

Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 Stockholm

Upprättande av årsredovisning (K3)

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker i huvudsak förslaget till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning, men lämnar nedan ett antal synpunkter. Skatteverket vill särskilt framhålla följande synpunkter:

- Det allmänna rådet bör placeras som en bilaga till kommentarerna, avsnitt 2.
- Generell möjlighet att tillämpa IFRS-redovisning bör inte tillåtas, avsnitt 3.1.
- Kostnadsföring av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar bör kunna ske i juridisk person även om aktivering skett i koncernredovisningen, avsnitt 3.14.
- Redovisningsmetod för pensionsskuld bör kunna väljas fritt i juridisk person oavsett vilken metod som har valts i koncernredovisningen, avsnitt 3.35.
- Säkringsredovisning bör anses vara en redovisningsprincip och vara tvingande i vissa fall, avsnitt 4.5.

Yttrandet är disponerat på följande sätt. I avsnitt 2 lämnas synpunkter på den generella utformningen av vägledningen. Avsnitt 3 innehåller synpunkter på det första utkastet. I avsnitt 4 lämnas synpunkter på det kompletterande utkastet, dvs. kapitel 11, 12 och 26.

2 Vägledningens utformning

Uppbyggnaden av vägledningen, med allmänt råd följt av kommentarer i varje kapitel, gör att den blir svåräst och mindre användarvänlig. Den text som finns i det allmänna rådet återges i regel ordagrant i kommentaren som innehåller det kompletta regelverket medan det allmänna rådet i varierande omfattning tar upp innehållet i kommentaren. Detta innebär att det genomgående i vägledningen, i stor omfattning med korta mellanrum, sker en upprepning av text som finns tidigare. Vägledning skulle bli mer användarvänlig om den baseras på kommentarerna och om ett samlat allmänt råd läggs som en bilaga efter kommentarerna.

En användare av vägledningen kan få intryck av att de principer och egenskaper som tas upp i det allmänna rådet skulle ha en större dignitet än de som enbart förekommer i kommentaren. En sådan tolkning kan knappast ha varit avsikten med utformningen av vägledningen.

Kapitel 2 i vägledningen innehåller begrepp och grundläggande principer. I punkt 2.4 och 2.5 i det allmänna rådet finns fortlevnadsprincipen respektive förbud mot kvittning. I kommentaren till punkt 2.4 kommenteras även periodiseringsprincipen. Det bör noteras att alla tre principerna finns upptagna i 2 kap. 4 § årsredovisningslagen, ÅRL. Skatteverket ifrågasätter om lagstadgade principer i ÅRL ska tas in i det allmänna rådet.

Under rubriken *Kvalitativa egenskaper på information i årsredovisningen* (s. 17) anges i punkt 2.6

att ekonomisk innebörd går före juridisk form. Några andra kvalitativa egenskaper tas inte upp i det allmänna rådet. I kommentaren till punkt 2.6 behandlas dock även ett stort antal andra kvalitativa egenskaper, varav många inte finns i ÅRL. De kvalitativa egenskaper som inte finns i ÅRL bör tas med i det allmänna rådet och inte enbart i kommentaren.

3 Synpunkter på innehållet i första utkastet

Rubrikerna nedan har sin motsvarighet i BFN:s utkast.

3.1 s. 13 *Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?*

Enligt p. 1.6. c) i det allmänna rådet ska vägledning om redovisningsprincip sökas i tillämplig, av EG-kommissionen antagen, internationell redovisningsstandard. Det innebär att vägledning ska sökas i full IFRS.

Skatteverket anser att det är olämpligt att möjliggöra en tillämpning av full IFRS eftersom detta regelverk inte är anpassat till nationella förhållanden. Denna valmöjlighet öppnar för ett utnyttjande av IFRS-reglerna efter företagets eget gottfinnande. Punkten bör därför tas bort och eventuella oklarheter i enskilda frågor kan i stället lösas genom uttalanden från BFN.

