

Bokföringsnämnden

Box 167
113 85 Stockholm

Stockholm 3 december 2010

Remissvar avseende Bokföringsnämndens förslag till vägledning om upprättande av årsredovisning (K3).

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF har beretts tillfälle att lämna synpunkter på rubricerade förslag till vägledning.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF

SRF är Sveriges ledande och största branschorganisation för redovisningskonsulter med cirka 5 000 medlemmar. Konsulterna har som uppgift att stödja och hjälpa företagare med främst redovisnings- och skattefrågor, men även att fungera som rådgivare i de dagliga frågor som finns i företagarens näringsverksamhet samt privata skattefrågor. Drygt 200 000 företag anlitar en SRF-konsult.

Mera information kan erhållas på hemsidan www.srfkonsult.se

Allmänt om K-projektet

SRF vill inledningsvis uttrycka tillfredsställelsen att Bokföringsnämndens förslag till huvudregelverk för årsredovisningsföretag, K3, nu kommit, detta för att K reglerna ska kunna börja tillämpas fullt ut.

1. Allmänna kommentarer

1.1 För vilka företagsformer gäller K3 ?

Då K3 ska utgöra huvudregelverket för samtliga årsredovisningsföretag måste regler även för exempelvis enskilda näringsidkare och handelsbolag ingå. I utkastet så skrivs det i stort sett enbart om aktiebolag och ekonomiska föreningar. Även om övriga årsredovisningsföretag är få till antalet så ska K3 reglerna dels vara tydliga att de innefattar alla årsredovisningsföretag och dels på vissa områden innehålla specialregler. Exempel på nödvändiga specialregler är, redovisning av eget kapital, uppskjuten skatt mm.

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

1.2 Vad gäller när huvudregelverket (K3) tillämpas av mindre företag ?

SRF stöder den uppfattning som BFN ger uttryck för, att vara tillåtande i sin utformning vad gäller de mindre företagen. SRF ställer sig positiva till BFNs förslag att mindre företag som frivilligt väljer huvudregelverket (K3) inte ska behöva upprätta någon kassaflödesanalys. Vad gäller tilläggsupplysningar så stödjer vi uppfattningen att mindre företag inte behöver lämna mer upplysningar än vad som framgår av årsredovisningslagens krav för dessa företag. Således anser SRF att alla upplysningskrav som finns i K3-regelverket, utöver årsredovisningslagens krav för mindre företag, endast ska vara tvingande för större företag. Dock stöder vi BFNs förslag att uppskjuten skatt alltid ska redovisas när man tillämpar K3-reglerna, dock med ett förtydligande att detta bara behöver göras i de fall då den uppskjutna skatten utgör ett väsentligt belopp i företagets årsredovisning.

1.3 Presentationsstruktur

SRF anser att den föreslagna presentationsstrukturen är olämplig, detta då de utgår från regler för koncern och där undantag för juridisk enhet kommer sist. En sådan struktur medför stor risk att regler feltolkas av normalanvändaren. SRF föreslår därför att strukturen av förenklingsskäl ska utgå från reglerna för juridisk enhet.

SRFs uppfattning är att många läsare utgår från att den första informationen som presenteras är den som gäller i juridisk enhet. SRF är medvetna om att den föreslagna strukturen beror på att IFRS for SME är utformad enligt denna struktur men anser ändå att vi här bör göra en anpassning till den verklighet som råder i Sverige. Det är enligt SRFs uppfattning en begränsad del av de årsredovisningsföretag som kommer att tillämpa K3 regelverket, som kommer att upprätta en årsredovisning för koncern.

1.4 Läsbarhet

Nuvarande struktur med stor andel ren upprepning i kommentardelen av innehållet från det allmänna rådet är ytterst olämplig och försvårar tillämpning av normeringen.

SRF anser därför att det är ytterst angeläget att BFN noggrant överväger hur man ska utforma en struktur som väsentligt ökar läsbarhet och användarvänlighet i jämförelse med utkastet.

