

Till Bokföringsnämnden

Vi ber att få överlämna synpunkter på nedanstående remiss.

## **Synpunkter på remiss avseende Bokföringsnämndens vägledning Upprättande av årsredovisning (K3)**

### **Sammanfattning**

**Vi föreslår att K3 i sin nuvarande form inte antas av Bokföringsnämnden, BFN. Förslaget har betydande brister som först måste åtgärdas. Idén att lägga sig så nära IFRS for SME som möjligt anser vi är bra och bör utvecklas eftersom K3 i sin nuvarande form har för många avvikelser från IFRS for SME, vilka vi delvis redogör för nedan. I vissa delar uppfattar vi det som att text är hämtad från Redovisningsrådets rekommendationer, RR 1-29, snarare än en översättning av IFRS for SME, vilket är olämpligt.**

### **1. Inledning**

Nedan presenteras ett antal generella synpunkter. Sedan presenteras våra synpunkter på respektive kapitel i K3. De generella synpunkterna gäller för hela K3 och upprepas därmed inte under respektive kapitel. Synpunkter lämnas på det allmänna rådet och kommentarerna. När synpunkter lämnas på det allmänna rådet gäller samma synpunkt även på motsvarande del i kommentarerna och då sker ingen upprepning av våra synpunkter.

Av tidsskäl har vi inte hunnit gå igenom alla kapitel lika grundligt och lämnar inte heller synpunkter på samtliga kapitel.

### **2. Generella synpunkter**

#### **Allmänt råd kontra kommentarer**

Vi anser att strukturen är helt olämplig avseende uppdelningen på allmänt råd kontra kommentarer. Detta måste göras om för att överhuvudtaget bli läsbart och tillämpbart. Vi förstår inte varför kommentarerna på väldigt många ställen ordagrant innehåller texter som står i det allmänna rådet. Detta fördröjer läsningen och ökar textens volym. Det som finns i det allmänna rådet kontra kommentarerna känns slumpmässigt hanterat för läsaren och det finns många delar i kommentarerna som borde utgöra allmänt råd, då avser vi inte lagtext utan andra delar.

Hänvisning till och referat av lagtext är helt ologisk i K3. Vissa delar av ÅRL hänvisar BFN till och/eller citerar/refererar men inte alla. Om det krävs att lagen läses parallellt varför sker då viss hänvisning till och upprepning av ÅRL? Vi anser att detta måste göras på ett enhetligt och konsekvent sätt. Detsamma gäller referat av förarbeten.

### **Tidigare normgivning**

Det är svårt att fullt ut kunna ta ställning till K3 och dess innehåll eftersom BFN inte klargjort vad det är som kommer att dras tillbaka av dagens normgivning när K-paketen implementeras. Det finns till exempel ett antal rekommendationer och uttalanden från BFN samt uttalanden från Redovisningsrådet, URA. Denna normgivning har tillkommit på grund av frågor i praktiken som ansågs behöva lösas. Dessa frågor kommer finnas även fortsättningsvis men är inte reglerade i K3. Det är då svårt att avgöra hur frågan ska lösas. Ett sätt är att se K3 som ”principbaserat” och därmed ska frågorna lösas med stöd av de allmänna principerna. Men eftersom BFN inte klargjort är det svårt att ta ställning till normernas detaljeringsgrad.

Man kan då fråga sig om K3 innebär förenkling och/eller förbättring jämfört med det vi har i dag. Detta har överhuvudtaget inte behandlats i konsekvensutredningen utan där utgår man bara ifrån att allt ska bli bättre. Denna slutsats finns inget stöd för och det borde ställas högre krav på en konsekvensutredning med en riktig analys av tänkbara effekter såsom merarbete, utbildningsinsatser, kostnader etcetera. Sådana här stora projekt avseende omskrivning av kompletterande normgivning är ett omfattande arbete och måste föregås av undersökningar avseende vad som önskas hos näringsidkare och dess intressenter. Det är annars omöjligt att ta ställning om förändringarna avser förbättringar och/eller förenklingar jämfört med det som finns idag.

### **Tolkning**

Det bör framgå mycket klart i K3 att lösningar som är reglerade och som ligger inom en regels språkliga utrymme accepteras och att om flera lösningar finns ska man inte vara hänvisad till en som full IFRS accepterat. Vore man hänvisad till IFRS skulle man ställa krav på att den som tillämpar K3 har kännedom om full IFRS.

### **Översyn K-projekten och lagförenlighet**

Vi anser att en total översyn måste ske av alla K-projekten. Eftersom K3 ska utgöra huvudregelverket och K2 ett förenklingsregelverk måste K2 vara skrivet utifrån K3, ett förenklingsregelverk från K3. Vi anser även att det inte ska finnas ett K2 för varje företagsform. Om det krävs separata bestämmelser för olika företagsformer på vissa delar ska det i ett och samma regelverk införas separata bestämmelser som kan behövas, på samma sätt som i K3.

Genom införandet av K2 och K3 blir det för stora skillnader regelverken emellan jämfört med i dag. Det är för stora skillnader mellan K2 och K3 vilket är olämpligt eftersom flertalet svenska företag hamnar häremellan genom att K2 innehåller för många brister och K3 blir för svårt. Ett mindre företag måste kunna följa ÅRL utan att drabbas av en mängd andra krav,

som K3 medför. Samtidigt som det måste kunna följa ÅRL utan en rad avvikelser och begränsningar från ÅRL som K2 innebär. Både K2 och K3 har avvikelser från ÅRL som omöjliggör tillämpning av ÅRL vilket är högst olämpligt. Ett bättre sätt att hantera det är att skriva ett K2-regelverk utifrån K3, efter det att K3 bearbetats och skrivits om.

