



Handelskammaren

I sydsvenska företags intresse

2010-09-23

Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 STOCKHOLM

Förslag till allmänt råd med tillhörande vägledning om Upprättande av årsredovisning (K3), Dnr 07-30

Sydsvenska Industri- och Handelskammaren fick förslaget till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om Upprättande av årsredovisning (K3) på remiss.

Med anledning härav översändes synpunkter på förslaget.

Svaret har beretts av Sydsvenska Industri- och Handelskammarens Redovisningskommitté.

Med vänlig hälsning

SYDSVENSKA INDUSTRI- OCH HANDELSKAMMAREN

Stephan Muehler
Verkställande direktör

Sven-Erik Persson
Ordförande i Redovisningskommittén

Sydsvenska Industri- och Handelskammarens Redovisningskommitté består av följande ledamöter:

Sven-Erik Persson, f.d. vVD och CFO, Cardo AB – ordförande
Åke Christiansson, aukt. revisor, Öhrlings PricewaterhouseCoopers
Bo Jacobsson, ekonomidirektör, Trelleborg AB
Willard Möller, aukt. revisor, SET Revisionsbyrå AB
Jörgen Nilsson, ekonomichef, Sydsvenska Industri- och Handelskammaren
Sven-Arne Nilsson, ekon. doktor, Deloitte och Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet – sekreterare

I beredningen har även Reidar Peters deltagit, tidigare ordförande i kommittén.

Dnr 07-30

Förslag till allmänt råd med tillhörande vägledning om Upprättande av årsredovisning (K3)

Sydsvenska Industri- och Handelskammaren har fått Bokföringsnämndens (BFN) förslag till allmänt råd med tillhörande vägledning om Upprättande av årsredovisning (K3) (nedan: K3) på remiss. Dess Redovisningskommitté (Kommittén) har därför tagit del av förslaget, och vi vill framföra synpunkter enligt nedan. Det framgår av remissen att BFN önskar synpunkter på sitt förslag, men vi vill i första hand sätta in förslaget i sitt sammanhang, ur ett par olika aspekter. I Bilaga 1 fördjupar vi oss i Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill, med kommentarer, och i Bilaga 2 framför vi synpunkter utförligt på detaljer i kapitlen 1 och 2 med kommentarer och därtill på detaljer på olika ställen i resten.

Sammanfattningsvis är våra synpunkter:

1. K3 bör inte bli tvingande för något företag, utan även varje större aktiebolag eller större ekonomisk förening bör få upprätta sin årsredovisning enligt K2. (För K4-företagen gäller särskilda regler.)
2. Ett tillägg bör göras i ÅRL så att varje onoterat företag får upprätta sin koncernredovisning strikt enligt SME.
3. Beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning bör reglerna även för beskattningen primärt finnas i K2. BFN bör, i samarbete med Skatteverket, utforma K2 så att så få hänvisningar som alls är möjligt görs till beskattningsregler i IL.
4. Förhållandet mellan K3 och kompletterande normgivning, i första hand Fars RedR1 Årsredovisning i aktiebolag, bör behandlas och klargöras. Även om K3 skulle kunna utvecklas så att RedR 1 inte skulle behövas förefaller det lämpligast att BFN uppmanar Far att utveckla RedR 1 som komplettering till K3.
5. I så fall är det lämpligt att BFN begränsar K3 till ett allmänt råd, utan vägledning. Om det ändå blir ett allmänt råd med tillhörande vägledning bör, utifrån förslagets utformning, det allmänna rådet vara en bilaga.
6. Fördjupningen i Kapitel 18 (Bilaga 1) och genomgången av detaljer (Bilaga 2) visar att förslaget inte är så genomarbetat och begripligt att det kan användas ute i praktiken. Utifrån dessa två bilagor är det alltså nödvändigt med en ordentlig omarbetning.

1. K3 tvingande för större företag?

Det framgår av remissen (avsnittet BFN:s K-projekt) att K3 ska bli huvudregelverket för upprättande av årsredovisning. Därefter följer att målet med bl.a. K2 är att reglerna ska vara enkla, tydliga och heltäckande, och det sägs att genom att ge de mindre företagen "möjlighet att välja ett samlat och förenklat regelverk med färre bedömningar och valmöjligheter vill BFN underlätta för dessa företag och därmed minska deras administrativa börda". Det framgår också att utgångspunkten i K3 är International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities (SME). Slutligen framgår det av tidplanen att BFN föreslår, att K3 ska tillämpas på räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2011. Det sägs innebära att aktiebolag och ekonomiska föreningar som idag tillämpar t.ex. RR1-RR29 fr.o.m. 1 januari 2012 måste tillämpa ett K-regelverk. Vad vi finner uttrycks det inte att K3 ska bli tvingande för större aktiebolag och ekonomiska föreningar. Däremot finner vi på BFNs webbplats ett dokument "Information om K-projektet" (under Aktuellt/Nyheter Pågående projekt), men inte ens i det framgår det uttryckligt om K3 blir tvingande för större aktiebolag och ekonomiska föreningar, eller om de kommer att kunna upprätta sin årsredovisning enligt årsredovisningslagen (ÅRL), och god redovisningssed. I den konsekvensutredning som biläggs remissen står det dock att K3 "ska kunna tillämpas av alla företag som upprättar årsredovisning. För vissa företag blir K3 frivilligt och för andra tvingande".