SRF har därför valt att komma med följande förslag på hur detta skulle kunna utformas.

SRF konstaterar att BFNs normgivning framförallt sker genom beslut om allmänna råd. Som ett komplement till dessa ger BFN även ut en särskild vägledning. Dessa kommentarer utgör tolkningsdata till det allmänna rådet och ska ge användaren sådan information så att den praktiska tillämpningen underlättas. Enligt SRFs uppfattning utgör det allmänna rådet grunden för normeringen. Det allmänna rådet i utkastet till K3-regler är i många delar så kortfattat att det är ytterst svårt

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

för användaren att utläsa vad som avses utan att parallellt läsa kommentardelen. Samt som SRF påpekar ovan blir det ytterligare svårtillämpat på grund av den stora andelen ren upprepning i kommentardelen.

Exempel på ett område där redovisningsproblem, enligt SRFs uppfattning, inte går att lösa enbart med stöd i det allmänna rådet är värdering av varulager.

SRF anser att en optimal utformning av detta allmänna råd vore att göra kommentardelen i K3 till ett allmänt råd. Detta torde vara särskilt viktigt i K3 eftersom detta ska utgöra huvudregelverket för årsredovisningsföretag. OM BFN väljer detta tillvägagångssätt för att förbättra läsbarheten så måste det allmänna rådet arbetas om och utvecklas.

Om ovan föreslagna struktur till allmänt råd inte accepteras av BFN, så förordar SRF alternativt en struktur där kommentarer följer i direkt anslutning till varje avsnitt i det allmänna rådet, och att dessa markeras med grå bottenplatta eller annan lämplig teknik. Detta för att vara tydlig i vad som utgör det allmänna rådet, respektive kommentarer och vägledning.

SRF anser att i princip all ren upprepning i kommentardelen bör tas bort, kommentarer ska tillföra något, ej vara en ren upprepning.

1.5 Jämförelse med IFRS for SMEs

SRF har noterat att vissa avvikelser finns mot IFRS for SMEs, SRF har dock valt att inte kommentera detta mer än vad som framgår nedan, utan istället kommentera användbarheten av detta allmänna råd utifrån ett svenskt perspektiv. Vi ställer oss dock principiellt bakom BFNs ansats att, i möjligaste mån och med hänsyn till svensk lag, införa ett huvudregelverk för årsredovisningsföretag som bygger på IFRS for SMEs.

BFN har valt att inte ta med alla de tilläggsupplysningar som finns i IFRS for SMEs. SRF anser att det vore önskvärt att dessa fanns med i K3, detta för att vara tydliga och därigenom förenkla för företagen. SRFs uppfattning är att ett regelverk blir inte enklare för att det innehåller färre ord och omfattar färre antal sidor. Tydliga och utfyllande förklaringar leder så gott som alltid till bättre förutsättningar för användarna i sin strävan att upprätta årsredovisningar med en hög och jämn kvalitet. Möjligen kan några av upplysningarna endast ha "börkrav" i stället för "skallkrav". Ett undantag bör även införas för mindre företag vilka endast ska behöva ange de tilläggsupplysningar som årsredovisningslagen kräver trots att K3 regelverket tillämpas. Se även de inledande kommentarerna om detta.

1.6 K3 i relation till årsredovisningslagen

SRF anser att K3 inte i någon del ska inskränka rätten till att tillämpa ÅRL fullt ut. Se exempelvis Kapitel 5 där man anger att extraordinära poster aldrig får redovisas i K3. Sådana inskränkningar ska enligt SRFs uppfattning endast kunna ske genom lagändring i Årsredovisningslagen.

1.7 Byte av redovisningsprincip

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

SRF anser att det är mycket viktigt att det klart framgår av det allmänna rådet under vilka förutsättningar det ska vara tillåtet att byta från K3 till K2 samt även vad som gäller vid byte från K2 till K3.

