



UPPSALA  
UNIVERSITET

Ekonomiavdelningen  
Claes Falk  
Ekonomidirektör

Besöksadress:  
S:t Olofsgatan 10 A

Postadress:  
Box 256  
751 05 Uppsala

Telefon:  
018 - 471 1813

Telefax:  
018 - 471 1982

Hemsida:  
[www.uu.se](http://www.uu.se)

Epost:  
[claes.falk@uadm.uu.se](mailto:claes.falk@uadm.uu.se)

2010-12-09

UFV 2010/1169

Bokföringsnämnden  
Box 7849

103 99 STOCKHOLM

**Remiss Allmänt råd med tillhörande vägledning (BFN Dnr 07-30)**

Bifogat yttrande har sammanställts av en expertgrupp bestående av universitetslektor Jan Bjuvberg (Juridiska institutionen) och universitetslektor Thomas Carrington (Företagsekonomiska institutionen).

I tjänsten

Claes Falk

---

Financial office  
Claes Falk  
Financial manager

Visiting address:  
S:t Olofsgatan 10 A

Postal address:  
Box 256  
SE-751 05 Uppsala  
SWEDEN

Telephone:  
+46 18 - 471 1813

Telefax:  
+46 18 - 471 1982

Webb site:  
[www.uu.se](http://www.uu.se)

E-Mail:  
[claes.falk@uadm.uu.se](mailto:claes.falk@uadm.uu.se)

## Inledning

Det s.k. K3-regelverket (K3, det allmänna rådet)<sup>1</sup> kommer efter att det har trätt i kraft bli huvudregelverket för onoterade aktiebolag. Utkastet till K3 består av totalt 283 sidor text. I textmassan ingår det allmänna rådet, kommentarer till det allmänna rådet samt definitioner och innehållsförteckning. Det allmänna rådet och kommentarerna till det är uppdelade i 35 kapitel. Utöver detta kommer K3 också att innehålla ytterligare exempel, som inte finns med i det remitterade utkastet.<sup>2</sup> K3 är ett principbaserat regelverk. Utgångspunkten för K3 är International Accounting Standards Boards (IASB) regelverk IFRS for SME. Av den anledningen är K3 i första hand skrivet för de som upprättar koncernredovisning. Alla användare av K3 förutsätts vara väl förtrogna med årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL).

## Allmänna kommentarer till utformningen av K3

I detta avsnitt lämnas allmänna kommentarer till utformningen av K3. En inledande sådan är att utkastet till K3 saknar inledning eller förord.<sup>3</sup> Ett sådant förord skulle kunna innehålla grunderna för K3, skillnader och likheter mellan t.ex. K2 och K3, skillnader och likheter mellan IFRS for SME och även information om BFN:s K-projekt i allmänhet. Sådan information finns i remissbrevet från BFN. En annan sak som skulle kunna behandlas i en inledning eller ett förord är det faktum att kommentarerna till det allmänna rådet inte alltid har täckning i det.<sup>4</sup> Skälet för det får förmodas vara att det allmänna rådet är principbaserat.

### *K3-regelverkets delar*

K3 innehåller förutom det allmänna rådet också exempel och kommentarer. Detta väcker flera frågor. En är placeringen av kommentarerna och innehållet i dem. Beträffande placeringen så är kommentarerna precis som det allmänna rådet uppdelade i kapitel. Kommentarna är placerade i anslutning till de allmänna råden. En konsekvens av det är att det allmänna rådet varvas med kommentarer. Detta leder till osäkerhet för läsaren, eftersom det kan bli oklart vad som utgör allmänt råd respektive kommentar. En annan svårighet som är relaterad till kommentarerna är att det förekommer en stor mängd upprepningar av de allmänna råden i dem. Detta tynger framställningen avsevärt och måste åtgärdas för att det allmänna rådet inklusive kommentarerna till det ska bli användarvänligt. Enligt Uppsala universitets mening finns det egentligen två metoder för att lösa detta problem. Det första alternativet är att helt separera det allmänna rådet från kommentaren, precis som i K2-regelverket. Det andra alternativet är att kommentera de enskilda reglerna i det allmänna rådet löpande, d.v.s. att kommentarerna till en enskild bestämmelse i det allmänna rådet lämnas i direkt anslutning till den aktuella bestämmelsen. Det förutsätter dock att det görs tydligt vad som är en regel i det allmänna rådet och vad som är en kommentar till den. Uppsala universitet förordar den förstnämnda lösningen, i kombination med att alla upprepningar av reglerna i det allmänna rådet elimineras från kommentaren. Exempelen fyller enligt Uppsala universitet en viktig funktion, och bör bibehållas och den utvidgning av antalet exempel som har nämnts välkomnas av Uppsala universitet.

