kan BFN inte avse samma storleksgräns som ÅRL varför det finns en uppenbar risk för sammanblandning av begreppen. Fars förslag är att begreppet större byts ut mot väsentligt, detsamma gäller punkterna om större produktionsanläggning och större omstrukturering. IFRS for SMEs använder på flera ställen termen "major", denna översättning bör genomgående ses över i kapitlet.

Kapitel 33 – Upplysningar om närstående

Far ställer sig bakom texten i p. 33.1 även om den inte överensstämmer med IFRS for SMEs eftersom dessa upplysningskrav finns i ÅRL.

Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar

Inga kommentarer.

Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas

Allmänt råd p. 35.11 (Undantag från retroaktiv tillämpning)

Far anser att andra stycket behöver ändras så att det istället lyder ”Föreligger säkringsredovisning vid tidpunkten för övergång *ska denna redovisning upprätthållas och* redovisas till dess säkringsförhållandet upphör även om *redovisningen* inte uppfyller villkoren enligt kapitel 11.”

Allmänt råd p. 35.13

Far håller inte med om att denna punkt ska utgöra ett obligatoriskt förbud mot retroaktiv tillämpning av aktivering av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar. Däremot anser Far att denna punkt istället ska läggas in som ett frivilligt undantag och lätttnadsregel.

Allmänt råd p. 35.14 (Lätttnadsregler)

Far ifrågasätter varför BFN är strängare än både full IFRS (se IFRS 1) och IFRS for SMEs som båda anger att om ett företag går tillbaka och räknar om ett rörelseförvärv för förvärv som skett före övergångstidpunkten så ska detta tillämpas för samtliga rörelseförvärv som inträffar efter denna tidpunkt. Far anser att BFN går för långt när man kräver att samtliga rörelseförvärv ska räknas om, dvs. även sådana förvärv som skett innan det förvärv som företaget önskar omräkna. Detta hindrar alla företag från retroaktiv justering av förvärv, vilket är mycket olyckligt. Far anser istället att kapitel 35 ska föreskriva att om en förstagångstillämpare väljer att frivilligt räkna om ett rörelseförvärv som skett innan övergångstidpunkten ska företaget räkna om alla rörelseförvärv efter detta rörelseförvärv i enlighet med reglerna i K3.

Allmänt råd p. 35.17

Far noterar att lätttnadsregeln avviker från IFRS for SMEs och ifrågasätter denna avvikelse. Far anser att lätttnadsregeln bör utformas på samma sätt som IFRS for SMEs, dvs. att uppdelning av sammansatt instrument inte behöver tillämpas på ett sammansatt instrument om skuldposten inte är utestående vid övergångstidpunkten.

Allmänt råd p. 35.18

Far anser att denna lätttnadsregel inte är erforderlig eftersom det finns en allmän lätttnadsregel i p. 35.21 som täcker in den situation som beskrivs i p. 35.18.

Far föreslår ytterligare lätttnadsregler i nedanstående situationer

Far anser att då kapitel 17 ställer krav på komponentavskrivning behövs en lätttnadsregel avseende tillgångar som borde skrivits av enligt denna metod. Notera dock enligt ovan att Far anser att komponentmetod inte ska behöva tillämpas av mindre företag som tillämpar K3. Förslag till ny regel som bör vara frivillig är att uppdelning på de olika komponenterna ska ske

av det redovisade värdet vid tidpunkten för övergång, i annat fall ska retroaktiv omräkning ske.

Far anser att det är nödvändigt att införa en lättnadsregel för de företag som väljer att tillämpa IAS 19 för förmånsbestämda pensionsplaner. Eftersom korridormetoden tillåts i K3 måste en lättnadsregel införas som innebär att korridoren nollställs per övergångstidpunkten. Annars måste aktuariella beräkningar genomföras från det att företaget startade sin verksamhet för att få reda på hur stor del av de aktuariella vinsterna och förluster som kvarstår oredovisade per övergångstidpunkten.

Far anser vidare att det är nödvändigt att införa en lättnadsregel för det fall då statliga stöd historiskt redovisats som reduktion av anskaffningsvärdet på anläggningstillgång, då denna information kanske saknas i de berörda företagen och det därför blir omöjligt att beräkna ett anskaffningsvärde minus ackumulerade avskrivningar för tillgången.

Far anser slutligen att en lättnadsregel behöver införas vad gäller redovisning i juridisk person av innehav av aktier i dotterföretag i enlighet med den lättnadsregel som anges i IFRS for SMEs p. 35.10 (f). Enligt p. 9.10–9.11 ska innehav i ett dotterföretag i årsredovisningen värderas till anskaffningsvärde. Utdelningar på andelar i dotterföretag ska redovisas som intäkt oavsett om den härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter förvärvstidpunkten. En dylik redovisning har inte skett enligt god redovisningssed i Sverige för icke-noterade företag, utan istället har utdelningar som varit hänförliga till vinstmedel intjänade före förvärvstidpunkten redovisats som en reduktion av anskaffningsvärdet på dotterföretagsandelarna. För att slippa att gå tillbaka till den tidpunkt då bolaget startades upp borde kapitel 35 godta det redovisade belopp på aktier i dotterföretag som föreligger vid övergångstidpunkten, och att man tillämpar p.9.10–9.11 på sådana utdelningar som äger rum efter övergångstidpunkten.

Allmänt råd p. 35.23 (Upplysningar)

Denna text har ingen motsvarighet i IFRS for SMEs och Far undrar vad som åsyftas. Det är lätt att få intrycket av att ett företag inte behöver göra retroaktiv tillämpning av K3-regelverket bara man uppfyller upplysningskravet i p. 35.23. Far tolkar punkten på sådant sätt att ett företag ska ange vilka lättnadsregler som företaget valt att tillämpa och vilka poster som därigenom inte räknats om i enlighet med dessa lättnadsregler. Om denna tolkning är korrekt borde detta tydliggöras, åtminstone i kommentarerna till punkten.

Allmänt råd p. 35.24

Texten i det allmänna rådet avviker från texten i p. 35.13 i IFRS for SMEs. Far anser att de upplysningskrav som föreskrivs i IFRS for SME är viktiga och att de ska inkluderas även i K3-regelverket. Således anser Far att kapitel 35 bör innehålla upplysningskrav avseende avstämning av resultaträkning för jämförelseperioden mellan K3 och tidigare tillämpade principer, och avseende eget kapital avseende övergångstidpunkten och avseende utgången av jämförelseperioden.

Far förstår inte vad kravet i det sista stycket i p. 35.24 går ut på, men om ovanstående krav införs enligt IFRS for SMEs kan sista stycket troligen strykas.

Kommentaren till p. 35.14–35.20 (Materiella anläggningstillgångar)

Stycket om materiella anläggningstillgångar ger en ofullständig beskrivning i förhållande till vad frågan gäller. Far föreslår en mer fyllig text som gör att den som läser texten förstår vilket problemområde som texten försöker att behandla.

Kommentaren till p. 35.21 (Praktiskt ogenomförbart att räkna om poster)

Far förstår inte riktigt vad den andra meningen försöker indikera. Där står att ”blir det praktiskt genomförbart att räkna om en post i enlighet med K3 först vid ett senare tillfälle får inte kapitel 35 tillämpas”. Detta skulle kunna tolkas som att ett företag som inte kan räkna om en post inte får tillämpa kapitel 35 vid övergångstidpunkten, vilket skulle vara förödande för ett sådant företag. Far anser att förtydligande bör ske av vad som åsyftas.