K3 innehåller ett antal avvikelser från lag såsom bland annat förbud mot redovisning av extraordinära poster, förbud mot reversering av goodwillnedskrivning, skallkrav att omvärdera fordringar och skulder i utländsk valuta till balansdagens kurs, nedskrivning av finansiella instrument trots att värdenedgången inte är bestående, redovisning av negativ inkråmsgoodwill direkt i resultaträkningen, förbud mot poolningsmetoden trots att ÅRL tillåter.

BFN verkar inte ha tagit del av EFRAGs rapport vid framtagande av K3 vilket vi anser ska göras. EFRAG har tagit fram rapporten på uppdrag av EU-kommissionen (Advice on compatibility of the IFRS for SME and the EU Accounting Directives 28 may 2010) gällande jämförelse mellan IFRS for SME och fjärde och sjunde direktiven

### **Avvikelser från IFRS for SME**

K3 bygger på IFRS for SME vilket vi är positiva till. De avvikelser som vi anser ska förekomma är avvikelser som krävs på grund av svenska lag såsom bland annat ÅRL och IL. Däremot förekommer en rad andra avvikelser från IFRS for SME som inte borde förekomma. I flera fall har text använts från Redovisningsrådets rekommendationer istället för en översättning av IFRS for SME. Vi anser att hela K3-regelverket måste ses över utifrån denna aspekt.

Samtidigt måste översättningarna ses över. I många fall får texten i K3 ett annat innehåll än IFRS for SME av språkliga skäl och regeln får därmed ett felaktigt innehåll.

För att det inte ska bli problem när K3 väl träder i kraft är det bättre att lägga tid på en sådan genomgång nu istället för att stöta på dessa problem vid implementering.

### **Konstitutionella frågan**

ÅRL är en ramlag. Ramen skall fyllas ut av andra rättskällor, såsom förordningar, föreskrifter, lagmotiv, sedvanor och allmänna råd. En del av dessa är bindande, av de nämnda exemplen gäller detta för förordningar och föreskrifter. En sedvana som kan karakteriseras som god redovisningssed är också bindande enligt ÅRL och BFL. Allmänna råd är inte bindande. I vissa fall är ett allmänt råd bindande, nämligen när det beskriver en god redovisningssed och det inte kan argumenteras för någon annan god redovisningssed. Tidigare kunde man betrakta BFNs allmänna råd, som då benämndes anvisningar, svar på fråga, rekommendation m.m., som uttryck för en god redovisningssed. Så är inte längre fallet. Genom K-projektet, men även tidigare, framställs regler vars innehåll inte tidigare funnits i praktisk tillämpning. Det är då naturligtvis inte fråga om beskrivning av en sed utan reglerna utgör inget annat än råd. Tyvärr har det blivit en vana hos somliga att kalla alla BFNs allmänna råd för god redovisningssed för att därför ge det allmänna rådet en rang av bindande regel. Detta strider

mot regeringsformen. Alla K-paket som gäller och kommer att gälla för årsredovisningsföretag utgör tolkning och utfyllning av ÅRL. En bestämmelse som återfinns inom K2 måste därmed även kunna tillämpas av ett K3-företag och viceversa.

Vi anser att BFN bör ansluta sig till de synpunkter som framför allt kommit fram i SamRoB-utredningen, SOU 2008:80, men även från andra håll.

Det allmänna rådet bör därför rensas från alla "ska" och "bör" bör sättas in.

### **3. Synpunkter kapitelvis**

#### **Kapitel 1 - Tillämpning**

*1.1 – 1.4* Ett genomgående fel är hur orden "företag", "koncern", "årsredovisning" samt "koncernredovisning" används. Detta märks redan av titeln på det allmänna rådet "Upprättande av årsredovisning". I kommentarerna till 1.4 anges sedan att hela allmänna rådet tar sikte på koncernredovisningen. Genomgående används ändå ordet företag, som visserligen enligt 1.1, även innefattar koncern. Detta blir dock väldigt otydligt och förvirrande, se t ex kommentarer till 1.4 sista stycket (sid 15) då det anges att det allmänna rådet "anger endast hur årsredovisningen ska upprättas". Det allmänna rådet tar ju även sikte på koncernredovisningen.

*1.3* Ett mindre aktiebolag som ägs av ett annat aktiebolag, större eller mindre, får tillämpa K2. Ett mindre handelsbolag, som har t ex ett aktiebolag som ägare, måste följa K3 eftersom det bara finns K2-regelverk för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Detta är inte konsekvent och orimligt att tvinga in bland annat mindre handelsbolag i K3.

*1.4 och 1.8* Anges att "Detta allmänna råd ska följas i sin helhet", vi förespråkar istället en formulering motsvarande den som finns i IFRS for SME 1.5 - 1.6, 3.3 – 3.7, IAS 1.16 samt RR 22 p 9. Det vill säga om ett företag anger att de följer detta allmänna råd så ska det följas i sin helhet. Därmed kan punkten 1.8 i det allmänna rådet utgå.