Som vi förstår innebörden kommer större aktiebolag och ekonomiska föreningar *inte* kunna välja K2, som bl.a. enligt ovan är ett regelverk med färre bedömningar och valmöjligheter, som underlättar för företagen och därmed minskar deras administrativa börda. Vi har tidigare framfört och anser fortfarande att inget företag ska tvingas att använda K3, utan användning av K3 bör vara efterfrågestyrd. Enbart det förhållandet att ett företag är större, enligt gränsvärdena i ÅRL, motiverar inte den försvärning som årsredovisning enligt K3 kommer att innebära. För övrigt står det i konsekvensutredningen att K3 är skrivet med inriktning mot företag som har flera externa intressenter och som kan tänkas efterfråga externt kapital, men om ett visst större företag av det skälet ska tillämpa K3 anser vi avgörs bäst av det företaget, d.v.s. efterfrågestyrd tillämpning av K3.

I nuläget kan det sägas att övergång från redovisning enligt RR1-RR29 inte är någon större förändring, rentav kan ses som en förenkling. Emellertid förändras IFRS, och blir alltmer olik den externredovisning som vi är vana vid, och SME kommer att följa med i denna förändring. Då utgångspunkten i K3 är SME måste rimligen även K3 följa med, men denna aspekt finner vi inte ens omnämnd i remissen.

Händelsevis såg vi en notis om vad ordföranden för Accounting Standards Board i Storbritannien framhöll inför revisorer i ICAEW, om att ett införande av SME måste uppfylla en nytto/kostnadsprövning. Ordföranden sade bl.a. annat att "the costs we can estimate, but the benefits are very difficult to quantify"¹. Den enkla lösningen på det ser vi i att låta varje företag avväga fördelarna mot uppoffringarna, d.v.s. efterfrågestyrd tillämpning.

2. Koncernredovisning enligt SME tillåtet för noterade svenska företag?

Det kan sägas att eftersom utgångspunkten i K3 är SME kommer det inte att finnas ett behov för svenska företag att upprätta koncernredovisning enligt SME. Vår erfarenhet, särskilt från tiden före IFRS för de noterade företagen, talar för att det är stor skillnad mellan att ange att koncernredovisningen är upprättad strikt enligt SME och att ange enligt det svenska regelverket K3, visserligen med utgångspunkt i SME men med ett antal skillnader. Det problemet behandlas inte alls i remissen, men vi anser att ett tillägg bör göras i ÅRL 7:33 att varje annat företag än de som avses i 32 § även får upprätta sin koncernredovisning enligt

¹ Hämtat från: <http://www.aiaworldwide.com/NewsStories/fullStory.php?id=53672> [2010-08-17]

SME. Varje onoterat företag med omfattande internationella kontakter kan i så fall avgöra för sin del om koncernredovisning enligt SME är lämpligare.

I detta sammanhang vill vi föreslå att det i själva K3, förmodligen som en bilaga, ingår en detaljerad förteckning över de anpassningar och förenklingar jämfört med SME som gjorts, se det som nu bara nämns i remissen. En sådan bilaga är viktig inte minst i avtal som bl.a. bygger på företags redovisning, typiskt i avtal om överlåtelse av företag. I förslaget finner vi för övrigt inte ens att det har sin utgångspunkt i SME.

3. Sambandet mellan redovisning och beskattning

I remissen nämns kortfattat att K3 tillåter, på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning, en annan redovisning i juridisk person än i koncernredovisningen. I dokumentet "Ändrad inriktning på normgivningsarbetet", på BFNs webbplats, noterar vi ett avsnitt om BFNs samarbete med Skatteverket där det står att "avsikten är att myndigheterna i nära samverkan ska arbeta för att redovisnings- och beskattningsreglerna ska få en lämplig utformning och fungera väl tillsammans".

Inte någonstans finner vi Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning, SamRoB, nämnd. Vi är klara över att vad BFN sysslar med och vad andra myndigheter eller utredningar ägnar sig åt är uppdelat, men för berörda företag finns ingen avgränsning mellan redovisning och beskattning, utan hur sambandet utformas är av stor betydelse för den administrativa bördan, eller för förenklingen.

