

Göteborgs universitet  
Handelshögskolan  
Företagsekonomiska institutionen

YTTRANDE  
2010-11-27

Bokföringsnämnden  
Box 6751  
113 85 STOCKHOLM

## **Remissvar avseende Bokföringsnämndens vägledning Upprättande av årsredovisning (K3), juni och september 2010**

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet som beretts tillfälle att yttra sig över rubricerade förslag vill härmed framföra följande.

Remissvaret är strukturerat på så sätt att först presenteras ett antal allmänna synpunkter och sedan presenteras synpunkter på respektive kapitel i de fall vi har kapitelspecifika kommentarer.

### **Sammanfattningsvis anser Handelshögskolan vid Göteborgs universitet att**

Det är positivt att grunden till K3 är IFRS for SME. Vi anser dock att en omfattande bearbetning måste ske av utkastet där bland annat våra bifogade synpunkter beaktas.

### **Allmänna synpunkter**

#### *Utbildning*

För utbildningen i redovisning på akademisk nivå är det mycket positivt att redovisning för svenska ickenoterade bolag anpassas till IFRS for SME. Vid Handelshögskolan i Göteborg är den nuvarande utgångspunkten beträffande reglering på grundläggande nivå ÅRL och svensk kompletterande normgivning för att längre fram i utbildningen övergå till full IFRS. Det är därför en klar fördel utifrån ett utbildningsperspektiv att K3 överensstämmer i största möjliga utsträckning med IFRS for SME eftersom övergången från svenskt regelverk till full IFRS skulle underlättas. Vidare har studentmobiliteten ökat under senare år och vi har många studenter som åker utomlands på utbytestermin. Vi tar dessutom emot många utländska studenter. Utbildningen i redovisning skulle även för in- och utresande studenter underlättas av att K3 ligger nära IFRS for SME. Högskolor och universitet har en viktig uppgift med tanke på alla de studenter som utbildas varje år och som sedan ska ut i näringslivet. Det går inte att utbilda studenter i ett specifikt regelverk eftersom många ändringar hinner ske innan studenterna läst färdigt utbildningen. Det är därför viktigt med redovisningsnormer som har en tydlig teoretisk grund. Det är omöjligt att i undervisningen ta upp all kompletterande normgivning, både den kompletterande normgivning som finns idag men även framöver med alla K-regelverk.

Ur ett utbildningsperspektiv är det dock viktigt att det finns en logik och tydlig struktur i regelverket (se synpunkter under avsnittet struktur).

### Legalitetsfrågan

Bokföringsnämnden är en statlig myndighet som enligt regeringsformen inte får ge ut bindande normer utan endast allmänna råd, rekommendationer och dylikt. Vid tidigare utgivning av allmänna råd har BFN givit sken av att råden varit bindande genom att formulera påbudsregler med "skall" istället för "bör". Detta har påtalats av ett flertal remissinstanser men BFN fortsätter att göra så även i K3. Bokföringsskyldiga kan ju fråga sig varför de *skall* följa allmänna råd när BFN inte följer grundlagen. Längre fram kommer denna fråga att ställas på sin spets och det vore därför lämpligt att BFN redan nu formulerar om reglerna.

Handelshögskolans uppfattning är att det är en självklarhet att företag som omfattas av ÅRL alltid ska ha möjlighet att följa bestämmelserna i denna lag. Detta går inte vare sig inom ramen för K2 eller inom ramen för K3. Vår uppfattning är att oavsett vilken kompletterande normgivning ett icke-noterat företag följer ska det alltid kunna tillämpa alla bestämmelser som lagen tillåter eller kräver. Detta är en principiell fråga så oavsett om den specifika frågan är av stort intresse eller inte anser vi att denna princip är viktig att följa.