Att det ska vara möjligt att byta från K3 till K2 är enligt SRFs uppfattning nödvändigt i och med att BFN i sina allmänna råd för mindre företag (K2) på en rad punkter valt att inskränka i rätten att tillämpa årsredovisningslagen fullt ut. Ett företag kan tillfälligtvis hamna i en situation där det är väsentligt att kunna tillämpa ÅRL i någon del som K2 inte medger, företaget kan då byta redovisningsprincip till K3. Om detta skäl sedan försvinner framstår det som orimligt att inte kunna återgå till det frivilliga lättnadsregelverket K2.

Av skrivningen i kapitel 35 så framgår dessutom tydligt att det är BFNs uppfattning att annan normgivning kan tillämpas under en period, se p 35.1, vilket torde innebära tillåtelse att såväl kunna tillämpa K2 som full IFRS om förutsättningarna för detta är uppfyllda.

En möjlighet är att hantera dessa övergångsfrågor (K2 – K3 och K3 – K2) i ett separat allmänt råd. Om så sker så är det ytterst angeläget att ett sådant råd skyndsamt tas fram då det bör träda ikraft senast vid samma tidpunkt som K-reglerna blir tvingande. I annat fall uppstår osäkerhet vid valet av regelverk vilket vore högst olyckligt.

Det är även önskvärt att uppdatera reglerna för mindre företag (K2) så att det klart framgår vilka upplysningar som ska ges när ett företag övergår från att ha varit ett större företag till att vara ett mindre företag, och av den anledningen byter till K2. Det bör även anges hur jämförelseåret ska hanteras i dessa fall.

1.8 Skillnad mot övriga K-regelverk mm

SRF anser att trots att K3 till skillnad mot K2 och K1-regelverken är principbaserat, så finns det mycket som talar för att det vore en fördel om bestämmelserna i ÅRL angavs i kommentardelen till K3. Hanteringen i utkastet är inte konsekvent, viss hänvisning till ÅRL sker trots att BFN anger i sitt remissbrev att reglerna i ÅRL inte återges.

Kapitel 2, Begrepp och grundläggande principer

Med tanke på att det i ÅRL inte finns någon uttryckligt angiven väsentlighetsprincip så anser SRF att det allmänna rådet bör innehålla en beskrivning av en generell väsentlighetsprincip inom ramen för ÅRL. I såväl K1 som K2-regelverken har inarbetats flera exempel på väsentlighetsregler. Redan idag tillämpar flertalet företag en väsentlighetsprincip. Dock tillämpas denna på olika sätt varför SRF förordar en normgivning på området i K3-regelverket. Skrivning om en väsentlighetsregel kan lämpligen tas in i andra kapitlet.

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

Kommentaren till p.2.4 "Tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter eller kostnader ska därför redovisas när de uppfyller definitionerna....." Meningen utgör en regel och borde därför ingå i det allmänna rådet.

Kommentaren till p 2.5, SRF anser att BFN bör lägga till ett förtydligande om att kvittningsrätt föreligger om företaget har legal eller avtalsenlig kvittningsrätt.

Kommentarer till 2.9, SRF anser att begreppet nettotillgångar bör definieras och införas i ordlistan.

Kommentarer till 2.14, SRF anser att det är oklart vad BFN avser i sista meningen fjärde stycket under rubrik värdering, om man menar redovisat värde så borde detta begrepp användas i stället för nettoanskaffningsvärde.

Under rubrik "värdering vid det första redovisningstillfället", mening bör avslutas ... "om inte det allmänna rådet tillåter eller kräver en annan värdering."

Kapitel 3, Årsredovisningens utformning och förvaltningsberättelsens innehåll.

SRF anser att innehållet i U 96:6 borde utgöra grund för skrivningen av detta kapitel som bygger på sarsvenska regler.

Dessutom anser SRF att det behövs ett generellt förtydligande att det endast är väsentlig information som ska tas med under respektive rubrik. Som exempel anser SRF att "ingångna avtal" bör ändras till "ingångna avtal som har en väsentlig påverkan på verksamheten".