För SamRoB gällde det skatterättsliga perspektivet, och huvudsakligen föreslogs i slutbetänkande, *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet* (SOU 2008:80), att det materiella sambandet skulle avskaffas och ersättas av ett förhållandevis stort antal regler i inkomstskattelagen (IL). I betänkandets avsnitt Konsekvenser står det K2-projektet innebär att skillnader mellan redovisning och beskattning ska minska genom ett gemensamt regelverk med utgångspunkt i redovisningen. Därefter följer att SamRoBs förslag, med regler i IL, för K2-företagen i praktiken kommer att leda till en motsvarande samordning som den som etableras i K2. Skillnaden mellan K2 och SamRoBs förslag sägs bli att reglerna primärt kommer att finnas i IL och att redovisningsreglerna kommer att anpassas till skattereglerna. Beträffande K3-företagen, och IAS-företagen (K4-företagen), sägs konsekvenserna bli en faktisk skillnad i fler fall än tidigare, men hur många skillnaderna blir beror dels på den framtida utvecklingen av redovisningen, dels på om jämförelsen med hur det är idag görs utifrån skillnaden mellan koncernredovisningen och beskattningen eller redovisningen för juridisk person och beskattningen.²

Det senaste som vi hört eller sett rörandet sambandet mellan redovisning och beskattning är att Regelrådet avstyrkte utredningens förslag eftersom det föreligger "en påtaglig risk för att företagen tvingas att parallellt tillämpa flera olika regelsystem för periodisering av inkomster och utgifter, vilket i sin tur medför en ökning av företagens administrativa börda"³.

Det är vår uppfattning att sambandet mellan redovisning och beskattning bör behållas. Det måste åtminstone vara möjligt att göra ett scenario där reglerna primärt finns i K2, så att en årsredovisning enligt K2 kan läggas till grund för inkomstbeskattningen. (Möjligen skulle det i K2 behövas referenser till IL för specialfall.) Även om BFN inte sysslar med sambandet mellan redovisning och beskattning anser vi att BFN i samarbete med Skatteverket kunde göra ett sådant scenario.

Om reglerna om beskattningstidpunkten primärt kom att finnas i K2 och om alla företag, även större aktiebolag och ekonomiska föreningar (dock inte noterade företag eller K4-

² Tidigare i betänkandets sammanfattning står det: "Den internationella redovisningsnormgivningen är av flera skäl mindre lämpad att läggas till grund för beskattningen. De redovisningsprinciper som är under utveckling och stark frammarsch för de större företagen är svåra att förena med synen på t.ex. skatteförmåga. [...]"

³ Hämtat från: <http://www.regelradet.se/bazment/regelradet/sv/ytranden.aspx?d=2009-11-25> [2010-08-17]

företag), finge använda K2 – K3 bleve inte tvingande för några företag – skulle avvägningen mellan fördelarna med rapportering enligt K3 (baserat på SME) och uppoffringarna för det kunna göras av de enskilda företaget, och den administrativa bördan på så sätt optimeras.

4. Mer principbaserade regler, och kompletterande normgivning

I remissen nämns kortfattat att K3-förslaget, liksom K2-regelverket, är ett samlat regelverk, men att reglerna i K3-förslaget är mer principbaserade. Vad som menas med det utvecklas inte, men ett mer sofistikerat resonemang brukar vara att se på ett regelverks konformitet och dess specificitet. Konformiteten med principerna, eller med föreställningsramen, svarar förhoppningsvis IASB för, men vad det gäller specificiteten, reglernas utförlighet, noterar vi att det varierar mycket mellan de olika kapitlen i K3-förslaget. Vidare är innehållet i många av kapitlen till stor del allmänt hållet, eller inte särskilt specifikt.

I dokumentet ”Information om K-projektet” noterar vi att målsättningen är ”att mindre företag när de upprättar årsbokslut eller årsredovisning ska ha ett regelpaket med samtliga regler som är relevanta”, men motsvarande står inte om större företag.

För oss ligger det nära till hands att jämföra med innehållet i RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag. I och för sig avgör naturligtvis Far om RedR 1 ska finnas kvar, när K3 är fastställd, men som förslaget till K3 är utformat behöver RedR 1 finnas kvar. Visserligen kan K3 göras mycket fylligare än förslaget, men det förefaller rationellt att K3 visserligen är ett samlat regelverk men kompletteras av Far med ett fortsatt utvecklat RedR 1.

I så fall är en fråga om K3 ska begränsas till ett allmänt råd, med utgångspunkt i SME, att användas i första hand av BFN i sin verksamhet, eventuellt av domstolar, av Far i utvecklingen av RedR 1 och av författare av redovisningshandböcker eller läroböcker.

5. Indelning i allmänt råd och vägledning

Vi är klara över att BFNs normgivning sker genom allmänna råd, om tillämpningen av bokföringslagen eller årsredovisningslagen. Därtill att BFN ger ut vägledningar ”[f]ör att ge en samlad och strukturerad framställning av hur redovisningen bör vara utformad på ett visst område med hänsyn till de författningar och allmänna råd i ämnet som har beslutats”⁴. Vi antar att denna indelning ligger bakom kapitel, enligt SME, följt av kommentarer till varje kapitel. Särskilt i vissa av kapitlen är kommentarerna dock till stor del en upprepning av innehållet i själva kapitlet⁵.