Här ges exempel på områden inom K3 som vi identifierat som bryter mot ÅRL. I kommentaren till p 1.4 sägs att företagen förutom det allmänna rådet skall följa ÅRL. I vissa fall, t ex extraordinära poster, avviker K3 p 5.4 från ÅRL 3:13. Eftersom lagen går före det allmänna rådet ska denna bestämmelse ej finnas. På samma sätt är det med påbudsregeln i 30.6 om att monetära poster i utländsk valuta skall omräknas till balansdagens kurs. I ÅRL 4:13 finns en tillåtelseregler, man kan värdera posterna antingen till anskaffningsdagens eller till balansdagens kurs. Eftersom lagen är överordnad det allmänna rådet blir rådets regel överflödig. Detsamma gäller för:

- Negativ goodwill som enligt ÅRL 7:22 skall redovisas i koncernens balansräkning men som enligt K3 p 19.11 skall redovisas direkt i resultaträkningen. Även detta avviker från lag.
- Poolningsmetoden som är tillåten enligt 7 kap i ÅRL men finns inte som en tillåten metod enligt kapitel 9 i K3.
- I kapitel 27 i K3 förbjuds reversering av tidigare nedskrivna goodwill. ÅRL 4:5 kräver reversering.
- I ÅRL 4:5 anges att en finansiell anläggningstillgång *får* skrivas ned även om det kan antas att värdenedgången inte är bestående. K3 anger att nedskrivning *skall* ske även om värdenedgången inte är bestående.

Vår principiella inställning är att lagen alltid ska kunna tillämpas oavsett vilken fråga det gäller.

### Struktur och närhet till IFRS for SME

K3 är i dagsläget väldigt omfattande och svårläst. Detta beror i viss utsträckning på att all text i det allmänna rådet återupprepas i kommentarerna vilket är olämpligt. Vi anser att texten i det allmänna rådet inte ska återupprepas i kommentarerna. Vår uppfattning är att upplägg och

struktur måste formuleras om. På många områden tar man fasta på vissa områden i det allmänna rådet och tar sedan upp helt andra saker i kommentarerna (t ex kap 2).

Ytterligare en strukturfråga rör de definitioner som anges genomgående i K3. Utgångspunkten bör vara att termer som definieras i K3 är de termer som definieras i IFRS for SME. Om det är någon specifik svensk term som behöver definieras så ska detta ske. Det anges att första gången en term nämns som finns definierad så ska den vara i **fet** stil. Detta sker inte på ett konsekvent sätt. Ibland är termen i fet stil trots att den redan funnits med. Alla termer som är i fet stil finns inte i Bilaga 1.

I kommentarerna till samtliga kapitel sker hänvisning till lag genomgående på ett okonsekvent sätt. Ibland sker hänvisning till lag, ibland refereras lag, ibland citeras lag och ibland är text hämtad från lagförarbeten. Samtidigt nämns i remissbrevet att lag måste läsas parallellt med K3. Men det är omöjligt för en läsare att förstå när lagen ska läsas parallellt och inte. Om hänvisning ska ske måste detta ske genomgående och på ett konsekvent sätt alternativt ingen laghänvisning över huvudtaget, såsom i före detta Redovisningsrådets rekommendationer RR 1-29. Ett tydligt exempel på detta är kapitel 9 Koncernredovisning där BFN valt att exkludera alla koncernredovisningsregler som finns i ÅRL 7 kap. Detta innebär att det är omöjligt att läsa kapitel 9 som ett fristående kapitel, vilket försämrar hela K3 regelverket.

Vi anser även att K3 så långt som möjligt skall följa IFRS for SME. De undantag som skall ske är de som är föranledda av svensk lag, t ex ÅRL, IL och ABL. Om andra avvikelser sker än på grund av lag måste det finnas goda skäl för detta. Detta gäller såväl struktur och materiellt innehåll. I många situationer avviker dock K3 från IFRS for SME trots att det inte är motiverat i lag, detta gäller såväl materiella som strukturella frågor. I t ex kapitel 23 om intäkter finns stora avvikelser strukturmässigt jämfört med motsvarande kapitel i IFRS for SME. Vi anser att det är mycket bättre att följa strukturen i IFRS for SME. Ett annat exempel på detta är hela kapitel 2. Ett exempel på en materiell avvikelse är kommentarerna till p 23.7 i K3 avseende intäktsredovisning vid byte. Här är dels strukturen annan än p 23.6 och 23.7 i IFRS for SME samt att IFRS for SME anger att det är verkligt värde på det vi tar emot som ska redovisas som intäkt vid byte av olikartade varor. K3 anger bara att värdering ska ske till verkligt värde men anger inte verkligt värde av vad. En översyn måste ske av hela K3-regelverket avseende detta för att uppnå bättre samstämmighet med IFRS for SME och dessutom måste en noga översättningsgenomgång ske då det förekommer många översättningsbrister i K3.