Ytterligare en fråga som rör K3-regelverkets delar är förhållandet mellan dem. Är alla delarna att betrakta som delar av det allmänna rådet, eller är det bara den delen som är betecknad som ett allmänt råd som är det? Betydelsen av detta ligger i att det ställs särskilda krav på ett allmänt råd enligt författningssamlingsförordningen (1976:725), FSF, som bl.a. innehåller särskilda publiceringsregler för bl.a. allmänna råd. I 1 § FSF definieras begreppet allmänna råd som generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett

---

<sup>1</sup> Bokföringsnämndens vägledning Upprättande av årsredovisning (K3) Utkast

<sup>2</sup> Utkastet innehåller endast ett exempel som finns i IFRS for SME.

<sup>3</sup> Jfr Redovisningsrådets förord till sina redovisningsrekommendationer.

<sup>4</sup> Se t.ex. s. 83-84 om intresseföretag, s. 142 om avsättningar och s. 145 om ansvarsförbindelser och eventualtillgångar jämfört med de där angivna reglerna i det allmänna rådet.

visst hänseende. Allmänna råd kännetecknas med andra ord av att de är *normativa men inte bindande*.<sup>5</sup> Att det allmänna rådet skall ange hur någon kan eller bör agera innebär dessutom att det skall vara *handlingsdirigerande*.<sup>6</sup> Det ligger nära till hands att anse att samtliga tre delar uppfyller dessa kriterier. Att det allmänna rådet gör det är givet. När det gäller kommentarerna så innehåller de i flera fall uppgifter som inte täcks av det allmänna rådet, se t.ex. kommentaren till 14 kap. om intresseföretag. Där finns uttryckliga regler om upplysningar som saknar motsvarighet i det allmänna rådet.<sup>7</sup> Det betyder att det inte är tillräckligt att läsa det allmänna rådet för att få tillräcklig information för att upprätta sin års- eller koncernredovisning. Detta talar starkt för att även kommentaren till det allmänna rådet ska klassificeras som ett allmänt råd, eftersom de både är normerande och handlingsdirigerande och rimligen kommer att följas av användarna av K3. Detsamma gäller för exemplen, se t.ex. exemplet om konvertibla skuldebrev i kommentaren till kap. 22 (s. 156 ff.). En konsekvens av detta är att FSF regler är tillämpliga på hela K3-paketet, alltså även på kommentarerna och exemplen. Detta gäller även reglerna i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Det sistnämnda innebär att den konsekvensanalys som ska göras innan det allmänna rådet beslutas också ska omfatta hela K3-paketet.

### *Skillnader mellan K3 och IFRS for SME*

I K3 används en teknik med skattemässiga ventiler för redovisning i juridisk person när IFRS for SME påbjuder en redovisningsmetod som inte är anpassad till det svenska sambandet mellan redovisning och beskattning. Tekniken innebär att särskilda regler som är anpassade för att möjliggöra för en juridisk person som tillämpar K3 att komma i åtnjutande av förmånliga skatteregler, t.ex. reglerna i 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) om periodisering av inkomster från pågående arbeten, infogas i K3 regelverket, se t.ex. kap. 23 p. 21-23 om redovisning av intäkter från pågående arbeten. Systemet med skatterättsliga ventiler är väl beprövat och synes vara accepterat av alla inblandade parter, såsom normgivande organ på redovisningsområdet, Skatteverket, lagstiftaren och de skatt- och bokföringsskyldiga företagen. Det ska dock framhållas att de skatterättsliga ventilerna bidrar till skillnader mellan redovisningen i juridisk person och på koncernnivå. Det är inte en optimal situation, men inte så problematisk att den utgör tillräckliga skäl för att frånga användandet av skattemässiga ventiler.