För oss som användare är detta dock inte så hanterligt. En synpunkt som vi hade i vårt yttrande 2007 över förslaget då om årsredovisning i mindre aktiebolag (K2) var:

Vi har inledningsvis en övergripande synpunkt på förslagens struktur. Visserligen framgår det av innehållsförteckningen hur vägledningen är uppbyggd, men för den tänkta praktiska användningen finner vi det olämpligt med indelningen i A, med återgivande av större delen av ÅRL och med allmänna råd, och B, med kommentarer till det som står i A. I C följer sedan det för praktiker verkligt matnyttiga, dvs. exempel. Vårt förslag är att man i vägledningen sammanför A, B och C så att för varje fråga redovisas lagtext, allmänna råd, kommentarer och exempel samlat.

⁴ Hämtat från: <http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx> [2010-08-17]

⁵ Exempelvis är kommentarerna till kapitel 4 näst intill en upprepning av själva kapitlet, bortsett från de inledande avsnitten om tillämpningsområde och uppställningsform. (Enligt kommentaren behandlas uppställningsformen i kapitlet, men i det står inget alls om denna form.) De små skillnader som finns gör det svårt att läsa kommentarerna i förhållande till kapitlet. Själva kapitel 18 är ungefär fyra sidor långt, och kommentarerna till det är drygt åtta sidor. Av kommentarerna är drygt fyra sidor, enligt en ungefärlig mätning, upprepning av det som står i själva kapitlet.

Synpunkter på: Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill och Kommentarer till Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill

Hur det allmänna rådet med tillhörande vägledning är strukturerat framstår sammanfattningsvis inte helt klart, och vi finner inget i förslaget om hur det ska läsas eller användas. Vi uppfattar kapitel 18 (i denna bilaga: Kapitlet) som det allmänna rådet och kommentarerna (i denna bilaga: Kommentarererna) som vägledningen, alltså att Kapitlet är så att säga mera normativt än Kommentarererna.

Beträffande tillämpningsområdet är i Kommentarererna men inte i Kapitlet även ”mineralrättigheter och mineralreserver som olja, naturgas och liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar” undantagna, utan någon kommentar till det. Vad innebär det, särskilt givet att Kapitlet är det allmänna rådet? Var kan man se hur man ska eller kan redovisa det som även undantas i Kommentarererna?

Beträffande definitionen av en egenupparbetad immateriell tillgång frågar vi oss vad som gäller om en sådan *inte* syftar till att ge företaget legala rättigheter. Kan en sådan vara identifierbar?

Beträffande att immateriella tillgångar kan vara omsättningstillgångar, enligt Kommentarererna, finner vi inget i kapitel 4 som förklarar det. Avses undantaget för immateriella tillgångar som innehas för försäljning, fastän sådana är väl lager snarare än förutbetalda kostnader? Resten av Kapitlet handlar vad vi kan se om immateriella tillgångar som är anläggningstillgångar; var framgår hur sådana som är omsättningstillgångar ska redovisas? Skulle något exempel kunna ges på förutbetalda kostnader som *är* immateriella omsättningstillgångar?

Enligt 18.7 i Kapitlet ska arbetet delas upp i en forsknings- och en utvecklingsfas, och om forskningsfasen inte kan särskiljas ska arbetet anses tillhöra enbart forskningsfasen. Regeln utgår underförstått från att varje framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång har en forsknings- och en utvecklingsfas. I Kommentarererna om aktiveringsmodellen står det t.o.m. att arbetet ska delas upp i de två faserna, för att avgöra om en internt upparbetad anläggningstillgång uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång. (Som vi förstår det är det förutsättningarna i 18.8 som ska uppfyllas under utvecklingen, eller i en eventuell utvecklingsfas för att redovisning som tillgång ska ske.) Bortsett från de riktigt stora företagen, typiskt sett noterade, och de direkt forskningsanknutna företagen är vår erfarenhet, att för de allra flesta företagen är framtaganden enbart utveckling. Vad innebär regeln för dem?

Första redovisningstillfället är ett centralt begrepp i Kommentarerernas gemensamma bestämmelser, och det används i Kapitlets 18.9ff, men det är inte definierat. I Kommentarererna står det att ytterligare definitioner finns i kapitel 2 och 17, men vi ser inte begreppet definierat där. Vad menas med det, och särskilt hur förhåller det sig till förutsättningarna för aktivering enligt 18.8?

Givet aktiveringsmodellen blir det i alla fall typiskt sett frågan om att under varje projekt övergå från kostnadsföring till aktivering, och i princip sker det när samtliga förutsättningar i 18.8 är uppfyllda. Motsvarande förutsättningar finns i IFRS för de noterade företagen, och praxis har blivit att aktivering sker först när ett projekt kommit till det som kallas industrialiseringsfasen. En inte ovanlig uppfattning är att detta är senare än enligt standardens anda, och informationsinnehållet vid en aktivering först så långt fram i utvecklingen blir inte särskilt stort. Dels aktiveras en liten del av projektets totala utvecklingsutgifter, dels är sannolikheten för avbrott och nedskrivning mycket liten. Innebär det som står i Kapitlet tillsammans med i Kommentarererna att företag även enligt K3 kan vänta med aktivering till industrialiseringsfasen?