### *Syfte med redovisningen*

Redovisningen ska utformas så att den blir *relevant*. Begreppet är hämtat från IFRS for SME, som i sin tur inspirerats av IASBs Conceptual Framework. Det är tydligt att IASB definierar relevans i ett *ekonomiskt* sammanhang. Redovisningens kvalitet (huruvida den är relevant eller ej) är tänkt att utvärderas med utgångspunkt i ett ekonomiskt synsätt. Det innebär att redovisning är relevant om den kan påverka beslut som har (eller potentiellt har) ekonomisk substans. I förlängningen ska redovisningen utvärderas utifrån hur ekonomiska beslut på mikronivå påverkar den makroekonomiska nivån.

Det ekonomiska synsättet kan klagöras via exempel. Redovisning kan användas av banker för att ta beslut om utlåning till företag. Huruvida lån ges eller inte får ekonomiska effekter på mikronivå (enskilt företag och enskild bank). Summan av alla enskilda lånebeslut utgör makronivån (lånemarknaden till företag). Om redovisningen kan underlätta beslut på mikronivå är den relevant. Dessa beslut ska också få positiva effekter på makronivå, dvs leda

till effektivare lånemarknad. Effektivare lånemarknad leder till att lån ges till de verksamheter som har mest nytta av dem (dvs genererar högst framtida tillväxt) och att kapitalkostnad för lån sjunker. Båda dessa effekter gynnar ekonomins tillväxt. IASB tar den typen av resonemang i beaktande i sin normsättning, och väger de positiva ekonomiska effekterna mot negativa ekonomiska effekter (dvs kostnader för att producera redovisning).

Nu föreslår BFN att den ekonomiskt grundade synen på redovisning ska införas i ett regleringssystem som är baserat på och inbäddat i svensk lagstiftning. Redovisning i svenska juridiska personer har effekter på exempelvis beskattning och associationsrätt (såsom aktieutdelning och konkurslagstiftning). Är det rimligt att analysera svensk skatterätt och konkurslagstiftning utifrån ekonomiska effekter? Är det lagstiftarens avsikt? Handelshögskolan anser att dessa frågor borde beaktas av BFN.

Det kan hävdas att IASBs Föreställningsram i viss mån varit vägledande för svensk redovisning under en längre tid. Skillnaden gentemot tidigare är dock att BFN inkluderar föreställningsramens begrepp i det allmänna rådet. Det kräver, anser vi, en tydligare analys av begreppens status.

Det kan också hävdas att föreställningsramens begrepp redan inkluderats i lagstiftning via IAS-förordningen, och EUs godkännande av IASBs Föreställningsram. Det rör sig dock om koncernredovisning för noterade företag, och därför torde den ekonomiska grundsynen i det fallet vara relevant och oproblematisk. Dessutom går en EU-förordning över svensk lag.

Skillnaden mellan ekonomisk och juridisk grundsyn i redovisningen kan även kopplas till skillnader mellan anglo-amerikansk och kontinental redovisningstradition. Föreställningsramens begrepp – liksom hela IFRS for SME (och därmed större delen av K3) – avspeglar en anglo-amerikansk syn på redovisning, medan ÅRL avspeglar en kontinental syn. Detta måste beaktas av BFN.

I BFNs *Konsekvensutredning avseende nytt allmänt råd för upprättande av årsredovisning* saknas diskussion om konsekvenser av ovanstående frågeställningar. Handelshögskolan anser att denna avsaknad av diskussion är olycklig.

### *Tolkningsfrågor*

K3 är delvis en översättning av IFRS for SME. IFRS for SME är i sin tur en "light"-version av full IFRS. Detta är avsett och ansatsen är riktig enligt vår bedömning. Det kan emellertid uppkomma vissa problem med detta.