3.2 s. 19 **Periodiseringsprincipen**

Det anges att resultat- och balansräkning ska upprättas enligt periodiseringsprincipen vars innebörd framgår av 2 kap. 4 § första stycket ÅRL. Därför ska tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter eller kostnader redovisas när de uppfyller definitionerna och kriterierna i detta kapitel. Se även s. 26 *Vinst eller förlust*, andra stycket.

Detta är en tveksam slutsats. Periodiseringsprincipen i 2 kap. 4 § ÅRL innebär inte med automatik att en balansansats ska tillämpas vid upprättandet av årsredovisningen.

Skatteverket vill också framhålla att den skatterättsliga periodiseringsprincipen i 14 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen, IL, ”bokföringsmässiga grunder”, inte har någon direkt koppling till normgivningen på redovisningsområdet. Detta kan innebära att balansansatsen inte alltid kommer att överensstämma med kravet på ”bokföringsmässiga grunder”.

3.3 s. 21 **Avvägning mellan nytta och kostnad**

I första stycket anges att kostnaderna inte alltid bärs av den part som drar nytta av informationen och att nyttan av informationen tillfaller ofta en bred skara av externa användare. Det är svårt att förstå hur nytta och kostnad ska mätas och vägas mot varandra. Skrivningen tyder på att man inte enbart ska se på företagets nytta och kostnader utan att bedömningen ska ske på samhällsnivå. Skatteverket anser att vägledning för att göra bedömningen behövs.

3.4 s. 25 *Tillgångar*

I samband med behandlingen av eventualtillgångar används begreppet ”så gott som säkra”. Begrepp bör kvantifieras eller förklaras närmare; jämför med begreppet ”sannolikt” som definieras i bilaga 1.

3.5 s. 33 **Användning av finansiella instrument**

I första punktsatsen (s. 34) står det ”tillkämpade”. Det ska rätteligen vara ”tillämpade”.

3.6 s. 41 *Resultaträkningens uppställningsform*

Enligt p. 5.3 får ett företag inte redovisa en intäkt eller en kostnad som en extraordinär post i resultaträkningen eller i noter till denna. Skatteverket vill framhålla att detta är en inskränkning jämfört med de uppställningsformer för resultaträkningen som finns i ÅRL. Det kan ifrågasättas om ett allmänt råd kan förhindra en tillämpning av en lagbestämmelse i ÅRL.

3.7 s. 44 **Koncernbidrag**

Koncernbidrag ska redovisas direkt mot eget kapital. Skatteverket anser att det av kommentaren bör framgå att en sådan redovisning leder till att skattemässiga justeringar måste göras i inkomstdeklarationen.

3.8 s.79 **Anskaffningsvärde för lager hos tjänsteföretag**

Det anges att anskaffningsvärdet för varor i lager hos ett tjänsteföretag ska beräknas till tillverkningskostnaderna. Skatteverket anser att det är oklart vilken typ av tillgångar som avses med bestämmelsen i detta stycke. Det skulle behövas ett klagörande exempel. Alternativt kan punkten tas bort helt och hållet eftersom det inte torde finnas någon praktisk tillämpning av regeln i svensk redovisning.

3.9 s. 80 **Lägsta värdets princip**

Företaget ska värdera varje vara i lagret till det lägsta av dess anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde. Skatteverket tolkar bestämmelserna som om att det inte finns någon möjlighet att, i likhet med 17 kap. 4 § IL, värdera varulagret till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet. En tillämpning av skattebestämmelsen förutsätter dock, enligt Skatteverkets uppfattning, att motsvarande värdering har gjorts i redovisningen. Detta framgår av ställningstagandet Alternativregeln vid lagervärdering och dess samband med räkenskaperna, 2005-05-12, dnr 130 234323-05/111.

Det bör noteras att enligt BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktieföretag, p. 12.5, får varulagret tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde en värdering enligt lägsta värdets principer ger.

Skatteverket vill framhålla att de föreslagna reglerna innebär att beskattningskonsekvenserna i fråga om lagervärdering kan skilja sig åt mellan en redovisning i enlighet med K3 jämfört med K2. Därför bör motsvarande regel även tas in i K3.