Rubriken till 18.10 i Kapitlet är anskaffning med stöd av offentliga bidrag, men i punkten behandlas endast en tillgång som förvärvas med ett offentligt bidrag. Om det utgår offentligt bidrag för anskaffning genom intern uppbyggnad, vad gäller då?

Om en immateriell tillgång anskaffad som en del av ett rörelseförvärv står det i Kommentarererna att den normalt kan redovisas som en tillgång i balansräkningen eftersom dess verkliga värde kan mätas med tillräcklig tillförlitlighet. Motsvarande kriterium gäller för noterade företags redovisning av förvärv enligt IFRS, men det är inte en allmän uppfattning att det normalt förhåller sig så att det verkliga värdet kan mätas. Därför undrar vi vilken grund BFN har för denna kommentar.

Enligt 18.15 i Kapitlet får nyttjandeperioden anses överstiga tio år endast i sällsynta fall. Vår inställning är att en regel som denna är otillämpbar för det enskilda företaget, som ska använda K3. Det kan knappast utesluta att ett visst företag typiskt sett har immateriella anläggningstillgångar med nyttjandeperiod överstigande tio år, och det är inte rimligt att ett visst företag ska utgå från vad som är sällsynt i hela ekonomin.

I Kommentarererna står det om aktiveringsmodellens utvecklingsfas, att "[f]ör att påvisa att en immateriell tillgång sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar ska företaget uppskatta fördelarna enligt principerna för nedskrivning (se kapitel 27)". De enda principer som vi finner i kapitel 27 är punkt 27.6, men den verkar inte passa in här. Något uttryckligt om fördelar finner vi inte i kapitel 27 med kommentarer, utan det handlar om de kassain- och kassautflöden som en tillgång väntas ge upphov till.

I 18.8 i Kapitlet står det att avskrivningsmetoden ska återspegla förväntad förbrukning av de framtida ekonomiska fördelarna. Om den förväntade förbrukningen inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt ska företaget tillämpa en linjär avskrivningsmetod. Innebär det att om den förväntade förbrukningen kan fastställas på ett tillförlitligt sätt måste företaget tillämpa den produktionsberoende metoden (eller analogt en distributionsberoende metod)? Får det i så fall inte tillämpa linjär avskrivning? Är en degressiv metod utesluten?

Enligt 18.21 i Kapitlet ska ett företag beräkna återvinningsvärdet för varje internt uppbyggt anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas, även om det inte finns några indikationer på att tillgångens värde minskat. Det gäller rimligen givet aktiveringsmodellen och givet att samtliga förutsättningar för aktivering enligt 18.8 är uppfyllda. Enligt Kommentarererna är anledningen till detta att fram till dess att en immateriell anläggningstillgång är färdig att användas eller säljas är det ofta osäkert om den kommer att kunna generera framtida ekonomiska fördelar som minst motsvarar anskaffningsvärdet. En sådan

beräkning per varje balansdag för varje pågående utveckling i aktiveringsfasen förefaller oss strida mot avvägningen mellan nytta och kostnad (se kapitel 2) givet såväl att samtliga förutsättningar i 18.8 är uppfyllda som att det inte finns några indikationer på att tillgångens värde har minskat.

Synpunkter på detaljer i förslaget, främst i Kapitel 1 och 2 med kommentarer men även i förslaget i övrigt

Punkt 1.6: I princip bygger a-c på att dessa tillsammans är uttömmande. Får vägledning sökas om frågan inte är reglerad ens i c? I så fall var?

Kommentar till punkt 1.4 första stycket: Allmänt sett är meningar med dubbla negationer ytterst svåra för användare. Anges det f.ö. någonstans att annan normgivning ska, eller får, tillämpas? Vidare är det så att andra meningen förutsätter att det allmänna rådet (i fortsättningen: rådet) är uttömmande, vilket det inte är och knappast kan vara. Regeln är särskilt problematisk i förhållande till det som vi tar upp i själva svaret, att RedR 1 behövs som komplettering till K3.

Kommentar till punkt 1.4 tredje stycket: Här står det att bestämmelserna i rådet utgår från koncernredovisningen men ska tillämpas även på årsredovisningen i juridisk person, men dels är det inte en given kommentar till 1.4, dels borde det mera framskjutet vara en läsanvisning. Vidare är begreppen inte konsekvent använda i förhållande till punkt 1.3, och nog andra punkter. Se f.ö. inkonsekvensen mellan 1.3 och kommentaren till den. Se även exempelvis 2.4.

Kommentar till punkt 1.4 fjärde stycket: Det är inte särskilt upplysande att endast skriva att upplysning ska lämnas; är det upplysning om redovisningsprinciper eller upplysning om det enskilda fallet av olika värderingsprinciper? Varför ska f.ö. ett företag som tillämpar rådet i sin helhet behöva lämna ytterligare upplysningar? Ett ytterligare problem är att hela kommentaren är skriven utifrån att det är frågan om ett moderföretag som avger såväl koncernredovisning som årsredovisning. Beträffande sista meningen är det inte särskilt användarvänligt att behöva gå till ÅRL för att se vad som gäller, här enligt 7 kap. 12 §.