En regel i K3 kan ha ett språkligt område som omfattar fler än en lösning på en fråga som regeln behandlar. Regeln kan finnas i IFRS men där har man rekommenderat endast en av de lösningar som ryms inom det språkliga betydelseområdet. Frågan uppkommer nu om K3 accepterar alla de lösningar som ryms inom regeln eller endast den lösning som full IFRS godtar. Låt oss se på följande exempel kopplat till restvärde.

Enligt K3 (kap 17) skall avskrivning ske på anskaffningsvärdet efter avdrag för restvärdet. Restvärdet definieras i såväl 17.5 som Bilaga 1 som "det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen".

Enligt RR 12 (p 26) skall restvärdet i de fall detta används "...uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå". Denna definition sammanfaller med reglerna i en äldre version av IAS 16.

IAS 16 (p 6) definierar restvärdet som "det uppskattade belopp som ett företag för närvarande skulle kunna erhålla vid avyttring/utrangering av tillgången efter avdrag för uppskattade kostnader för denna avyttring/utrangering, om tillgången redan uppnått den ålder och det skick som den väntas uppnå i slutet av nyttjandeperioden". Sedan ska restvärdet omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår (IAS 16 p 51).

SME, Glossary of terms, sid 225 har samma definition på restvärde (residual value) som IAS 16.

Enligt K3 kan prisstegringar från anskaffningstidpunkten till utrangeringsdagen ingå i restvärdet utifrån den definition som finns, och som kan läsas på olika sätt. IAS 16 och IFRS for SME anger att endast prisstegringar från anskaffningsdagen till den dag omprövning av restvärdet görs skall ingå i restvärdet, medan RR 12 och äldre IFRS förbjuder att några som helst prisstegringar omfattas av restvärdet. Effekten blir under förutsättning av prisstegringar att K3 ger de lägsta ackumulerade avskrivningarna medan RR 12 ger de högsta.

Ovanstående resonemang bygger på att en läsare av K3 gör en bokstavstrogen tolkning av regeln. Det är inte självklart att göra så. Den som har vidare kunskaper i redovisning vet att frågan om penningvärde ofta vållar problem. Har redovisaren dessutom kännedom om de övriga normgivarnas syn är lösningen inte självklar. I detta läge är det troligt att lösningen blir antingen K3 bokstavstroget tolkad eller IAS 16.

Vi är osäkra på vilken lösning BFN egentligen önskar. Därför bör det finnas en generell regel som säger att BFN:s regler skall tolkas bokstavstroget och att i de fall flera lösningar ligger inom regelns språkliga betydelseområde ska samtliga lösningar accepteras. Om en av dessa råkar överensstämma med IFRS skall företaget inte vara hänvisad enbart till den.

### *Mindre företag som tillämpar K3*

K3 anges vara huvudregelverket för samtliga företag som avslutar den löpande redovisningen med en årsredovisning. Mindre företag har sedan en möjlighet att följa K2 av förenklings-skäl i de fall det finns ett K2-regelverk att följa. K2 innehåller en rad begränsningar vilket Handelshögskolan i tidigare remissvar varit starkt kritiska till. Detta gäller såväl inskränkningar som avvikelser från lag. Eftersom företag inom ramen för K2 inte kan följa bestämmelserna i ÅRL fullt ut, t ex vissa värderingsregler och uppställningsformer innebär det att vissa mindre företag absolut inte vill/kan följa K2. Dessa företag tvingas då enligt BFN att stanna kvar i K3 och drabbas av en rad andra krav som ÅRL inte ställer, framförallt avseende upplysningar.

Vår uppfattning är att ett företag ska kunna upprätta ett bokslut och en årsredovisning utifrån lagens krav och med stöd av kompletterande normgivning såsom t ex K3. På lagstiftningsområdet pågår utredningar för att förenkla för företagen och då framförallt för mindre företag. K3 anger att mindre företag som följer K3 inte ska behöva lämna de upplysningskrav som lagen kräver för större företag. Detta är en rimlig ansats i K3. Men utöver detta finns en rad krav i K3 som inte överhuvudtaget finns i lag och som alla som följer K3 måste följa enligt nuvarande lydelse i K3. Detta anser vi är principiellt fel. Därför anser

vi att det måste finnas ett K3 för mindre företag alternativt att K2 arbetas om och fyller denna funktion.