3.10 s. 88 *Gemensamt styrda företag*

Av tredje stycket framgår att även ett gemensamt styrt företag som inte är ett intresseföretag får redovisas enligt klyvningsmetoden. Av kapitel 14, Intresseföretag, går det inte att utläsa huruvida klyvningsmetoden får användas av intresseföretag. Skatteverket noterar att detta dock är tillåtet enligt 7 kap. 25 § ÅRL.

3.11 s. 89 *Redovisning i juridisk person*

Första meningen: "När ett moderföretag upprättar ...". Det ska i stället stå: "När ett företag upprättar ...", eftersom punkten handlar om redovisning i juridisk person.

3.12 s. 100 *Upplysningar*

Andra stycket på s. 101: "Upplysningskravet avseende" Detta stycke behandlar redovisning i juridisk person. Stycket bör därför flyttas till rubriken *Redovisning i juridisk person*.

3.13 s. 101 Kapitel 18 – Immateriella tillgångar andra än goodwill

I punkt 18.2 och 18.5 (s. 102) samt i kommentarerna till 18.2 (s. 106) och 18.23 (s. 113) används omväxlande begreppen ”egenupparbetade immateriella tillgångar” och ”internt upparbetade immateriella tillgångar”. Skatteverkets bedömning är att det inte är någon egentlig skillnad på begreppen. Därför bör endast ett av begreppen användas.

3.14 s. 102 **Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar**

Enligt punkt 18.5 ska företaget välja mellan att tillämpa kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen för utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar. Valet gäller, enligt Skatteverkets bedömning, för både koncernredovisningen och redovisning i juridisk person eftersom det inte finns någon särskild bestämmelse om detta under *Redovisning i juridisk person* (p. 18.25, s. 105).

Skatteverket anser att företaget i sin årsredovisning för juridisk person inte ska vara bundet av valet i koncernredovisningen, eftersom det kan medföra skattekonsekvenser, vilket i sin tur kan leda till att företaget i stället väljer att tillämpa IFRS-redovisning. Enligt RFR 2 Redovisning för juridiska personer, p. 68, kan nämligen ifrågavarande utgifter kostnadsföras.

3.15 s. 105 **Kommentarer till kapitel 18 – Immateriell tillgångar ...**

Mitt på s. 106 finns stycket: ”Immateriella tillgångar kan vara” I detta stycke anges att förutbetalda kostnader och upplupna intäkter kan vara immateriella omsättningstillgångar. Skatteverkets bedömning är att detta är svårförståligt. Ett förtydligande exempel behövs.

3.16 s. 118 *Förvärvsmetoden*

Det anges att poolingsmetoden inte får användas. Skatteverket vill framhålla att den metoden är tillåten enligt 7 kap. 18 § ÅRL. Det kan ifrågasättas om ett allmänt råd kan förhindra en tillämpning av en lagbestämmelse i ÅRL.

3.17 s. 121 *Korrigerig av förvärvsanalysen*

Det anges att korrigeringar ska göras retroaktivt inom tolv månader efter förvärvstidpunkten och att justeringar senare än tolv månader efter förvärvet ska redovisas som rättelse av fel. Skatteverket frågar sig om det är någon skillnad på begreppen korrigerig och justering, och i så fall vilka skillnader det innebär i redovisningen.

3.18 s. 123 *Redovisning i juridisk person*

Tredje stycket sista meningen: ”Den del av överskottet som överstiger” Skatteverket ifrågasätter om inte ”överskottet” kan ersättas med ”negativ goodwill” eftersom det borde vara det som åsyftas.

3.19 s. 129 *Tillämpningsområde*

Kapitlet ska inte tillämpas vid värdering av fastigheter som innehas av leasetagare och som redovisas som förvaltningsfastighet. Skatteverket anser att det är otydligt med vad som avses med begreppet ”innehas”. Är det finansiell leasing som avses?