Kommentar till punkt 1.4 femte stycket, om annan normgivning: Kommentaren passar inte precis som kommentar till 1.4, och dessutom är den undanskymd, se även synpunkten på första stycket.

Kommentar till punkt 1.5-6 sista punkten: Varför tas "(IFRS och IAS)" med här men inte i punkten? Vad gäller för IFRIC och SIC?

Kommentar till punkt 1.8 andra stycket: Det som står här bör framgå av själva rådet.

Punkt 2.2: Begreppen utgår från att även något som har sannolikheten 50 % eller mindre är, eller kan vara, troligt, och begreppet "möjligt" är inte med. För begripligheten förefaller det bättre att i hela vägledningen använda: Troligt innebär att något är mer sannolikt än inte, möjligt med tillägget att möjligt innebär att något har högst sannolikheten 50 %.

Punkt 2.4: Vad innebär egentligen fortlevnadsprincipen? Ska den tillämpas även om det finns betydande tvivel? Andra meningen är svår att förstå, och frågan är om den inte har ett överflöd av ord, jämför: Om det vid bedömningen föreligger väsentlig osäkerhet beträffande

händelser eller förhållanden som ger upphov till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska upplysning lämnas om ... (Det är väl inte upplysning om osäkerheten, eller osäkerhetsfaktorerna som ska lämnas?) Trots ordrikedomen täcker punkten f.ö. inte fallet att det föreligger säkerhet beträffande händelser etc., och ännu bättre blir kanske: Om det vid bedömningen föreligger eller förutses händelser eller förhållanden som ger betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska upplysning lämnas om detta.

Punkt 2.11: Allmänt är sådana här definitioner svåra att göra, och ytterst svåra att tillämpa. Innebär f.ö. 2.1 att det inte är bara principerna i kapitlet som ska tillämpas utan även definitioner som dessa? Beträffande intäkter kan det väl vara ökning (brutto) av ekonomiska fördelar till följd av annat än just inbetalningar, sakegendom som tillförs (utan att vara tillskott från ägare)? Hur förhåller sig ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till definitionen av tillgångar som något som ”förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar”? Vore det inte bättre att definiera intäkt som: En **intäkt**, under ett räkenskapsår, är en ökning av tillgångar eller tillgångars värde, eller en minskning av skulder eller skuldens värde, som medför en ökning av eget kapital. Tillskott ... Jämför f.ö. med kommentaren till punkt 2.13 avsnittet Intäkter. – Motsvarande för kostnad i 2.12.

Punkt 2.14: Det förefaller underligt att inte ens nämna värdering vid första redovisningstillfället, alldenstund även K3 är främst transaktionsbaserad redovisning. Därtill är 2.14 en sällsynt undantagsregel efter första redovisningstillfället. F.ö. är inte vare sig första redovisningstillfället eller efter det första redovisningstillfället definierat i K3.

Kommentar till punkt 2.1 första stycket: Inte vare sig kapitel 2 eller 2.1 behandlar syftet med årsredovisning i icke-noterade företag. En enda av de konventionella kvalitativa egenskaperna finns med, ekonomisk innebörd framför juridisk form, f.ö. den egenskap som FASB inte tog med i sin föreställningsram eftersom den är för vag.

Kommentar till punkt 2.1 fjärde stycket: Vilken är finessen att som sista stycke i kommentaren upprepa det som är hela innehållet i 2.1?

Kommentar till punkt 2.4: Andra stycket är näst intill en avskrift av punkten, se våra synpunkter på den. Första stycket är en kommentar som säger något annat än punkten. Särskilt krävs i 2.4 upplysningar om något annat än upplysningskravet i kommentarens tredje stycke. – Vad fortlevnadsprincipen innebär framgår inte heller här, därtill inte hur ett upprättande utifrån något annat än fortlevnadsprincipen ska gå till.

Kommentar till punkt 2.4 periodiseringsprincipen: Principen är inte med i rådet. Det som står i kommentaren enligt ÅRL stämmer, men det står inte i ÅRL att det är periodiseringsprincipen. Rimligen har den en annan innebörd, och det är åtminstone mycket svårt att förklara denna utan att inkludera begreppet ”utgift”¹. Jämför f.ö. BFL 5:3.

Kommentar till punkt 2.5 sista stycket: Strikt sett, utifrån 2.5, är detta inte ett undantag. Att överlåta har knappast någon annan innebörd än att avyttra eller sälja, och det är något som i praktiken inte alls uppfattas som en kvittningsfråga. Vad skulle f.ö. en tillämpning av

¹ En grundläggande formulering är att förfarandet i extern redovisning är att först bestämma intäkterna och sedan matcha, i den vidare meningen, utgifterna mot dem, för att få kostnaderna.

kvittningsförbudet, inget undantag, vid överlåtelse av en anläggningstillgång eller en kortfristig placering innebära?