SRF anser att förtydliganden behövs vad gäller vilka lättnader som gäller för mindre företag som frivilligt tillämpar K3 rådet. Det ökar användarvänligheten om det klargörs vad som gäller i K3 där det i nuvarande form anges att det gäller för större företag. Som exempel kan nämnas styckena Framtida utveckling samt väsentliga risker och Information om finansiella instrument.

Kommentarer till 3.4-7

SRF anser att när det gäller förvaltningsberättelsens innehåll så ska K3 inte ställa högre krav vad gäller mindre företag, än vad årsredovisningslagen gör.

Kommentarer till 3.8

SRF anser att en väsentlighetsgräns bör anges. Uppgift om forskning och utveckling bör endast lämnas om kostnaden är väsentlig i förhållande till totala kostnader.

Kommentarer till 3.11, Vinstdisposition

Förtydliga att upplysningskrav associationsrättsligt enbart gäller väsentliga transaktioner.

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

Kapitel 4, Balansräkningen

4.3 SRF ser ett problem i det fall en anläggningstillgång ska avyttras men blir kvar i ett flertal år i väntan på försäljning. I dessa fall ger balansräkningen en vilseledande information. Förslagsvis kan detta lösas genom ett krav på att en tilläggsupplysning lämnas om det finns beslut om avyttring av en anläggningstillgång, upplysning ska lämnas vid väsentligt belopp.

Kommentarer till p 4.5

SRF anser att det tydligare bör framgå att avsättningar ska anges som egen rubrik.

Kommentarer till p 4.6-8

SRF anser att det med nuvarande skrivning inte tydligt framgår att dessa uppställningar endast gäller koncernredovisningen. Bör utformas enligt följande ".....eget kapital i *koncernredovisningen* i åtminstone följande poster."

Kapitel 5, Resultaträkning

Kommentarer till p 5.3

Som SRF inledningsvis anger i detta remissvar så anser vi att K3 som genomgående princip helt måste följa årsredovisningslagen, i detta fall ÅRL 3 kap 13 § som i vissa specifika fall kräver redovisning av extraordinära poster. Dessa är som vi väl känner till extremt sällan förekommande, men måste ändå finnas inom ramen för K3 eftersom lagen reglerar detta.

Kommentarer till p.5.4

Vid byte av uppställningsform bör kommentarerna kompletteras med ytterligare punkter om detta med byte av särskilda skäl, t ex kan ett bolag få ny ägarstruktur där annan uppställningsform används, eller så finns det tydlig branschpraxis.

Kapitel 6, Förändring i eget kapital

SRF anser att det vore lämpligt att lägga till ett upplysningskrav huruvida ett aktieägartillskott är villkorat eller ovillkorat.

Kommentarer till p 6.2

SRF anser att det måste finnas med en punkt som tydligt beskriver hur skatteeffekten ska redovisas för poster som redovisas direkt mot eget kapital.

BFN bör förtydliga huruvida man med dotterföretag även menar koncernföretag, Koncernbidrag lämnat/mottas inte alltid i raka led.

Kapitel 7 Kassaflödesanalys

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

SRF anser att ett förtydligande måste ske så att det klart framgår om en avsättning är att beakta som en rörelseskuld, eller om den ska redovisas på annat sätt i kassaflödesanalysen.

Kapitel 8, Noter

Som SRF anger i inledningen av detta remissvar så finns det anledning att ytterligare överväga om det inte vore lämpligt att översätta samtliga tilläggsupplysningar som finns i IFRS for SME. Detta för att ge ett stöd åt användarna av detta regelverk, genom att som grundprincip gå på lagens krav vad gäller skall krav för upplysning, främst vad gäller mindre företag, så blir det ingen ytterligare belastning på företagen. Även vad gäller upplysningarna för större företag så förordar SRF att i det fall en översättning sker av samtliga tilläggsupplysningar i IFRS för SME så kan utvalda delar av dessa upplysningskrav ges bör krav även för större företag. SRF har valt att inte i detalj gå in på vilka upplysningar detta skulle kunna vara lämpligt för.