## Synpunkter kapitelvis

### *Kapitel 1 - Tillämpning*

Punkt 1.6 anger var vägledning ska sökas för de redovisningsfrågor som inte är reglerade i det allmänna rådet. 1.6c) anger att vägledning i sista hand *ska* sökas i av EU antagen full IFRS. Detta väcker två frågor:

1. Vad innebär det att en fråga inte är reglerad? På vilken nivå ska det förstås? Exempelvis blir frågan aktuell i Kapitel 11. Området redovisning av finansiella instrument är reglerat i det allmänna rådet, men det kommer i praktiken att vara ett stort antal specifika frågeställningar som inte direkt behandlas i kapitel 11. Är det då BFNs syn att frågan är oreglerad och att vägledning ska hämtas i IAS 39 *Finansiella instrument: redovisning och värdering*, eller är det tillräckligt att det större redovisningsfältet är reglerat i det allmänna rådet?
2. Det faktum att vägledning ska hämtas i full IFRS riskerar att göra full IFRS till de facto standard för K3-företag. Det finns risk att punkt 1.6 i domstol kommer att tolkas som att – för alla områden som inte är reglerade i det allmänna rådet – redovisningen är felaktig om inte full IFRS har följts. Vi noterar att IFRS for SME 10.6 anger att ”management may consider full IFRS”. Skälet till att BFN har översatt ordet ”may” med ska är oklart.

### *Kapitel 2 - Begrepp och grundläggande principer*

Begreppet *sannolik* definieras som ’mer troligt än inte’. Ska det tolkas som mer än 50 % sannolikhet? I så fall innebär det att tillgångar ska redovisas när det är mer än 50 % sannolikhet för framtida inflöden och skulder när det är mer än 50 % sannolikhet för framtida utflöden. Det är följaktligen ingen asymmetri mellan tillgångar och skulder, eller mellan vinster och förluster. Hur stämmer det överens med att tillförlitlighet delvis definieras som försiktighet?

Vi noterar att BFNs definition av sannolik överensstämmer med definitionen i IFRS for SME. Det kan dock finnas två skäl att överväga rimligheten i den definitionen inom ramen för K3:

1. Inom ÅRL är försiktighet en viktig utgångspunkt.
2. Forskning har visat att försiktighet, dvs asymmetrisk redovisning av vinster och förluster, ökar redovisningens kvalitet.

### *Kapitel 3 - Årsredovisningens utformning och förvaltningsberättelsens innehåll*

I kommentarerna till 3.3 anges vilken information som ska lämnas avseende företagets identifiering. Vi anser att det förutom firma, säte m.m bör anges vilka som ingår i styrelsen samt förändringar i styrelsen under t ex de senaste 2 åren.

Vi anser att det i kommentarerna till 3.5 även ska upplysas om försäljningsbeloppet i samband med att företaget säljer betydande tillgångar. Detta bör även kopplas ihop till upplysningskraven i 2.11 avseende värdeöverföringar.

I kommentarerna till 3.4 – 3.7 anser vi att fler exempel kan anges till Viktiga förhållanden och väsentliga händelser t ex bör nämnas något om politiska risker och dess eventuella påverkan på företaget vid verksamhet i ”oroliga stater”.

Avseende icke-finansiella upplysningar anser vi att fler exempel bör ges. T ex att man ska beskriva olika slag av sociala aspekter av kunder och leverantörer. Detta bör formaliseras så att företagen inte kan ”filtrera bort” information som de har incitament att inte visa.

#### *Kapitel 4 - Balansräkning*

Kommentarerna till Eget kapital 4.6 – 4.9. Här anges vilka poster ett aktiebolag som är moderföretag ska dela upp sitt egna kapital i. Detta är väldigt otydligt, och om det är juridisk person som avses strider det mot ÅRL som kräver uppdelning i bundet respektive fritt eget kapital.

#### *Kapitel 6 - Förändring i eget kapital*

Aktieägartillskott 6.4 med tillhörande kommentar: Här bör åtskillnad göras på villkorade och ovillkorade aktieägartillskott. En fråga är också hur upplysning ska lämnas om villkorade aktieägartillskott?