*1.5 och 1.6* dessa punkter ingår i Section 10 i IFRS for SME och vi anser att det är olämpligt att inte följa strukturen i IFRS for SME. Vårt förslag är att flytta dessa punkter till kapitel 10, och att kapitel 10 därmed följer IFRS for SME fullt ut.

*1.6c* Här anges i vilken ordning vägledning ska sökas om en fråga är oreglerad i det allmänna rådet. Vi anser att formuleringen i IFRS for SME 10.6 är mycket bättre och att ni ska använda den istället. Dessutom anser vi att följande tillägg ska göras till punkten att utöver att vägledning kan sökas i IFRS kan vägledning även sökas hos annan normgivare som ger ut normer som anses vara i överrensstämmelse med kravet på god redovisningssed och rättvisande bild.

*1.6c* "EG-kommissionen" skall vara "EU-kommissionen" eller "Europeiska kommissionen".

*1.3 kommentarer* Det anges tre fall då allmänna rådet alltid skall tillämpas. Ett fall ytterligare bör nämnas, nämligen handelsbolag (även mindre) som har minst en juridisk person som delägare. Jämför kommentaren till 1.3 ovan.

*1.4 kommentarer* i andra stycket anges vad som gäller för mindre respektive större företag, t ex upprättande av kassaflödesanalys. Detta bör sedan upprepas i respektive kapitel annars glöms det bort. I samma stycke anges att alla företag ska "lämna upplysning om skatter", avses enbart upplysningskrav eller även värderingsbestämmelserna som finns i kapitel 29? Detta måste tydliggöras såväl i kapitel 1 som i respektive kapitel.

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

Avseende kapitel 2 anser vi istället att IFRS for SME Section 2 ska följas fullt ut.

*2.1* "Ett företag skall tillämpa de grundläggande principerna i detta kapitel om inte annat sägs..." De grundläggande principerna framgår av 2.4 och 2.5 och är sålunda endast fortlevnadsprincipen och kvittning. Kan detta verkligen vara avsikten? Sedan finns det fler i kommentarerna men vilka grundläggande principer är det då som gäller. Bör ses över och formuleras om.

*2.6* Det ovillkorliga kravet på redovisning efter ekonomisk innebörd leder till att t ex kommissionsförhållanden måste redovisas annorlunda än idag. Konsignationslagret skall sålunda redovisas hos kommissionären. Frågan torde tillhöra det kopplade området varför även Skatteverket kan vara intresserat. Vi tar bara upp ett enda fall. Betydligt fler skulle kunna redovisas. Bör ses över. Eftersom BFNs policy är att nästan alltid vara kategorisk hamnar man i sådana här situationer. Med den policyn är det inte lätt att få klargörande regler. Kan inte vara rimligt att i alla situationer gå på ekonomisk innebörd framför juridisk form. Jämför även med formulering i kommentarerna som är en motsägelse. Sådana motsägelser ska inte förekomma.

*2.7 – 2.12* Här anser vi att den officiella översättningen av Europeiska kommissionen i Föreställningsramen ska användas.

Dessutom anser vi att det är olyckligt att ha en definition på intäkter i detta kapitel och att kapitel 23 Intäkter har ett snävare tillämpningsområde. Det blir därmed lite förvirrande eftersom det kan uppfattas att två olika definitioner förekommer. Detta är mycket tydligare i IFRS for SME 2.25. Kan dock bli vissa översättningsproblem.

I detta kapitel bör även definition på inkomst och utgift tas med av pedagogiska skäl.

*2.14* BFNs uttalande i samband med den s k inkuranstrappan blev onödigt hårt, vilket visas av de två fall som var uppe i Regeringsrätten. *C-kriteriet "schablonen ger ungefär"...* bör ändras till *"schablonen kan bedömas ge ungefär".....* Med den formulering som finns är det omöjligt att tillämpa en inkuranstrappa.

*2.1 Kommentarer* I första stycket står det att kapitlet behandlar syftet med en årsredovisning. I det allmänna rådet nämns överhuvudtaget inte syftet.

*2.6 Kommentarer* Stycket om försiktighet talar om "viss försiktighet". ÅRL säger "rimlig försiktighet". Det finns ingen anledning att ha olika uttryck, "viss" och "rimlig" är inga synonymter. Använd ÅRLs terminologi.

*2.7 - 2.12 Kommentarer* Stycket om finansiell ställning talar om "relationen mellan dess tillgångar"...Finansiell ställning handlar primärt inte om relation mellan poster utan om deras absoluta belopp. Ordet relation passar inte här.

Stycket om skulder. Bra att informella förpliktelser kommit med. Det är en viktig post för alla företag, även de mindre. Har varit god redovisningssed under mycket lång tid. Se till att begreppet kommer in även i K2 för antingen måste K2 bryta mot ÅRL eller också gör K3 det. K2 kan inte förbjuda och K3 kräva något och samtidigt rymms båda inom ÅRL. Vår uppfattning är att K2 bryter mot ÅRL i detta avseende.

Ordet "omvärderingsvinster" respektive "omvärderingsförluster" är olämpliga ordval då dessa lätt förväxlas med "omvärderingsreserv" inom full IFRS och omvärderingar i den bemärkelsen är inte tillåtna inom K3. Enligt ÅRLs terminologi borde det benämnas som något i stil med verkligt värde värdering, se ÅRL 4-14a-e.