Kapitlet ska inte heller tillämpas vid värdering av förvaltningsfastigheter som hyrs ut när leasingavtalet klassificeras som operationellt. Skatteverket anser att begreppet ”hyrs ut” kan förorsaka tolkningsproblem. Man kan fråga sig vem som avses med uthyrare, kan både

fastighetsägaren och leasetagaren komma ifråga.

3.20 s. 129 *Definitioner*

I tredje stycket anges att ett avtal om hyra av lokal alltid är ett operationellt leasingavtal om det inte är ett sale leaseback-avtal. Skatteverket anser att begreppet "lokal" är otydligt och bör förklaras närmare. Vad är det t.ex. för skillnad på fastighet, byggnad och lokal i detta sammanhang?

3.21 s. 129 *Definitioner*

På s. 130 definieras minimileaseavgifter. I första punktsatsen används begreppet "närliggande företag", i andra används begreppet "närliggande part". Skatteverket ställer sig frågande till om avsikten är att det ska vara någon skillnad på dessa begrepp.

3.22 s. 135 **Redovisning och värdering**

I första punktsatsen finns det en koppling till leasetagarens ekonomiska nytta. Skatteverket ifrågasätter om detta är rimligt med hänsyn till att avsnittet behandlar leasegivarens redovisning.

3.23 s. 139 och 144 *Värdering vid det första redovisningstillfället*

I punkt 21.11 används begreppet "så gott som säkert". Skatteverket anser att begreppets innebörd bör kvantifieras eller förklaras närmare; jämför med begreppet "sannolikt" som definieras i bilaga 1.

3.24 s. 140 och 146 **Upplysningar om ansvarsförbindelser**

I punkt 21.17 används begreppet "ytterst liten". Skatteverket anser att begreppets innebörd bör kvantifieras eller förklaras närmare; jämför med begreppet "sannolikt" som definieras i bilaga 1.

3.25 s. 141 *Tillämpningsområde*

Tredje stycket första meningen: "Kapitlet behandlar inte avsättningar till följd av kontrakt som ska verkställas längre fram i tiden med undantag av förlustkontrakt." Skatteverket anser att skrivningen är missvisande. Man kan få intryck av att man också kan göra avsättningar för sådana kontrakt även om de inte är förlustkontrakt och att detta behandlas någon annanstans i utkastet, vilket dock inte är fallet.

3.26 s. 146 *Redovisning i juridisk person*

Skatteverket anser att en särskild redovisning i juridisk person också ska framgå av det allmänna rådet och inte, som här, enbart av kommentaren.

Hänvisningen till punkt 17.23 ska i stället vara till punkt 17.25

3.27 s. 148 *Räkneexempel:*

Skatteverket anser att ett tillägg bör göras i första stycket för att göra förutsättningarna tydligare. "... mindre garantireparationer **efter balansdagen** (fetstil = Skatteverkets förslag på tillägg) till ett beräknat värde av"

3.28 s. 149 **Exempel 6**

I tredje stycket anges att företaget påbörjat nedläggningen. Skatteverket anser att man får intrycket av att företaget rent fysiskt har börjat med nedläggningen. Så är dock inte fallet i exemplet, utan

företaget har per balansdagen enbart fattat ett beslut om nedläggning vilket också har tillkännagetts.

3.29 s. 149 **Exempel 8**

Sista slutsatsen på s. 150 är enligt Skatteverkets uppfattning inte helt korrekt. Det anges att det är fråga om rättelse av fel från 20X1. Det är dock inte fråga om rättelse av fel. Årsredovisningen från 20X1 var riktig utifrån den information som var tillgänglig då. Den ändrade redovisningen 20X2 beror på att ny information har tillkommit.

3.30 s. 152 *Tillämpningsområde*

Kapitel 22 behandlar principer för klassificering av finansiella instrument som företaget självt har utfärdat. I första punktsatsen nämns intressen i dotterföretag, intresseföretag och joint venture. Skatteverket ifrågasätter om punkten överhuvudtaget ska vara med eftersom kapitlet enbart handlar om skulder och eget kapital.