Kommentar till punkt 2.6: Här tillkommer ett antal egenskaper etc. utan någon som helst förklaring eller angivande av källa, se vår synpunkt på kommentaren till punkt 2.1 första stycket. (Vi läser inte denna kommentar i detalj.)

Kommentar till punkterna 2.7-2.13: Det är allmänt problematiskt att definiera eget kapital enbart som skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder, se även punkt 2.9. Man kan säga att egentligen definieras inte eget kapital, utan det är endast balans-ekvationen som uttrycks. (F.ö. är eget kapital inte med i vare sig rubriken till punkterna 2.7-2.12 eller till kommentarerna till dessa punkter.) Det visar sig särskilt i sista stycket i kommentaren till Skulder: hur kan en förpliktelse regleras med eget kapital som enligt definitionen är skillnaden mellan tillgångar och skulder?

Kommentar till punkt 2.14: Se våra synpunkter på punkt 2.14 ovan. Enligt första stycket i kommentaren specificerar det allmänna rådet vilken värderingsgrund ett företag ska använda, men det står inget i 2.14 om värderingsgrunder.

Kommentar till punkt 2.14 särskilt begreppet ”nettoanskaffningsvärde”: I kommentaren införs ett begrepp ”nettoanskaffningsvärde”, som anskaffningsvärdet ”ökat eller minskat² med den andel av anskaffningsvärdet som har redovisats som kostnad eller intäkt”. Det är logiskt åtminstone diskutabelt att det finns ett anskaffningsvärde förknippat med anskaffningen och sedan ett nettoanskaffningsvärde förknippat med den periodisering som kan ske efter anskaffningen. Det är svårt att se varför det inte även i K3 skulle fungera med det vedertagna: redovisat värde, alternativt ÅRLs begrepp ”bokfört värde” även om det är mindre stringent.

Kommentar till punkt 2.14 särskilt begreppet ”första redovisningstillfället”: Genom K3 införs ett begrepp ”första redovisningstillfället”, se vår synpunkt på 2.14. Begreppet är som sagt inte definierat men det måste ligga nära begreppet ”anskaffning”, utan att vara synonymt med detta. För den praktiska användningen är det viktigt att så centrala begrepp som dessa definieras och relateras till varandra.

Kommentar till punkt 2.14 värdering efter det första redovisningstillfället: Kommentaren inleds med en upprepning av det som står i 2.14 och som är en sällsynt undantagsregel, se vår synpunkt på 2.14. Därefter följer om värderingen av finansiella tillgångar och skulder och först näst sist det som är det primära för företag i allmänhet, andra tillgångar än finansiella.

Kommentar till punkt 2.14 värdering efter det första redovisningstillfället av finansiella tillgångar och finansiella skulder: Huvudregeln sägs vara värdering till upplupet anskaffningsvärde, utan att det är definierat. Det är översättningen i IFRS av *amortized cost*, och det var kanske inte praktiskt möjligt att översätta på annat sätt. Översättningen är dock problematisk, enkelt uttryckt genom frågan vad det är som löper upp. Troligen har ingen annan medlemsstat valt att översätta på detta sätt. Vissa finansiella tillgångar sägs få värderas till verkligt värde, men för finansiella skulder sägs det att det är i vissa fall som värdering till

² Logiken i den dubbla bokföringen talar för att ”ökat” inte ska vara med här, utan endast ”minskat”, se f.ö. i att det ger ett netto.

verkligt värde är tillåtet, alltså inte så att vissa finansiella skulder får värderas på detta sätt³. Enligt avsnittet om värderingsgrunder gäller begreppet nettoanskaffningsvärde även för skulder, och det värdet uppkommer rimligen efter det första redovisningstillfället. Här nämns dock inte alls en värdering av skulder till det som återstår av anskaffningsvärdet efter det att en del redovisats som intäkt.

Kommentar till punkt 2.14 värdering efter det första redovisningstillfället av andra tillgångar än finansiella tillgångar: Det som står om andra tillgångar än finansiella tillgångar anknyter till det som står om nettoanskaffningsvärdet, se vår synpunkt ovan, men är mer utvecklat. Relationen till begreppet nettoanskaffningsvärde framgår dock inte. I andra stycket står det att denna värdering syftar (enbart) till att försäkra att en tillgång inte är värderad till ett högre värde etc., och ingen anknytning görs till att denna värdering i första hand görs för att följa periodiseringsprincipen, se vår synpunkt på 2.4 periodiseringsprincipen ovan.

Kommentar till punkterna 3.4-3.7 viktiga förhållanden och väsentliga händelser, sista stycket: Att prepositionen **kring** blivit mycket frekvent i nutidssvenskan är uppmärksammat. Det finns olika åsikter om det, men utifrån vad språkvetare skriver eller säger bör man i en text som denna undvika **kring**, på de två ställena här byta ut det mot: om. (Motsvarande kanske på flera andra ställen i K3.) Jfr. användningen av prepositionen **om** i de följande avsnitten.