*2.13 Kommentarer* Första stycket. "För att en post ska få redovisas i årsredovisningen"..... Eftersom en årsredovisning omfattar förvaltningsberättelse, noter mm blir skrivningen fel.

Stycket om Sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar. Se över denna skrivning jämfört med IFRS for SME. I IFRS for SME 2.29 anges "conditions at the end of reporting period available when the financial statements are prepared". Detta ska hänga ihop med kapitel 32 Händelser efter balansdagen. Alternativt se p 85 I föreställningsramen som är mer utförligt beskriven.

Under Tillförlitlig värdering, sid 25, varför anges både noter och tilläggsupplysningar, vad är det för skillnad?

Stycket om Vinst eller förlust, andra stycket sid 26. Kan formuleras bättre, se Föreställningsramen p 95.

*2.14 Kommentarer* Stycket Värderingsgrunder anges "nettoanskaffningsvärde" vad avses med nettoanskaffningsvärde? Är väl redovisat värde (finns i ordlistan) som avses?

Stycket Värdering vid första redovisningstillfället..."allmänna rådet kräver en annan värdering." bör istället lyda ..."allmänna rådet *tillåter* eller kräver en annan värdering."

Olämpligt att i kommentarerna till 2.14 (sid 27) ange vilka värderingsgrunder som tillämpas på olika tillgångs- respektive skuldslag. Räcker att det kommer i respektive kapitel. Räcker att här ha med motsvarande det som anges i IFRS for SME 2.33 - 2.34.

Under Andra skulder än finansiella skulder anges exempel på vad som inte är finansiella skulder, t ex avsättningar. Svårt att göra en gränsdragning mellan finansiella skulder och avsättningar. Vad är t ex en tilläggsköpeskilling, är det en finansiell skuld eller en avsättning eller bådadera, jämför med full IFRS.

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

Hela kapitel 3 är svårläst, se även våra generella kommentarer ovan. Här måste ni ta ställning till om ni ska följa ÅRLs krav och inte lägga till ytterligare krav. Om ytterligare krav ställs så bör det finnas en anledning, vilket vi inte ser i dagsläget, t ex 3.1 a-b i det allmänna rådet. Eftersom det anges i det allmänna rådet bör det rimligtvis inte framgå i lagtext, i kommentarerna till 3.1 tillkommer sedan ytterligare ett krav. Även vissa krav i 3.4 är utöver vad ÅRL kräver. Krav utöver ÅRL bör enligt vår mening minimeras och då framförallt för mindre företag som följer K3.

I det allmänna rådet samt kommentarer är det olämpligt att upprepa såväl lagtext som förarbetsuttalanden. Det måste finnas konsekvens som helhet i K3 antingen ska lagtext och förarbetsuttalanden återges i K3 eller också inte. Vi rekommenderar att det inte anges utan den som tillämpar K3 förutsätts läsa lag och förarbeten utöver K3. Detta kommer ändå att krävas enligt nuvarande formuleringar i K3 eftersom det ibland sker hänvisning till lag och/eller förarbeten och ibland inte.

*3.11* Anges att upplysning ska lämnas om *samtliga* transaktioner som associationsrättsligt är att betrakta som värdeöverföringar. Detta krav bör begränsas till de krav som ÅRL ställer. Finns en rad värdeöverföringar som är så kallade förtäckta utdelningar som är orimliga att upplysa om. Detta krav bör även ställas i relation till kravet på närståendeupplysningar i Kapitel 33 så att det inte blir dubbla upplysningskrav.

*Kommentarer sid 30* Till vilken punkt är detta kommentarer? Kommentarer till 3.1 och framåt börjar först på mitten av sidan 30.

Under *Definitioner, sid 30*, anges att ”Mindre företag behöver inte lämna kassaflödesanalys”. I 1.1 anges att med företag avses även koncern. Om detta gäller även här så blir det fel eftersom ÅRL kräver kassaflödesanalys för samliga koncernredovisningar, även om ett mindre företag frivilligt upprättar koncernredovisning.

Här anges enbart vad en årsredovisning ska bestå av, inte vad en *koncernredovisning* ska bestå av.

*3.1 Kommentarer* Under Rättvisande bild andra stycket, stryk andra stycket helt och hållet eftersom det inte tillför något och kan inte uttalas på detta sätt.

### **Kapitel 4 – Balansräkning**

*4.1 - 4.4 samt tillhörande kommentarer* otydligt hur relationen är mellan IFRS definitionen av anläggningstillgång respektive omsättningstillgång, verksamhetscykel, jämfört med ÅRLs syn om stadigvarande brukas. I definitionen i det allmänna rådet i 4.1 anges inte något om

stadigvarande brukas, däremot framkommer det i 4.4 i det allmänna rådet. Lätt för dem som kan det sedan tidigare annars omöjligt att förstå. BFNs roll borde vara att utreda om det föreligger någon skillnad mellan verksamhetscykeln och stadigvarande brukas snarare än att bara anta att definitionerna sammanfaller.

Varför anges i 4.4 enbart omklassificering åt ena hållet, från omsättningstillgång till anläggningstillgång men inte det motsatta. Kan vara lika vanligt förekommande. Oklart om man här ska göra motsatsslut eller analogislut. Se lydelse i IAS 16.68A, eller ska alla dessa transaktioner falla in under 4.3, det vill säga inte omklassificeras?