3.31 s. 159 **Byte av varor och tjänster**

Enligt punkt 23.7 ska företaget inte redovisa en intäkt vid byte av varor eller tjänster mot likartade varor eller tjänster. Skatteverket vill framhålla att det är verkets uppfattning att även ett sådant byte är skattepliktigt (svar från RSV på redovisnings- och skattefrågor 2003:3, dnr 765-03/100). Skatteverket anser att det av kommentaren, på motsvarande sätt som i kommentaren till BFNAR 2008:1, punkt 2.7, bör framgå att ett sådant byte skatterättsligt betraktas som en avyttring och kan leda till beskattningseffekt.

3.32 s. 169 *Uppdrag till fast pris*

Skatteverket anser att sista stycket är vilseledande. Läsaren kan uppfatta det som om att resultatberäkningen enligt skatterätten kan ske vid en senare tidpunkt än intäktsredovisningen enligt punkt 23.23. Så är dock inte fallet eftersom redovisningen styr beskattningen genom 17 kap. 23 § IL. Se vidare Skatteverkets ställningstagande Årsredovisning i mindre aktiebolag och alternativregeln för uppdrag till fast pris, 2009-09-25, dnr 131 714870-09/111.

3.33 s. 170 och 172 *Redovisning i juridisk person*

Enligt punkt 24.7 får ett offentligt bidrag som avser förvärv av en anläggningstillgång minska tillgångens anskaffningsvärde. Skatteverket anser att regeln i punkt 24.7 även bör omfatta varulager, jfr. BFNAR 2008:1 punkt 9.11 och 29 kap. 7 § IL.

3.34 s. 177 *Återföring av en nedskrivning*

Enligt punkt 27.13 får ett moderföretag inte återföra en nedskrivning av aktier och andelar i dotterföretag till den del återföringen motsvarar goodwill som skrivits ned i koncernredovisningen. Skatteverket vill framhålla att en sådan återföring är tillåten enligt 4 kap. 5 § ÅRL. Det kan ifrågasättas om ett allmänt råd kan förhindra en tillämpning av en lagbestämmelse i ÅRL.

3.35 s. 187 **Redovisning av förmånsbestämda planer**

Skatteverket anser att i punkt 28.14 bör alternativ a) och b) byta plats, så att b) framstår som en regel som bör tillämpas i första hand.

Skatteverket anser också att det bör införas en särskild regel i juridisk person så att punkterna 28.15-28.18 kan tillämpas även om man tillämpar IAS 19 i koncernredovisningen, jfr. RFR 2 Redovisning för juridiska personer, p. 38.

3.36 s. 206 *Omräkning av poster i utländsk valuta i juridisk person*

Skatteverket anser att när det hänvisas till ”nettoinvesteringar i utlandsverksamhet”, t.ex. punkt 30.8 är det oklart om det avser punkt 30.10 (enstaka poster) eller punkt 30.11 (hela verksamheter). Det är olyckligt att ha samma benämning för båda situationerna. Se även punkt 4.7 nedan.

3.37 s. 206 *Omräkning av poster i utländsk valuta i juridisk person*

I punkt 30.8 anges att för poster som ingår i företagets nettoinvestering i utlandsverksamhet gäller i stället punkt 30.11. Skatteverket anser att hänvisningen skapar otydlighet eftersom punkt 30.10 har rubriken Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet.

3.38 s. 211 **Händelser efter balansdagen som beaktas ...**

Skatteverket anser att sista punktsatsen bör kompletteras så att det framgår att vad som avses är bedrägeri och fel som gjorts senast på balansdagen.

3.39 s. 215 och 219 **Tillgångar, skulder och eget kapital**

Regeln i punkt 35.9 (s. 216), om att skillnadsbelopp som uppkommer ska redovisas direkt i eget kapital i ingångsbalansräkningen, innebär att det kan bli nödvändigt att göra justeringar i inkomstdeklarationen. Skatteverket anser att detta bör tas upp i kommentaren.