Kommentar till p 8.

SRF anser att ett tillägg bör göras av vilket det framgår att upplysning ska lämnas av alla större årsredovisningsföretag.

Kapitel 9, Koncernredovisning

SRF anser att det bör förtydligas vilka bolag som inte behöver inkluderas i en koncernredovisning. (jmf RR 1:00 p6)

I p 9.7 bör information läggas till angående hantering av omräkningsdifferenser i eget kapital som härrör från dotterföretag. När andelar avyttras, dotterbolag säljs, ska även omräkningsdifferenser i eget kapital rensas bort.

Allmänt råd p 9.10-11

SRF har noterat att BFN i utkastet till K3 inte är konsekvent vad gäller redovisningsprincip i moderföretaget för erhållna värdeöverföringar från dotterbolag. SRF kan inte se att den finns något skäl att göra åtskillnad mellan olika former av värdeöverföring.

Kapitel 10, Byte av redovisningsprincip mm

Som framgår av de inledande kommentarerna i detta remissvar så anser SRF att det är ytterst angeläget att kapitlet innehåller tydliga regler för vad som gäller för byte till och från K3 reglerna.

Kommentaren till p 10.2

I kommentaren definieras redovisningsprinciper, denna bör finnas i det allmänna rådet. SRF anser även att en tabell motsvarande den som finns i RR5, vilken åskådliggör skillnaden mellan byte av redovisningsprincip och förändrade uppskattningar, bör infogas i det allmänna rådet alternativt i kommentarerna.

Kapitel 11, Finansiella instrument

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

SRF ser med tillfredsställelse på det faktum att det äntligen skapas en normgivning som behandlar värdering av finansiella instrument. SRF anser dock att det av det allmänna rådet klart bör framgå att finansiella instrument får tas upp till anskaffningsvärdet.

SRF ser detta kapitel som ett bra exempel på komplexa områden där användarna måste få ytterligare stöd i form av tillämpningsexempel annars kommer normalanvändaren att ha svårt att ta till sig normgivningen. IFRS for SME har ett mycket stort antal exempel rent generellt, varför vi uppmanar BFN att ta in en så stor del av dessa som är möjligt.

Kapitel 12,

Inga kommentarer

Kapitel 13, Varulager

Det allmänna rådet har en svårtillämpad skrivning, enligt SRFs uppfattning är det i princip omöjligt att göra en lagervärdering med stöd av det allmänna rådet. SRF förslår därför att värderingsprinciperna bör anges direkt i det allmänna rådet. Dessutom saknas vissa definitioner, bl a av nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde.

Kapitel 14, Intresseföretag

SRF anser att BFN i det allmänna rådet bör förtydliga när ett intresseföretag föreligger.

Kapitel 15, Joint venture

SRF anser att BFN i det allmänna rådet bör förtydliga vad som avses med gemensamt bestämmande inflytande.

Kapitel 16, Upplysningar om förvaltningsfastigheter

Kommentaren till p 16.3

SRF anser att det av förenklingskäl borde övervägas att slopa detta upplysningskrav helt, detta bl a med hänsyn till att det sannolikt kommer en lagändring i ÅRL som innebär att kravet på att upplysa om taxeringsvärdet tas bort. Att då införa ett krav om upplysning till verkligt värde tar bort hela förenklingseffekten. Om BFN trots allt skulle välja att införa ett upplysningskrav bör detta begränsas att endast omfatta större företag.

SRF ifrågasätter utkastets skrivning som anger upplysningsplikt per fastighet. Detta är enligt SRFs uppfattning ett helt orimligt krav och om kravet på upplysning om förvaltningsfastigheters verkliga värde införs, så bör skrivningen ändras så att det tydligt framgår att upplysningen ska ske för kategorin förvaltningsfastigheter som helhet.

Kapitel 17, Materiella anläggningstillgångar

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

Kommentaren till p 17.6

Sid 95 näst sista stycket, SRF anser att ordet "en" ska tas bort, syftet med bestämmelsen torde vara att reservdelen ska redovisas tillsammans med den anläggningstillgång som den hör ihop med. Inte som nu blir fallet, redovisas som egen anläggningstillgång.