Tekniken med skatterättsliga ventiler innebär dessutom ett avsteg från IFRS for SME. Inte heller detta är helt optimalt, men inte heller så problematiskt att det bör leda till att de skatterättsliga ventilerna utmönstras från förslaget. I vissa hänseenden kan till och med de skatterättsliga principerna vara till gagn för den juridiska personens intressenter, eftersom de normalt bygger på realisationsprincipen, försiktighetsprincipen och matchningsprincipen, d.v.s. de traditionellt sett viktigaste redovisningsprinciperna i svensk redovisning. En redovisning enligt dessa principer tilltalar nämligen sannolikt borgenärer och Skatteverket, som förmodligen är de viktigaste intressenterna för en enskild juridisk person.<sup>8</sup>

De ovan nämnda anpassningarna till det svenska sambandet mellan redovisning och beskattning är inte de enda skillnaderna mellan IFRS for SME och K3. K3 är också anpassat till annan svensk lagstiftning, framförallt ÅRL. T.ex. tillåts mindre företag göra avsteg från vissa av bestämmelserna i K3. Detta är naturligtvis rimligt för användarna av K3, men för företagens intressenter skapar skillnader mellan K3 och IFRS for SME problem eftersom avvikelserna måste beaktas vid en analys av det aktuella företaget. Skillnaderna lindras dock av att kapitalmarknaden

---

<sup>5</sup> Pahlsson 1995 s. 85.

<sup>6</sup> Pahlsson 1995 s. 86.

<sup>7</sup> Det ska dock framhållas att de upplysningskraven i stor utsträckning bygger på årsredovisningslagens regler om upplysningar.

<sup>8</sup> Investerare och andra aktörer på kapitalmarknaden är rimligtvis mest intresserade av moderbolagets koncernredovisning och i den får inte de särskilda reglerna för juridisk person tillämpas. Något behov av att göra det finns inte heller eftersom koncernen i sig inte är ett skattesubjekt.

framförallt intresserar sig för koncernredovisningen och inte för redovisningen i de enskilda juridiska personerna.

#### *Andra årsredovisningsföretag än aktiebolag och ekonomiska föreningar*

En problematiskt fråga som är näraliggande frågan om skillnader mellan olika regelverk följer av att K3 inte bara är tillämpligt för aktiebolag och ekonomiska föreningar, utan också för vissa andra företagsformer som i vissa fall ska upprätta årsredovisning enligt 6 kap. BFL, t.ex. vissa handelsbolag och vissa enskilda näringsidkare, se K3 p. 1.3. För andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar är det allmänna rådet svårtillämpat på en del punkter. Ett exempel på det är reglerna i det om eget kapital. Såväl avseende aktiebolag som ekonomiska föreningar gäller särskilda regler om eget kapital, se t.ex. 5 kap. 14 och 14 §§ ÅRL. Motsvarande regler finns inte för t.ex. handelsbolag och enskilda näringsidkare. K3 är i detta avseende (och flera andra avseenden) i första hand inriktat på just aktiebolag och ekonomiska föreningar. Detta skapar problem för andra företagsformer och det bör enligt Uppsala universitets mening åtgärdas innan BFN fattar beslut om K3-regelverket.

#### *Upplysningskrav*

Ytterligare en kommentar till den allmänna utformningen är att de upplysningskrav som uppställs i K3 inte alltid är samlade. Ett exempel på det är kap. 20 om leasing. Det allmänna rådet skulle bli tydligare och mer användarvänligt om alla krav på upplysningar hölls samlade, helst i ett separat kapitel. Minimikravet enligt Uppsala universitet är att upplysningskraven i varje enskilt kapitel av K3 hålls samman och att utvidgade upplysningskrav inte förekommer i kommentaren till det allmänna rådet.