4 Synpunkter på innehållet i det kompletterande utkastet

Rubriceringen nedan följer kommentarerna till kapitel 11, 12 och 26.

4.1 s. 10 *Definitioner*

I andra stycket på s. 12 definieras en värdepappersportfölj. Det anges att det är flera finansiella instrument som innehas för riskspridning och som handlas på en aktiv marknad. Skatteverket anser att syftet med en värdepappersportfölj inte enbart behöver vara riskspridning utan att portföljen också kan innehas för placering med exempelvis en speciell inriktning i ett begränsat antal instrument. Man kan därför inte enbart ha riskspridning som kriterium. Orden ”och/eller placering” bör läggas till.

4.2 s. 13 **Omsättningstillgångar och kortfristiga skulder**

I tredje stycket anges: ”Anskaffningsvärdet för finansiella instrument som redovisas som omsättningstillgångar eller kortfristiga skulder får beräknas” Skatteverket anser att i förtydligande syfte kan följande tillägg (fetstil) göras: ”... skulder får **men behöver inte** beräknas”

4.3 s. 14 *Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar*

Det anges att det enda fallet när en värdenedgång inte kan antas vara bestående är om en finansiell anläggningstillgång har ett garanterat inlösenvärde och företaget avser att behålla den till förfall. Skatteverket anser att detta är en mycket restriktiv tolkning av 4 kap. 5 § ÅRL. Det övergripande kravet att redovisningen ska ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat bör även gälla i detta fall (se prop. 1995/96:10, del II, s. 201). För en anläggningstillgång, t.ex. i ett intresseföretag, bör nedskrivning inte ske om nyttjandevärdet överstiger nettoförsäljningsvärdet.

4.4 s. 14 Bedömning av nedskrivningsbehov

Skatteverket anser att tredje punktsatsen är otydlig. Man kan fråga sig om ordet ”långivare” syftar på en annan långivare eller om det är företaget i egenskap av långivare som åsyftas.

Sista meningen i näst sista stycket på sidan: ”Har företaget lämnat aktieägartillskott” Skatteverket anser att ”företaget” bör ersättas med ”ägaren” eller möjligen ”någon ägare”. I meningen innan talas om ”företaget” som det företag i vilket den som upprättar årsredovisningen innehar aktier.

4.5 s. 16 ff. *Säkringsredovisning*

Säkringsredovisning är frivillig. Skatteverket tolkar reglerna som att företaget kan växla mellan att tillämpa säkringsredovisning och att inte göra det. Av tredje punktsatsen överst på s. 19 framgår att säkringsredovisningen upphör när företaget väljer att avbryta säkringsredovisningen. Det leder till att ev. förluster redovisas direkt och vinster först när de realiserats.

Möjligheten att växla mellan redovisningsmetoderna kan innebära att säkringsredovisningen används i resultatplanerande och skatteplanerande syfte. Skatteverkets uppfattning är att en sådan redovisning strider mot den grundläggande principen i 2 kap. 4 § första stycket punkt 2 ÅRL om att samma värderingsprinciper konsekvent ska tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat. Skatteverket anser därför att en säkringsredovisning inte ska kunna avbrytas så länge som det föreligger en objektiv säkring.

Skatteverket anser vidare att säkringsredovisning ska vara tvingande för befintliga balansposter (dvs. inte för bindande åtaganden eller mycket sannolika framtida transaktioner) för att uppnå en objektiv redovisning och en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Detta förhindrar också att val av redovisningsprincip slutligen avgörs av resultatet i bokslutet. Det kan påpekas att säkringsredovisning uppkommer med automatik när värdering sker till verkligt värde som i kapitel 12.

4.6 s. 18 **Redovisning**

Det andra stycket är svårt att förstå. Skatteverket kan inte se att en värdeförändring på ett säkringsinstrument eller en nettoinvestering i utlandsverksamhet ska bokföras när man säkringsredovisat till anskaffningsvärde. Verket ifrågasätter därför om stycket är korrekt.