Vidare så använder BFN benämningen delar när man avser det som idag kallas komponenter, SRFs förslag är att BFN använder det vedertagna begreppet komponenter för att underlätta för användarna.

Kommentaren till p 17.8

I utkastet används ordet "promotion", SRF anser att detta ord bör bytas till begreppet marknadsföring.

Kommentaren till p 17.11

Bestämmelsen är oklart formulerad, SRF ifrågasätter när beloppet, vid förvärv från extern part, skulle kunna vara annat än det som erläggs kontant eller mot faktura.

Kommentaren till p 17.13

SRF stödjer i sak BFN vad gäller kravet att använda komponentavskrivning då det föreligger väsentliga skillnader i nyttjandeperiodens längd på betydande delar av en tillgång. Dock föreslår SRF att det av förenklings-skäl införs en regel som ger företagen möjligheten att beakta dessa skillnader genom en princip som leder till en viktad avskrivningstid vilken tar hänsyn till att vissa komponenter exempelvis har en väsentligt kortare nyttjandeperiod. Vilket är fallet exempelvis för byggnader. Vidare anser SRF att mindre företag som tillämpas K3 inte behöver använda komponentavskrivning, dock måste hänsyn tas till olika komponenters nyttjandeperiod så att effekten av viktad avskrivningstid slår igenom på den tillämpade avskrivningstiden.

Kapitel 18, Immateriella tillgångar annat än goodwill

Kommentarer till p 18.5

SRF anser att en förvärvad immateriell tillgång som uppfyller kriterierna för aktivering ska redovisas och att en egenutvecklad immateriell tillgång får redovisas i balansräkningen.

Kommentarer till p 18.25

SRF anser att det kan finnas skäl att tillåta olika hantering i koncern respektive juridisk enhet vad avser aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar som alternativ respektive huvudregel avseende tillgångsredovisning. Möjlighet bör ges till att kunna tillämpa aktiveringsmodellen i koncernredovisning och kostnadsföringsmodellen i juridisk person avseende internt upparbetade immateriella tillgångar.

Kapitel 19, Rörelseförvärv och goodwill

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

Generella synpunkter på kapitlet

SRF uppfattar det som om BFN gjort vissa avsteg från IFRS for SMEs. SRF har svårt att förstå varför och anser att en direkt anpassning av IFRS for SMEs vore att föredra. Vissa kompletteringar till svenska förhållanden krävs sannolikt på vissa punkter, bl a hur man mäter kostnaden i förvärvsanalysen avseende aktier som ägdes innan förvärvstidpunkten och som före förvärvstidpunkten värderats till anskaffningsvärde.

Kapitel 20, Leasingavtal

SRF anser att en definition av begreppet implicit ränta skulle underlätta tillämpningen.

Kommentaren p 20.12

SRF anser att BFN bör använda begreppet ränteutgifter i stället för räntan.

Kommentaren p 20.13,

SRF anser att en beskrivning av effektivräntemetoden skulle underlätta för användarna.

Kapitel 21, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

S. 143 Andra stycket: Lägg till immateriella tillgångar i andra meningen "...lager, immateriella anläggningstillgångar eller materiella...".

Kommentarer till p 21.10

SRF anser att det skulle förenkla för användarna om BFN la till en förklaring vad man avser med bästa uppskattning.

Kommentarer till kap 21 Exempel 8

Slutsatsen i exemplet måste väl vara fel? Det som anges är *inte* en rättelse av fel. Detta framkommer när man läser den resterande texten.

Övriga kommentarer till kapitel 21

SRF anser att det är av stor vikt att kommentarerna utökas med ett exempel om redovisning av direktpension vilken tryggas genom tecknande av en kapitalförsäkring, vilken pantsätts. Detta är en frekvent frågeställning från de som upprättar årsredovisning enligt nuvarande regler i vilken normering sådant exempel saknas.