Kommentar till punkterna 3.8 användning av finansiella instrument: Möjligen träffande med "tillämpade principer" men i en text som denna bör det vara: tillämpade.

Punkt 13.3 och kommentaren till den: Punkten är formulerad på ett svårförståeligt sätt, särskilt som rubriken är Anskaffningsvärde. Det vanliga exemplet är väl längre kreditvillkor än det normala, och kommentaren bör väl vara att anskaffningsvärdet för varorna ifråga inte ska vara priset enligt fakturan, eller uppgörelsen, utan nuvärdet av den framtida betalningen? Jfr. punkt 17.9

Kommentaren till punkterna 13.3-13.6 utgifter för inköp: Valet mellan begreppen "utgift" och "kostnad" är särskilt i detta sammanhang inte helt lätt, men om rubriken är "Utgifter för inköp" ska det på sista raden knappast stå: inköpskostnaderna.

Kommentaren till punkterna 13.3-13.6 andra utgifter: Här, och på många andra ställen i K3, används ordet "lånekostnader" men det ska vara "låneutgifter", särskilt som översättningen av IAS 23 Borrowing Costs numera är ändrad till: IAS 23 Låneutgifter.

Kommentaren till punkterna 17.8 utgifter som inte ingår i anskaffningsvärdet: Vad som förstås med "[u]tgifter för att öppna en ny anläggning" är kanske inte så begripligt, men varför får de inte ingå i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång? Jfr. IAS 16 p. 20, rimligen måste en ny anläggning också öppnas för att befinna sig "på den plats och i det skick som krävs för att kunna användas på det sätt som varit företagsledningens avsikt". – De två följande punkterna förefaller höra hemma snarare i kapitlet om immateriella tillgångar.

Punkt 17.9 och kommentaren till denna punkt: I punkten är det frågan om nuvärdesberäkning om betalningarna sker med villkor som avviker från det normala, men enligt kommentaren

³ På flera andra ställen i K3 hänvisas till ÅRL men här finns ingen hänvisning till ÅRL 4 kap. 14 a-e § om vilka finansiella tillgångar eller skulder som det är frågan om, utan användaren av K3 får endast veta att det är vissa.

ska anskaffningsvärdet vara det pris som skulle gälla vid kontant betalning vid förvärvstidpunkten, alltså inte det pris som gäller enligt uppgörelsen och står på fakturan, vid normala kreditvillkor.

Punkt 18.5: Det är inte så många exempel i K3 på ordet ”välja”, ett nutida favoritord, men här är ett ställe där det absolut inte behövs. Se även kommentaren till punkten.

Kapitel 25 med kommentarer: Som framgår ovan är översättningen av Borrowing Costs numera: låneutgifter.

Kommentaren till punkterna 25.3-25.6 Lånekostnader som inte får räknas in ...: Det förefaller vara ett fall av *contradictio in adjecto* mellan första och andra stycket. Varje avbrott, under en längre tid eller temporärt, gör att låneutgifter inte får aktiveras. Enda undantaget är om fördröjningen – f.ö. ett missvisande ord för en nödvändig del av processen – är en nödvändig del av processen. Sådana delar av en process är i sig inte temporära, men de kan vara en kortare tid, som för ost, en kortare eller längre tid, som för vin, eller en klart längre tid, som för i alla fall en bättre konjak eller calvados.⁴

Punkten 27.4, motsvarande i kommentaren till punkten: Det finns andra ställen i K3 med mer uppenbara fall av supermodalitet⁵, vilket helt i onödan gör texten svårläst, men vi lämnar en synpunkt här. Därtill blir det mycket svårt med två presens efter varandra. Det bästa är nog: det pris som ett företag beräknar erhålla vid ... Alternativt: det pris som ett företag beräknar kunna erhålla vid ... Ett djupare problem är att definitionen på engelska i IAS 36 p. 6 är formulerad så att det inte blir ett val mellan indikativ och konjunktiv. En hel del talar för att det i K3 borde stå: det pris som ett företag kunde erhålla vid ..., uppenbart är det *situation irréelle*. Notera f.ö. att i definitionen på engelska finns inte något ord motsvarande 'beräknar'.⁶

Kommentar till punkterna 28.14-28.18: Första meningen är ofullständig, en satsdel finns efter 'antingen' men det följer inget 'eller' med en satsdel efter det.

⁴ Särskilt i en kommentar som ska utgöra vägledning för svenska förhållanden förefaller försening av byggandet av en bro på grund av högt vattenstånd som är vanligt under byggnadsperioden mindre relevant, även om klimatet eventuellt blivit mer volatil.

⁵ Se exempelvis i kommentaren om vad uppskattning av framtida kassaflöden ska innefatta, där det finns ett 'kunna' utan motsvarighet i alla fall i IAS 36 p. 39 (b).

⁶ Åtminstone i texter av detta slag är exaktöversättning näst intill alltid bättre än någon slags innebördsöversättning.