#### *Kapitel 9 - Koncernredovisning*

Med K3 närmar sig koncernredovisningen ett enhetsperspektiv, från ett tidigare ägarperspektiv i enlighet med RR 1:00. Detta visar sig genom att minoritetsintresset redovisas som en del i koncernens egna kapital och att minoritetens andel av årets resultat redovisas i anslutning till årets resultat. Fullt ut tillämpas dock inte enhetsperspektivet, då majoritetsägare och minoritetsägare inte ses som likvärdiga ägare i samband med stegvisa förvärv och avyttring av delar av dotterföretag. Se även nedanstående kommentar gällande minoritetens andel av övervärden (kapitel 19). Att koncernredovisningen närmar sig ett enhetsperspektiv kunde ha påtalats och förklarats tydligare inom K3, exempelvis i vägledningen.

Kapitel 9 exkluderar alla koncernredovisningsregler som finns i ÅRL 7 kap. Det gör att det är omöjligt att läsa kapitel 9 som ett fristående dokument. Det är olyckligt att ett förenklings- och förbättringsprojekt ska göra att redovisningsnormerna blir mer svårlästa. Exempel på ett moment som saknas är elimineringar mellan koncernföretag, se motsvarande ÅRL 7:13. Det är olyckligt, eftersom det utgör koncernredovisningens mest centrala moment.

Behöver företag för särskilt ändamål, SPE vara med här? Det förekommer troligtvis endast i relativt avancerade icke-noterade företag. I den överväldigande majoriteten av svenska företag är det endast ett störande inslag i kapitlet. För de få fall där det förekommer kan fullständig IFRS tillämpas. Avsnittet om SPE blir särskilt störande eftersom många andra delar av koncernredovisningen exkluderats från det allmänna rådet. Det gör att en stor andel av Kapitel 9 behandlar denna fråga.

Kommentarer till punkt 9.6 – 9.8: I samband med termen *temporära skillnader* bör nämnas att det rör sig om (uppskjuten) skatt, eftersom termen i sig inte är allmänt känd. Detta anges tydligare i IFRS for SME, och vi förstår inte varför hänvisningen tagits bort i översättningen.

### *Kapitel 11 - Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärde*

Punkt 11.13: *Implicit ränta* definieras inte. I kommentarer anges 'se exempel'. Vilket exempel avses? Begreppet definieras däremot i kapitel 23, och en hänvisning är önskvärd.

Punkt 11.33: Det är oklart hur säkringseffekten uppnås i redovisningen. Att den säkrade posten ska värderas till säkrad kurs med avseende på valutakomponenten anges i kommentarerna men inte i det allmänna rådet. Hur säkringsinstrumentet ska värderas anges endast för vissa av säkringssituationerna, inte för samtliga. Detta behöver anges tydligare. Är det BFNs avsikt att samtliga säkrade poster (utom valutaexponering i utlandsverksamhet) ska värderas till säkrad kurs, och samtliga säkringsinstrument värderas till aktuell kurs, med värdeförändringar redovisade i eget kapital? I så fall behöver detta tydligt uttryckas. Alternativt, är avsikten att värdeförändringar i säkrad post och säkringsinstrument tar ut varandra i redovisningen i många fall, och ingen säkringsredovisning behövs? Det behöver i så fall klargöras.

### *Kapitel 11 - Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärde samt Kapitel 12 - Finansiella instrument värderade till verkligt värde*

Handelshögskolan ser det som positivt att ett försök till tydlig reglering införs för finansiella instrument i icke-noterade företag i Sverige, ett område som länge har varit underreglerat, och därmed svårhanterbart i praktiken. Både kapitel 11 och 12 är dock väldigt svårlästa och det är svårt att förstå vad som avses. Kan man inte IAS 39 gå dessa kapitel inte att förstå.

En fara med kapitel 11 och 12 i K3 är att, eftersom kapitlen berör komplexa poster och områden, tolkningar i praktiken kommer att göras baserat på fullständig IFRS. Vi ser risk för kraftig smitta från IAS 39 (och den standardens extramaterial). Detta kan medföra extra svårigheter i samband med gradvis införande av IFRS 9, som innebär förändrade synsätt i redovisning av finansiella instrument jämfört med IAS 39 (som i sin tur ligger till grund för kapitel 11 och 12). Denna fråga är kopplad till den allmänna diskussionen om vilken roll full IFRS har inom ramen för K3 (jfr Kapitel 1 ovan).