4.5 sista stycket anges att "En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig". För det första ska det vara en egen rubrik här, Avsättningar, så att inte detta ligger under rubriken skulder i enlighet med uppställningsformer i ÅRL Bilaga B. För det andra är det svårt att förstå vad som egentligen avses. Enligt Full IFRS ska avsättningar delas upp som kort- respektive långfristiga skulder. Samma uppdelning verkar gälla under IFRS for SME. Svårare är det dock inom ramen för ÅRL då uppställningsformerna i bilagorna ska tillämpas och där har avsättningar en egen rubrik. Enligt ÅRL 3:4a får företag som omfattas av en koncernredovisning enligt IAS-förordningen dela upp poster i långa och korta. Denna ändring infördes för att möjliggöra ett närmande av IFRS i juridisk person men det är av lagtext oklart om man kan slopa rubriken avsättningar eller inte. Att göra en uppdelning av korta och långa avsättningar under rubriken avsättningar tilläts redan enligt ÅRL 3:4 och därmed skulle tillägget av ÅRL 4:4a inte fylla någon funktion. Frågan är därmed vad som avses i utkast till K3 4.5 med att avsättningar inte behöver delas upp i kort och lång del? Avses då uppdelning under rubriken avsättningar eller under kort- respektive långfristig skuld?

4.6 Av texten bör framgå att det gäller koncernredovisningen, annars blir det missförstånd. Varför skulle punkt 4.6 ta sikte på moderföretag? I juridisk person, såväl moder- som dotterföretag, ska uppdelning ske i bundet och fritt eget kapital. Se även kommentar till 1.1. Dessutom är det olämpligt att i 4.6c införa ny benämning "Annat eget kapital"... vilket vare sig stämmer med ÅRLs uppställningsschema eller IFRS. Ännu otydligare blir det i kommentardelen sid 40 under Redovisning i juridisk person då hänvisning sker till uppställningsformer i ÅRL.

4.1 – 4.4 *Kommentarer* Såväl reglerna i det allmänna rådet som kommentarerna till dessa hänger inte ihop avseende anläggningstillgång och omsättningstillgång eftersom en blandning sker av ÅRL och IFRS for SME. Ni förutsätter att det ena ger det andra genom formuleringen (längst ned sid 38) "Det innebär att en tillgång vid första redovisningstillfället..."

## **Kap 5 - Resultaträkning**

5.3 "Ett företag får inte redovisa en intäkt eller en kostnad som en extraordinär post..." Denna sats vållar en del problem, eftersom ÅRL 3:13 anger att man särskilt skall redovisa extraordinära poster. Enligt det allmänna rådet, kap 1-2, skall man följa ÅRL, varvid det uppkommer en regelkollision. I den juridiska doktrinen är det därför klart att man skall följa de så kallade derogationsreglerna, i detta fall lex superior. Innebörden av detta är att ÅRL



skall tillämpas, varför regeln i det allmänna rådet förblir utan värde. Varför då framföra den? Detta fall visar ohållbarheten i BFNs strategiska upplägg. BFN bör ompröva sitt koncept.

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

6.2b Vi anser här att ”och rättelse av fel” kan strykas eftersom även rättelse av fel ska tillämpas retroaktivt i enlighet med kapitel 6.

6.3 Här anges hur koncernbidrag ska redovisas, placeringen av dessa bestämmelser är inte självklar eftersom det även berör resultaträkningen.

6.3 första stycket samt 6.4 Regeln säger att mottagaren av ett aktieägartillskott skall redovisa detta som fritt eget kapital. Varför det? När ett företag går dåligt säger banken ofta upp lånen. Vissa banker kräver istället att ägarna tillskjuter kapital i form av aktieägartillskott, men för att förhindra att mottagaren utdelar medlen kräver de att medlen redovisas som bundet eget kapital. Varför skulle banker inte få kräva detta?

### **Kapitel 7 - Kassaflödesanalys**

I detta kapitel framgår inte om det finns möjlighet eller krav på att vissa poster netto redovisas i kassaflödesanalysen. Detta finns visserligen inte i IFRS for SME heller, vilket skulle försvara att inte ha med det. Om det inte tas med förutsätts de generella kvittningsreglerna gälla.

### **Kapitel 9 – Koncernredovisning**

Vi anser att kapitlet är svårläst och omöjligt att upprätta en koncernredovisning efter att ha läst det. Antagligen ser det ut så här eftersom man parallellt ska läsa ÅRL. Detta är dock inte konsekvent eftersom det på många andra områden lyfts in lagtext i kommentardelen. Detta måste genomgående ske på ett konsekvent sätt, se även generella synpunkter ovan. Det framgår inte ens vilka det är som ska upprätta en koncernredovisning, vilka företag som ska konsolideras in eller inte.

I detta kapitel blir det svårläst och fel när ordet ”företag” används. I K3 avses med ”företag” BFLs definition enligt Kapitel 1. I kapitel 9 blir detta än otydligare eftersom ÅRL tar sikte på definitionen av ”företag” i ÅRL och i K3 lyfts denna definition in på sid 66 men när ”företag” förekommer på andra ställen i kapitlet antar vi att BFL-definitionen avses eftersom det är den enda definition som finns i Bilaga 1 – Definitioner. Detta bli fel. Se även kommentarer under kapitel 1 ovan.