### **K3 från upprättar- och användarperspektivet**

#### *Upprättarperspektivet*

Skapandet av K3-regelverket torde kunna ge upphov till förenkling och minskad administrativ börda för koncerner där moderbolaget redovisar enligt IFRS men där ett eller fler dotterbolag idag i den formella årsredovisningen inte får tillämpa IFRS. Detta följer av att dotterbolagen i och med det föreslagna utkastet till K3-regelverk kan följa ett IFRS-liknande regelverk vid redovisningen i juridisk person, d.v.s. vid upprättandet av årsredovisning. Lättnaden består framförallt av att dotterbolagen inte i samma utsträckning behöver räkna om sin årsredovisning enligt de metoder som tillämpas i koncernredovisningen. Viss komplexitet kvarstår dock eftersom det förekommer en del avsteg från IFRS för SME på grund av det gällande sambandet mellan redovisning och beskattning och på grund av att ÅRL inte är helt anpassad till IFRS för SME. Vissa justeringar måste alltså göras inför konsolideringen i koncernen i ett fall när koncernredovisningen upprättas enligt full IFRS. K3 - och IFRS för SMEs som är det regelverk som stått som förebild för K3-reglerna - är också, per design, en förenkling gentemot IFRS. Det betyder att även om man bortser från de svenska särreglerna kan det finnas visst behov av justeringar i samband med upprättandet av koncernredovisning. Ovan har det framgått att Uppsala universitets uppfattning är att vissa av skillnaderna mellan de nämnda regelverken är väl motiverade och bör behållas.

Färre regler behöver dock inte nödvändigtvis betyda att det blir enklare för upprättaren av årsredovisningen. Som exempel på det kan en jämförelse mellan IFRS och US GAAP åberopas. Sett till antal regler, antalet valmöjligheter och antal sidor text i regelverket är IFRS enklare. Ur ett annat perspektiv är dock IFRS komplexare än US GAAP, eftersom IFRS är ett uttalat principbaserat regelverk. Motivet för detta är att en rättvisande bild av ett företags ställning och resultat inte (alltid) låter sig bäst beskrivas genom att följa anvisningar för upprättande av årsredovisning i detaljerade regler. Företagen behöver enligt IFRS ett visst utrymme för

bedömningar för att kunna ge en rättvisande bild av verksamheten. Det är emellertid förenat med större arbetsinsats att göra en bedömning än att följa en detaljerad regel. När regler tas bort i ett principbaserat regelverk finns därför alltid risken att den tilltänkta förändringen leder till större komplexitet för de berörda företagen. Dessutom kräver bedömningar kunskap, kompetens och resurser vilket mindre företag i allmänhet torde ha mindre tillgång till än större företag.

#### *Användarperspektivet*

K3-regelverket berör inte enbart upprättarna av en års- eller koncernredovisning. I första hand riktar sig den externa redovisningen inte till företaget som upprättar den, utan till investerare, borgenärer och andra intressenter, som har behov av att ta del av information om det upprättande företaget. För dem kompliceras bilden av de skillnader som föreligger mellan t.ex. K3 och IFRS for SME respektive full IFRS. Dessa skillnader bör därför minimeras. Ett exempel på en skillnad som enligt Uppsala universitets mening bör undanröjas är de särregler för mindre bolag som väljer att tillämpa K3 i stället för K2. För upprättaren av en redovisningsrapport är naturligtvis dessa lättnader rimliga. För användarna (intressenterna) gäller redan idag att de måste ta ställning till skillnader mellan fyra eller kanske till och med fem olika regelverk vid bedömningen av ett företag (K1, K2, K3 och full IFRS/full IFRS via Rådet för finansiell rapportering [RFR]) samt förstå de skillnader som föreligger mellan de nämnda regelverken. Redan detta är komplicerat. Om ytterligare en nivå införs, en sorts K3 "light" så späs komplexiteten på.

#### **Avslutande synpunkter**

Uppsala universitet avstår från att lämna synpunkter på den närmare utformningen av det allmänna rådet, annat än att det innehåller ett flertal nyheter för de företag som utgör målgruppen för det. Med hänsyn till att K3 kommer att bli det huvudsakliga regelverket för företag som enligt ÅRL ska upprätta årsredovisning så är det Uppsala universitets uppfattning att det ska hållas så renodlat som möjligt, d.v.s. förekomsten av undantag från det allmänna rådet ska begränsas i så stor utsträckning som möjligt. Ovan har det emellertid konstaterats att vissa av de i utkastet till K3 befintliga undantagen är väl motiverade, medan andra inte är det.

Jan Bjuvberg

Thomas Carrington