### *Kapitel 13 - Varulager*

Det anges inte var i resultaträkningen värdeförändringar mellan fakturadag och betalningsdag kopplat till utländsk valuta ska redovisas. Detta anges inte heller i kap 30 Effekter av ändrade valutakurser. Därför syns det oklart hur sådana effekter, när de är kopplade till varulager, ska redovisas.

Under rubriken *utgifter för tillverkning* i kommentarerna till kapitlet framstår det som om begreppen för direkta och indirekta kostnader blandas i texten. Detta gör att det blir oklart vad som menas i varje enskilt tillfälle.

När tillverkningskapacitet kommenteras är skrivningen att denna ska spegla det som är ett genomsnitt över ett antal perioder eller säsonger. Jämför detta med RR 2:02 där man skriver genomsnittlig sysselsättning över längre period. Skall tidsperioden nu vara ännu längre och



hur bestäms det? Då låg produktion eller underutnyttjad anläggning nämns i kommentarerna står det i skrivningen att fasta kostnader per enhet inte får "bli högre än vid normal kapacitet". Vad är normal kapacitet? I tidigare texter har man använt begreppet "ursprunglig beräkning ska användas". Är det vad som avses med normal kapacitet?

I kommentarerna kring *Anskaffningsvärde för lager hos tjänsteföretag* syns det oklart vad som är tjänster i lager, jfr tidigare benämning på pågående arbete. Bestämmelsen behövs i vissa situationer men det kan vara svårt att förstå gränsdragningen mot intäktsredovisning. Detta behöver förtydligas med exempel.

Då *Lägsta värdets princip* beskrivs i K3 kommenteras att hänsyn ska tas till inkurans. Oklart är dock hur man ska hantera situationen om nedskrivna varor blir "moderna" eller säljbara igen? Kan det nedskrivna värdet vara kvar eller ska det skrivas upp? Enligt IFRS for SME 27.4 ska detta reverseras.

### *Kapitel 15 - Joint Venture*

Den metod som föreslås i kapitlet kan definieras som en villkorad partiell klyvningsmetod. För de poster i BR och RR som ej uppfyller villkoren för den metoden tillämpas kapitalandelsmetod eller redovisning till anskaffningsvärde. Är detta förfarande i överensstämmelse med ÅRL? En rimlig tolkning av ÅRL är att antingen tillämpas fullständig klyvningsmetod, fullständig kapitalandelsmetod, eller redovisning till anskaffningsvärde.

### *Kapitel 17 - Materiella anläggningstillgångar*

I kommentarerna till kapitlet är texten om begreppet *nyttjandeperiod* som oklar, vad menas egentligen?

Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen, i kommentarerna står att de som innehåser "mer än ett räkningsår" ska redovisas. Är inte också syftet med anskaffningen viktig och att tillgången stadigvarande brukas i verksamheten. Kopplingen till verksamhetscykel kan också vara relevant. BFN sammanblandar ÅRLs krav på stadigvarande brukas med IFRS for SMEs syn på verksamhetscykel. BFN tar inte ställning till om det kan bli kollision häremellan utan sätter likhetstecken mellan dessa två olika klassificeringsgrunder, vilket vi är kritiska till.

### *Kapitel 19 - Rörelseförvärv och goodwill*

Det saknas information hur minoritetens andel av övervärden och undervärden skall behandlas i samband med rörelseförvärv (se ovanstående kommentar gällande enhetsperspektivet, Kapitel 9). Ett klagande i frågan hade ökat tydligheten.

Det är oklart hur över- (och under-) värden i samband med stegvisa förvärv hanteras. I samband med förvärv av ytterligare andelar i existerande dotterföretag anges att dotterföretagets tillgångar och skulder ej omvärderas. Vad händer vid förvärv av ytterligare andelar när kapitalandelsmetoden använts? I samband med den metoden tas hänsyn till över- och undervärden vid förvärvet. Ska inte heller då någon ny värdering av tillgångar och skulder ske? Om de ska värderas om, hur hanteras vinster och förluster på redan ägda andelar? Detta behöver tydliggöras.