Definitionen av ”bestämmande inflytande” är en översättning av definitionen i IFRS for SME. Vi funderar på om det är denna definition som ska användas eftersom ÅRL, i sin nuvarande lydelse, har krav på att äga andel. Detsamma gäller även i 9.5 då SPE ska konsolideras in trots att vi inte äger någon andel. Är detta verkligen i överrensstämmelse med ÅRL?

9.1 – 9.11 *Kommentarer Redovisning i juridisk person* här anges att dotterföretag ska värderas till anskaffningsvärde. Det finns dock en möjlighet i ÅRL 4:14b att värdera dotterföretag till verkligt värde. Detta gäller företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad i

enlighet med IFRS. Eftersom lagen ger denna möjlighet måste även denna möjlighet finnas i K3.

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

*10.1 - 10.2 Kommentarer* Terminologin försvårar förståelsen. BFN använder termerna "redovisningsprincip" och "princip" för IAS-världens "policy" resp "principle". Det blir inte lättare när man i kap 2 talar om "grundläggande principer", när ÅRL (2 kap) behandlar "grundläggande redovisningsprinciper" och när Föreställningsramen (2001) beskriver "grundläggande antaganden" ("underlying assumptions").

Kapitlets rubrik är delvis tagen från den snart 20 år gamla RR 5, Byte av redovisningsprincip. Nu gällande norm är **IAS 8, Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) och kapitlet i SME**. Vi anser att policy bör översättas till "policy" (ordet finns i svenskan) och "principle" till princip, annars blir sammanhanget svårt för den som inte redan kan det. Skälet till att BFNs översättning blivit olämplig beror sannolikt på att man följt EU-översättningen som bygger på gamla upplagor av standarder.

*10.1 – 10.2 Kommentarer* i avsnittet om retroaktiv tillämpning på sid 72 (232) måste definieras annorlunda så att även rättelse av fel inkluderas i definitionen. Detta eftersom vid rättelse av fel gäller retroaktiv tillämpning.

Genomgående i kapitlet sker avvikelser från IFRS for SME som inte är motiverade. Detta gäller struktur och formuleringar. Finns inget motiv till att flytta punkterna 10.2 – 10.6 i IFRS for SME till kapitel 1 i K3.

## **Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet samt Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade till verkligt värde**

Finansiella instrument är ett område som idag är svårt att hantera i redovisningen, delvis på grund av att det saknas normgivning på området. Detta område måste därför vara tydligt i K3. Eftersom man i K3 frångår IFRS for SME i dessa kapitel, på grund av ÅRL, kan man i dessa kapitel vara extra tydliga. Vi anser att både kapitel 11 och kapitel 12 är alldeles för svåra att förstå. Kapitlen måste omarbetas från grunden och skrivas på ett sådant sätt att även personer som inte är experter på finansiella instrument kan förstå hur dessa ska redovisas. Så är kapitlen definitivt inte skrivna idag. Det är svårt att ge synpunkter på hur det ska formuleras, därför framför vi enbart vår generella synpunkt att de ska skrivas om.

*Kapitel 11 Kommentarer till 11.18 – 11.23* avseende nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar. BFN kan inte strama åt ÅRLs frivillighet att göra nedskrivning även om värdenedgången inte är bestående till att i många fall bli en skallregel genom K3.

## **Kapitel 13 – Varulager**

*13.3 - 13.6 Anskaffningsvärde Utgifter för tillverkning Kommentarer 1 st* För att inget missförstånd skall uppstå bör det stå fabriksadministration i stället för administration. Allmänna administrationskostnader är ju inte balansgilla enligt ÅRL och IAS 2.

*13.8 Kommentarer 3 st under rubriken lägsta värdets princip.* Andra meningen ska skrivas om till följande: Vid värdering till *nettoförsäljningsvärde* ska hänsyn tas till inkurans.

## **Kapitel 14 – Intresseföretag**

*14.1 kommentarer* anges att kapitlet ska tillämpas vid upprättande av koncernredovisningen. Kapitlet ska väl även tillämpas i juridisk person vid upprättande av årsredovisningen? I kommentar till 14.7 är rubriken Redovisning i juridisk person och således gäller kapitlet även för upprättande av årsredovisning.

*Kommentarer 14.7 Redovisning i juridisk person* här anges att intresseföretag ska värderas till anskaffningsvärde. Det finns dock en möjlighet i ÅRL 4:14b att värdera intressföretag till verkligt värde. Detta gäller företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad i enlighet med IFRS. Eftersom lagen ger denna möjlighet måste även denna möjlighet finnas i K3. Detsamma gäller i kommentarerna till 15.10 avseende joint venture.

## **Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar**

*17.5 Definition Restvärde.* Definitionen på restvärde är oklar. För det första är det samma definition som i RR 12 inte som i IFRS for SME. Det är definitionen i IFRS for SME som ska gälla. Definitionen i K3 och även IFRS for SME innehåller oklarhet avseende i vilken prisnivå som restvärdet ska fastställas. RR 12 anger att det är prisnivån vid anskaffningstillfället. IAS 16 anger att det är prisnivån vid tidpunkten då vi först fastställer det och sedan när vi omprövar det. I kommentarerna på sid 98 anges att förändringar i marknadspriser kan vara en indikation på att restvärdet ska omprövas men det är fortfarande oklar i vilken prisnivå.