Kapitel 22, Skulder och eget kapital

Kommentarer till kap 22 Exempel

SRF anser att förutsättningarna för exemplet bör förtydligas så att användarna ser att detta är exklusive skatt.

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

Kapitel 23, Intäkter

SRF saknar en tydlig definition när det föreligger ett eller flera uppdrag, oftast leder ett fast pris till att det för detta projekt/objekt tillkommer tilläggsarbeten vilka debiteras efter nedlagd tid. Frågan uppkommer då om detta ska redovisas som ett eller flera uppdrag. Då detta är en ytterst viktig fråga för att uppnå en korrekt intäktredovisning så föreslår SRF att en sådan definition införs, normering för detta finns idag i RR10.

Kommentaren till p 23.5-7

SRF anser att sista styckets sista mening ändras till, "Detsamma kan gälla t.ex ett ombud".

Kommentar till p.23.6

SRF anser att det är svårt för användaren att exakt förstå innebörden av implicit ränta i detta fall, kanske skulle ett annat begrepp bättre återspegla den faktiska innebörden, möjligtvis begreppet diskonteringsränta. En förklaring om hur räntan ska beräknas behöver i vilket fall läggas in.

Det allmänna rådet p 23.12 med tillhörande kommentarer

SRF anser att BFNs formulering "mest tillförlitlig mäter det utförda arbetet" är ytterst olämplig. Detta då syftet med denna regel är att mäta beräknad del av intjänad vinst för det pågående uppdraget, vilket inte behöver sammanfalla med utfört arbete. Exempelvis vid projekt där underentreprenörer anlitas för de inledande delarna av ett projekt, för dessa delar har entreprenören endast ett mindre påslag. SRF föreslår därför att man ändrar skrivning till; "genom att tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter den vinst som genererats i det pågående uppdraget."

Kommentarer till p. 23.19- 23.20

SRF har noterat att det saknas upplysningskrav avseende intäkt per kategori, såsom varuförsäljning, tjänsteuppdrag, ränta, royalty, utdelning etc. SRF anser att detta är ett väsentligt upplysningskrav och att K3 därför bör kompletteras med detta upplysningskrav för större företag.

Kommentaren till p 23.23

SRF anser att BFN genom att använda begreppet "arbetet väsentligen fullgjort" inför en både olämplig och otydlig regel i detta huvudregelverk. I princip blir det omöjligt att avgöra om regeln tillämpas korrekt då ingen definition finns av begreppet. Vidare torde en sådan skrivning innebära att företagen inte kan följa den skatterättsliga tillåtelseregeln i 17 kap 23§ IL. SRF ifrågasätter om det är lämpligt av BFN att införa en norm som innebär att företag hindras från att tillämpa denna regel i IL fullt ut. Samtidigt så framgår det att K3-reglerna måste följas till sin helhet vilket då inte medger någon avvikelse på denna punkt. Inkomstskattelagens regel för detta har lett till en tydlig praxis, (se SKV M 2005:4), och anger att om ett företag ska vänta med att vinstavräkna till dess att slutlig ekonomisk uppgörelse träffats så måste denna princip tillämpas i

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

företagets bokslut. Begreppet slutlig ekonomisk uppgörelse är, till skillnad mot begreppet "arbetet väsentligen fullgjort", klart definierat sedan många år och leder inte till några tillämpningsproblem. Slutlig ekonomisk uppgörelse anses ha träffats 30 dagar efter att slutfaktura skickats till beställaren.

SRFs förslag är att begreppet slutlig ekonomisk uppgörelse införs såväl för tjänsteuppdrag som för intäkter från entreprenadavtal, samt att motsvarande ändring görs i samtliga K2 regler.

Kapitel 24, Offentliga bidrag

Kommentaren till p 24.3

Vissa former av lokaliseringstöd är utformade så att kravet på återbetalning sätts ned under löptiden och någon amortering sker inte, s.k. avskrivningslån. SRF anser det önskvärt att denna typ av lån får ett eget avsnitt i K3-regelverket. Även olika former av royaltylån förekommer där återbetalningen är villkorad med en koppling till royalty på framtida intäkter, även för denna stödform är ett eget avsnitt önskvärt.