### *Kapitel 21 - Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar*

Kapitlet saknar avsnittet *Redovisning i juridisk person*. I kommentarerna till kapitlet ingår dock avsnittet (se sid 146). Vissa oklarheter i avsnittet bör även påpekas. Hänvisning sker till punkt 17.23. Denna punkt gäller anskaffningsvärden för materiella anläggningstillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva. Är det möjligen hänvisning till punkt 17.25 som avses?

### *Kapitel 23 - Intäkter*

Vi anser att hela detta kapitel ska följa IFRS for SME, vilket inte sker i K3. Se även under övergripande kommentar under allmänna synpunkter, struktur och närhet till IFRS for SME.

Ett exempel tas i kommentarerna till p 23.5 - 23.7 avseende kommissionärsförhållande. Detta kan tjäna som bra vägledning men man behöver inte alltid komma fram till denna lösning. Hur sådana transaktioner ska redovisas beror på avtalets utformning och transaktionens innebörd. Den principiella utgångspunkten måste vara att fastslå vem som är principal kontra agent, vilket utvecklats genom improvements till IAS 18.

Redovisning i juridisk person, alternativregeln: syftet med att tillåta annan metod i juridisk person är enbart kopplingen till inkomstskattelagen, IL. Det räcker då att BFN gör en hänvisning till IL och att det sedan är dessa bestämmelser som ska tillämpas fullt ut i juridisk person. BFN ska inte gå in och tolka IL. BFN ska inte tolka vad som menas med slutlig ekonomisk uppgörelse utan det måste ske inom skatterätten. Följaktligen ska man antingen gå på successiv vinstavräkning fullt ut eller på IL. BFN ska inte fastställa en tidpunkt för redovisning av intäkter som ligger någonstans däremellan, eftersom undantaget i juridisk person i sådana fall inte är motiverat.

### *Kapitel 25 - Lånekostnader*

I kommentarerna under rubriken *Lånekostnader som inte får räknas in* nämns att lånekostnader som uppkommer när aktiv utveckling av tillgång är avbruten inte får räknas in. Vad menas med "aktiv utveckling"?

Vi önskar även att samma terminologi används som i EUs översättning av IAS 23 Låneutgifter, dvs byt ut Lånekostnader mot Låneutgifter. Detta överensstämmer även med den åtskillnad mellan kostnader och utgifter som under lång tid gjorts i Sverige.

### *Kapitel 26 - Aktierelaterade ersättningar*

Punkt 26.4a): Där anges att ersättning som regleras med egetkapitalinstrument motbokas i bundet eget kapital. Vad innebär det när kapitlet tillämpas i koncernredovisning, där bundet eget kapital ej är definierat?

Värdering av egetkapitalinstrument är svårt. Ytterligare lättnader i samband med svårvärderade icke-noterade aktier och optioner är önskvärt. Om BFNs syn är att sådana instrument alltid har ett värde, och det är en kostnad att betala med dem, bör ytterligare vägledning för förenklad värdering tillkomma. Skulle det vara möjligt att värdera dem med utgångspunkt i bokfört EK, till exempel? Är det möjligt att använda enbart realvärde och exkludera tidsvärde vid värdering av optioner? Etc.

*Kapitel 29 - Inkomstskatter*

I punkt 29.32 – 29.34 krävs upplysningar som går utöver kraven i ÅRL. Vi anser att det inte är rimligt i icke-noterade företag. Särskilt punkt 29.34 kan vara komplicerad (och därmed kostsam) att följa.

**I tjänsten**

Thomas Braun  
Universitetsadjunkt

Märta Hammarström  
Universitetsadjunkt

Sten-Eric Ingblad  
F d universitetslektor

Krisitna Jonäll  
Universitetslektor

Marie Lumsden  
Universitetslektor

Pernilla Lundqvist  
Universitetsadjunkt

Jan Marton  
Universitetslektor

Anna Karin Pettersson  
Universitetsadjunkt