*17.12 Byten.* Det första stycket behöver skrivas tydligare att det är verkligt värde på den erhållna tillgången, inte den lämnade. Använd samma formulering som i IFRS for SME 17.14. Även i andra stycket p 17.12 måste en språklig översyn ske. Hela 17.12 ska vara skriven på samma sätt som 17.14 i IFRS for SME.

*17.16* Såsom IFRS for SME 17.22 är formulerat utesluts inte progressiv avskrivningsmetod. Det är orimligt att utesluta denna metod i K3 eftersom utgångspunkten är att skriva av tillgången på ett systematiskt sätt över nyttjandeperiod, ÅRL 4:4. Detta innebär att såväl ÅRL som IFRS for SME tillåter progressiv avskrivningsmetod om förbrukningen är sådan och då ska inte K3 förbjuda denna metod. Det är även ologiskt att tillåta degressiv men inte progressiv avskrivningsmetod.

*17.8 Kommentarer* Här anges att anskaffningsvärdet ska bestå av följande ”komponenter”. Vi anser att det är olämpligt ordval eftersom det kan förväxlas med komponentuppdelning.

## **Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill**

*18.1* Anges att kapitlet inte ska tillämpas på goodwill. I *kommentarerna till 18.1* exkluderas även inkråmgoodwill. Totalt ologiskt att ha olika formuleringar. Men det hänger ihop med våra generella synpunkter ovan avseende Allmänt råd kontra kommentarer.

*18.5 – 18.8 Kommentar* Under gemensamma bestämmelser anges att tillgången ska redovisas enbart om det är sannolikt med framtida ekonomiska fördelar om tillgångens anskaffningsvärde kan *mätas* på ett tillförlitligt sätt. Detta kriterium översätts på ett okonsekvent sätt i K3, jämför till exempel med kommentarerna till 17.6 och 17.7 för materiella anläggningstillgångar då ”measured” översätts med ”beräknas”. Detta måste översättas konsekvent.

*18.5 – 18.8 Kommentarer sid 108* Anges att ”Även om begreppen forskning och utveckling är definierade har begreppen forskningsfas och utvecklingsfas en vidare innebörd i det allmänna rådet”. Denna mening är väldigt oklar, vad avses? Vilken definition är då gällande i kommentarerna? Vi kan inte finna samma formulering i IFRS for SME.

*18.25 Kommentarer* Här finns inget undantag om att man får tillämpa en annan modell i juridisk person än koncern gällande aktiveringsmodell kontra kostnadsföringsmodell. Vi anser att det ska finnas möjlighet att tillämpa aktiveringsmodellen i koncernredovisningen och kostnadsföringsmodellen i juridisk person av skatteskäl.

## **Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill**

*19.9 – 19.13 Kommentarer sid 121* Anges att negativ goodwill ska redovisas i resultaträkningen. Detta strider mot ÅRL 7:22 andra stycket och måste ändras.

*19.20 Kommentarer* här görs ett undantag avseende negativ goodwill i juridisk person. Krävs verkligen detta undantag av skatteskäl, vår uppfattning är att redovisning av negativ goodwill tillhör det kopplade området (materiella sambandet) och att god redovisningssed styr beskattningen. Det finns även ett kammarrättsmål som fått prövningstillstånd i Regeringsrätten som delvis behandlar frågan om negativ inkråmgoodwill är skattepliktig över huvud taget och då är det snarare en omfångsfråga än en sambandsfråga. Området måste analyseras av BFN för att motivera undantaget.

## **Kapitel 20 – Leasingavtal**

*20.1 och 20.2 Kommentarer avseende tillämpningsområde* Varför undantas förvaltningsfastigheter med hänvisning till kap 16. Detta undantag görs även i IFRS for SME, men det beror på att förvaltningsfastigheter där ska värderas till verkligt värde. Det är inte rimligt att ha detta undantag i K3 eftersom förvaltningsfastigheter inte får värderas till verkligt värde. Hänvisningen som sker till kapitel 16 är ju bara hänvisning till ett upplysningskapitel.

*20.3 – 20.9 Kommentar* Definitionen av operationellt leasingavtal avviker från IFRS for SME. Denna avvikelse är inte motiverad. Stryk även sista meningen om hyra av lokal.

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

*21.1 Kommentarer* Varför finns texten om operationella leasingavtal och förlustkontrakt. Om K3 ska vara ett principbaserat regelverk ska dessa förlustkontrakt fångas upp av den allmänna lydelsen om förlustkontrakt i stycket nedanför. Om resonemanget är att det är bra att ha viss vägledning för att många missar det i praktiken idag eller något liknande så skulle det behövas massa mer vägledning än vad K3 har att erbjuda. Detta måste hanteras på ett konsekvent sätt med att följa IFRS for SME och i princip enbart ha avvikelser som är motiverade av lag.