Kapitel 25, Lånekostnader

SRF anser att det är olämpligt att använda sig av begreppen huvudregel respektive alternativregel, de är för generella och används ju även på andra områden. Aktiveringsmetod respektive kostnadsföringsmetod speglar bättre de olika metodernas innebörd.

Kapitel 26, Aktierelaterade ersättningar

Kommentarer till p 26.4

SRF ifrågasätter om den kreditposten som uppstår vid redovisning av egetkapital-instrumentreglerade program verkligen ska utgöra bundet eget kapital. Strider inte detta mot grundsyftet i såväl aktiebolagslagen som årsredovisningslagen ?

Kapitel 27, Nedskrivningar

Allmänt råd p 27.8

SRF vill ha ett förtydligande så att det klart framgår att prövning ska ske efter skatt.

Kommentarer till p 27.1

Någon kommentar finns inte vad gäller begreppet bestående värdenedgång. SRF anser att det är ytterst angeläget att en sådan införs, jämför med RR 17.

Kommentar till p 27.13

Enligt SRFs uppfattning strider denna punkt mot årsredovisningslagens krav på återföring av tidigare gjord nedskrivning, enligt ÅRL 4:5.

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

Kapitel 28, Ersättningar till anställda

Allmänt råd p 28.16

Enligt SRFs uppfattning avviker detta från vad som utgör god redovisningssed i dag i Sverige. Vi anser därför att stiftelsens förmögenhet ska beräknas till marknadsvärdet.

Kapitel 29, Inkomstskatter

SRF stödjer BFNs uppfattning att på denna punkt göra ett undantag från grundprincipen att inte kräva mer av ett mindre företag som väljer huvudregelverket än vad årsredovisningslagen kräver. SRF anser att det finns starka skäl för att kräva en redovisning av uppskjuten skatt i de fall denna post utgör ett väsentligt belopp i företagets årsredovisning.

Allmänt råd p 29.3

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

Allmänt råd p 29.27

SRF anser att en tydligare skrivning om kraven för att ta upp uppskjuten skattefordran vore önskvärd redan i det Allmänna rådet, jämför punkt 27 i RR 9.

Allmänt råd p 29.29

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

Kapitel 30, Effekter av ändrade valutakurser

Inga kommentarer

Kapitel 31, Höginflationsländer

Inga kommentarer

Kapitel 32, Händelser efter balansdagen

Tillämpningsområde

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

Kommentar till p 32.3

SRF anser att BFN inte bör använda begreppen "större" i punkterna;

- **Större** dotterföretag
- **Större** produktionsanläggningar, samt

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520

- **Större** omstrukturering

De är generellt svåra att tillämpa och begreppet större dotterföretag leder direkt tanken till årsredovisningslagens uppdelning på mindre och större företag. SRF föreslår därför att BFN istället för större använder begreppet väsentligt.

Kapitel 33, Upplysningar om närstående

Inga kommentarer

Kapitel 34, Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar

Inga kommentarer

Kapitel 35, Första gången detta allmänna råd tillämpas

Om BFN i enlighet med vad som framgår av kapitel 17 i K3 kommer att ställa krav på komponentavskrivning är det SRFs uppfattning att det behövs en övergångsregel i form av en lättnadsregel som medger att denna bestämmelse endast behöver tillämpas framåtriktat. Det skulle i annat fall innebära en orimlig arbetsinsats för många fastighetsbolag.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF

Sven-Inge Danielsson
Ordförande i SRF:s Redovisningsgrupp

Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Postadress:	Box 143, 791 23 Falun	Växel:023-79 49 50
E-post:	info@srfkonsult.se	
Besöksadress:	Ölandsgatan 7	Telefax: 023-637 88
Hemsida:	www.srfkonsult.se	Org.nr: 556099-2520