4.7 s. 19 *Valutarisk i en nettoinvestering i utlandsverksamhet*

Skatteverket anser att skrivningen är otydlig. Det är oklart om vad som avses med nettoinvestering i utlandsverksamhet. Är det en monetärpost (en fordran på utlandsverksamheten, p. 30.10) eller är det själva utlandsverksamhetens poster (p. 30.11) som avses? I det första fallet bör det vara olika regler för koncern resp. juridisk person (se avsnitt 30). Verket anser att ett klagörande behövs. Se även punkt 3.36 ovan.

4.8 s. 19 *Företaget har kvar den säkrade posten eller*

Skatteverket anser att avsnittet är mycket svårtillgängligt. För att underlätta läsningen och förståelsen bör innehållet struktureras/skrivas på ett enklare sätt, exempelvis med en rubrik före stycke 2: ”Valutakursrisk i monetära tillgångar och skulder och valutakursrisk i icke-monetära tillgångar” samt en rubrik före stycke 3: ”Valutakursrisk eller prisrisk i bindande åtagande eller mycket sannolik framtida transaktion”.

4.9 s. 26 *Värdering vid det första redovisningstillfället*

Transaktionskostnader ska inte ska ingå i värderingen. Det innebär att en justering måste göras i inkomstdeklarationen i det fall de skattemässiga kapitalreglerna är tillämpliga. Skatteverket anser att en upplysning om detta bör lämnas i kommentaren.

4.10 s. 26 *Värdering efter det första redovisningstillfället*

I sista meningen anges att vissa värdeförändringar ska redovisas direkt mot eget kapital i fonden för verkligt värde. Skatteverket anser att uttrycket ”vissa” bör förklaras närmare.

4.11 s. 34 *Definitioner*

Andra och tredje stycket är svårlästa enligt Skatteverkets uppfattning. Det behövs en språklig förenkling. Skatteverket föreslår följande lydelse.

Andra stycket: Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument är ersättningar i form av företagets egetkapitalinstrument, t.ex. aktier och aktieoptioner, för av företaget förvärvade varor eller tjänster.

Tredje stycket: Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter är ersättningar för att företaget erhåller varor eller tjänster genom att ådra sig skulder till leverantörer av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets egetkapitalinstrument.

4.12 s. 36 *Aktieoptioner och liknande egetkapitalreglerade instrument*

I den sista meningen i andra stycket på s. 37 anges: ”Uppskattningen av den förväntade volatiliteten ska vara jämförbar med” Skatteverket anser att denna mening är svårförstålig och är frågande till om den är tillämplig i andra fall än då det finns ett observerbart marknadspris för aktien.

4.13 s. 37 *Ändrade intjäningsvillkor*

I andra stycket anges att företaget ska fortsätta att redovisa de erhållna tjänsterna som om förändringen inte hade inträffat om en ändring av intjänandevillkoren innebär att det sammanlagda värdet på de tilldelade egetkapitalinstrumenten minskar. Däremot ska en ändring göras, enligt det första stycket, om det sammanlagda verkliga värdet ökar vid ändrade intjäningsvillkor.

Skatteverket anser att även en minskning av det sammanlagda verkliga värdet ska redovisas för att en rättvisande bild ska uppnås. I annat fall blir följden att redovisade kostnader blir högre än verkliga värdet på tilldelade kapitalinstrument. Verket anser att den föreslagna skrivningen medför en alltför långtgående försiktighet. Förslaget stämmer inte heller överens med första stycket på s. 36, där det bl.a. anges att om ny information visar att det antal egetkapitalinstrument som förväntas intjänas skiljer sig från tidigare uppskattning så ska uppskattningen ändras.

4.14 s. 38 *Upplysningar*

Första punktsatsen i andra stycket finns inte medtagen i det allmänna rådet (p. 26.17), vilket den bör vara enligt Skatteverkets uppfattning.

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad rättschef. Vid den slutliga handläggningen har även deltagit enhetschefen Tomas Algotsson, sektionschefen Mats Nilsson och rättslige experten Göran Gäfvert, föredragande.

Vilhelm Andersson

Göran Gäfvert