*21.19 Kommentar Redovisning i juridisk person* Här görs en avvikelse i juridisk person. Varför formuleras denna avvikelse på annorlunda sätt jämfört med kommentarerna till 17.23. Vi anser det bättre att gå på formuleringen som finns i RFR 2 och RR 12. Frågan är om referens ska ske till IL, enligt vår uppfattning behandlas inte den specifika frågan om nedmontering etc i IL utan är en tolkning av definitionen på anskaffningsvärde som återfinns i ett ställningstagande från Skatteverket. Varför ska en avsättning göras successivt? Om hela åtagandet uppstår vid en och samma tidpunkt ska inte avsättningen byggas upp successivt. Det beror på hur avtalen ser ut, ibland infrias förpliktelsen successivt och då ska avsättningen redovisas successivt men vi anser att så inte alltid är fallet.

## **Kapitel 23 – Intäkter**

*23.5 – 23.7 Kommentarer* Återigen ett område där det finns delar som inte återfinns i IFRS for SME avseende kommissionär. Detta är en fråga som ska lösas utifrån principal kontra agent principen och inte gå in och nämna en specifik situation, strider mot att ha principbaserade normer. BFN måste bestämma sig.

*23.7 Kommentarer* Avsnittet om byte måste bytas ut mot motsvarande text i IFRS for SME pp 23.6 och 23.7

*23.22 och 23.23 Kommentarer* Här anser vi att det inte ska finnas mer text än vad som finns i det allmänna rådet i motsvarande punkter, det vill säga bara genom hänvisning till IL. Enda anledningen till detta undantag är att skatterätten tillåter senareläggning av beskattningen. Då är det IL som ska gälla, vilken BFN inte ska gå in och tolka vad ”slutlig ekonomisk uppgörelse” innebär. Detta är obefogad detaljreglering och BFN får inte försätta företag i en skattesituation som är till företagets nackdel.

Generellt sett har kapitel 23 obefogade avvikelser från IFRS for SME, se även ovan under generella synpunkter.

## **Kapitel 24 – Offentliga bidrag**

Det är svårt att förstå hur offentliga bidrag som erhålls för att förvärva en tillgång ska redovisas. Detta anser vi även är svårt att förstå i IFRS for SME. Viss vägledning finns dock i BC 134 till IFRS for SME som skulle kunna användas i K3 för att förtydliga detta.

*24.5 Redovisning i juridisk person Kommentarer* Avseende bidrag som uppenbart hänför sig till ett räkenskapsår... Varför görs detta undantag i juridisk person, på grund av skatterätten?

Varför blir redovisningen annorlunda i juridisk person än i koncernredovisningen? Vi anser att det är en bedömningsfråga som måste avgöras från fall till fall och som ska redovisas på samma sätt i koncern och juridisk person.

### **Kapitel 25 - Lånekostnader**

Genomgående i hela kapitlet anser vi att ni ska gå på EUs översättning Låneutgifter och därmed använda ordet Låneutgifter istället för Lånekostnader. På många ställen i kapitlet leder förväxlingen mellan lånekostnader och låneutgifter att cirkeldefinitioner uppkommer. Engelskans "cost" betyder såväl utgift som kostnad på svenska och i svensk text måste en bedömning göras utifrån sammanhanget. Detta har inte gjorts i kapitlet.

### **Kapitel 27 - Nedskrivningar**

*27.1 Tillämpningsområde* kapitlet borde gälla samtliga tillgångar, inte bara anläggningstillgångar. Det blir även otydligt när finansiella anläggningstillgångar undantas eftersom till exempel aktier i dotterföretag är exkluderade i kap 11 och 12 (om de inte värderas till verkligt värde) och ska omfattas av kapitel 27. Detta måste skrivas tydligare.

*27.3 Förbudet mot reversering av goodwillnedskrivning* bryter mot ÅRL. Istället för att införa ett förbud ska kriterier för reversering införas.

Det saknas en koppling till ÅRL och dess varaktighetskriterium. Hur är det beaktat i K3, motsvarande bilagan i RR 17?

### **Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser**

*30.6 – 30.9 Kommentarer* Anges att icke-monetära poster som värderas till verkligt värde i utländsk valuta ska räknas om till valutakursen den dag det verkliga värdet fastställdes, normalt balansdagen. Varför finns denna bestämmelse intagen i K3 när inte icke monetära tillgångar kan värderas till verkligt värde? Om/när ÅRL uppdateras och tillåter värdering av vissa icke monetära tillgångar för vissa företag kan denna bestämmelse i sådana fall lyftas in i K3, nu medför den bara förvirring.

### **Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen**

*32.1 Kommentarer* när exempel räknas upp på vad som är händelser efter balansdagen som inte ska beaktas ges ett exempel i första punkten om domstolsavgörande. Detta stycke måste skrivas om och översättas från IFRS for SME 32.5a. Kan vara en situation där vi även efter ett domstolsavgörande redovisar en ansvarsförbindelse beroende på vilken sannolikhetsbedömning som görs.

### **Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas**

Vi anser att det måste finnas en övergångsregel avseende den komponentansats som krävs i Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar.

Stockholm den 29 november 2010

Sten-Eric Ingblad

Redovisningsexpert, tidigare direktör vid pwc och universitetslektor  
Sjöbjörnsvägen 66 A, 117 67 Stockholm, 08-449 11 35, 0739-85 32 89  
sten-eric.ingblad@telia.com

Pernilla Lundqvist

Adjunkt vid Handelshögskolan i Göteborg samt redovisningsspecialist KPMG Göteborg  
Engelbrektsgränd 6, 411 27 Göteborg, 031-13 83 44, 0709-20 37 22  
pernilla.lundqvist@kpmg.se