

2014-10-14

FAR  
Box 6417  
113 82 Stockholm

## **Redovisning i kontrollbalansräkning enligt aktiebolagslagen**

FARs Policygrupp för redovisning har tagit upp vissa frågor med BFN om tillämpningen av K-regelverken vid upprättande av kontrollbalansräkning i aktiebolag.

Sammanfattningsvis gäller det följande tre frågor:

- 1. Får ett aktiebolag tillämpa ett annat K-regelverk i kontrollbalansräkningen än det som har tillämpats i årsredovisningen?*
- 2. Får ett aktiebolag blanda regler från olika K-regelverk när det upprättar kontrollbalansräkning, om regelverken varifrån reglerna hämtas var för sig hade kunnat tillämpas i årsredovisningen?*
- 3. Bör sådana förenklade redovisningsregler i K2-regelverket få tillämpas som kan innebära att tillgångar övervärderas och skulder undervärderas i kontrollbalansräkningen?*

## **Tvångslikvidation och kontrollbalansräkning**

Aktiebolagslagen innehåller bestämmelser som syftar till att förhindra att ett bolag drivs vidare trots att det saknas tillräckligt eget kapital. Avsikten är att skydda bolagets borgenärer mot att bolagets hela kapital konsumeras innan avvecklingen av bolaget inleds. Mot detta vägs att bolag som i och för sig är livsdugliga inte ska tvingas vidta åtgärder som inte är nödvändiga.

Bestämmelserna om tvångslikvidation innebär att styrelsen i vissa situationer ska vidta särskilda åtgärder. Om det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ska styrelsen genast upprätta en kontrollbalansräkning.

En kontrollbalansräkning ska – såvitt gäller icke-finansiella företag – göras med tillämpning av årsredovisningslagen. Av bokföringslagen framgår att BFN ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed och enligt årsredovisningslagen ska årsredovisningen upprättas enligt god redovisningssed. Nämnden har bl.a. gett ut allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (K2) och årsredovisning och koncernredovisning (K3).

När kontrollbalansräkningen upprättas enligt aktiebolagslagen får vissa justeringar göras som innebär avsteg från vad som gäller för årsredovisningen. En av dessa justeringar innebär att tillgångar, avsättningar och skulder får värderas enligt andra värderingsprinciper, om principerna är förenliga med god redovisningssed. En annan att tillgångar får redovisas till nettoförsäljningsvärde. Denna möjlighet till justering är avsedd att ta hänsyn till kontrollbalansräkningens särskilda funktion varvid t.ex. mindre vikt fästs vid den allmänna försiktigheten som kommer till uttryck i flera av bestämmelserna i årsredovisningslagen (jfr prop. 2000/01:150 s. 37).

Möjligheten att redovisa tillgångar till nettoförsäljningsvärde behandlas inte ytterligare i detta svar. Av intresse nu är möjligheten att byta redovisningsprincip och vilka principer som i sådana fall kan tillämpas.

### **Bolagsrätt eller redovisningsrätt?**

En grundläggande fråga är vilket rättsområde som tillämpas när en kontrollbalansräkning upprättas och om begreppet god redovisningssed har olika innebörd i de olika regelsystemen.

Reglerna om kontrollbalansräkning finns i aktiebolagslagen som ligger utanför BFN:s ansvarsområde. I fråga om innebörden av god redovisningssed – såsom den kommer till uttryck i aktiebolagslagen – menar FAR att den nuvarande praxisen accepterar en större blandning mellan olika regler i en kontrollbalansräkning än vad som varit möjligt i en ordinarie redovisning.

Såväl aktiebolagslagen som förarbetena till denna ger dock uttryck för att begreppet god redovisningssed i aktiebolagslagen är detsamma som i årsredovisningslagen. I författningskommentaren till aktiebolagslagens bestämmelse om kontrollbalansräkning anges bl.a. att tillgångar och skulder får värderas till högre respektive lägre värde, under förutsättning att de värderingsprinciper som används i kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed (prop. 2000/01:150 s. 93). Vidare anges att vissa utgifter kan aktiveras också när en tillgång över huvud taget inte tagits upp i årsredovisningen, under förutsättning att så hade kunnat ske (a.a.). Såvitt BFN känner till saknas också rättspraxis som ger stöd för att begreppet god redovisningssed ska förstås på annat sätt i aktiebolagslagen än i årsredovisningslagen.

Av det ovan angivna bör den slutsatsen kunna dras att god redovisningssed – så som det bestäms inom redovisningsrätten – också ska tillämpas vid tillämpning av aktiebolagslagens bestämmelser om kontrollbalansräkning, men med en utökad möjlighet att byta redovisningsprincip.

### **Bedömning**

*Fråga 1: Får ett aktiebolag tillämpa ett annat K-regelverk i kontrollbalansräkningen än det som har tillämpats i årsredovisningen?*

samt

*Fråga 2: Får ett aktiebolag blanda regler från olika K-regelverk när det upprättar kontrollbalansräkning, om regelverken varifrån reglerna hämtas var för sig hade kunnat tillämpas i årsredovisningen?*

I den artikel som FAR bifogat till sin skrivelse anförs att en etablerad praxis accepterar en större blandning mellan olika regler i en kontrollbalansräkning än vad som varit möjligt i en ordinarie årsredovisning. Skulle detta vara en accepterad bolagsrättslig praxis, talar en del för att frågorna mer är av bolagsrättslig art än redovisningsrättslig och skulle därmed falla utanför BFN:s ansvarsområde.

BFN:s tolkning – som alltså ligger närmare aktiebolagslagens lydelse och vad som anförs i förarbetena – är att bestämmelserna om kontrollbalansräkning förutsätter att årsredovisningslagen och god redovisningssed tillämpas. Detta innebär att god redovisningssed inte kan tolkas på annat sätt i aktiebolagslagen än i årsredovisningslagen.

I tidigare redovisningspraxis har redovisningsregler i vissa fall hämtats från rekommendationer från olika normgivare, främst BFN och Redovisningsrådet. Denna valmöjlighet torde ha funnits mot bakgrund av att det tidigare *dels* saknats sammanhålla och heltäckande regelverk, *dels* att äldre redovisningsrekommendationer var uppdelade på olika sakområden snarare än syftande till att tillhandahålla sammanhållna regelverk där övergripande principer är vägledande för hur enskilda sakområden behandlas.

Det är sålunda riktigt att god redovisningssed hade en annan struktur när reglerna om kontrollbalansräkning utformades. Utvecklingen av god redovisningssed kan därmed i viss mån ha kringkurit möjligheterna till en mer gynnsam värdering av tillgångar, avsättningar och skulder i kontrollbalansräkningen. Det kan också ha inneburit det motsatta. God redovisningssed utvecklas emellertid kontinuerligt och anpassas till nya omständigheter. Den utveckling som skett på redovisningsområdet sedan tillkomsten av aktiebolagslagens bestämmelse om kontrollbalansräkning kan därmed medföra en förändring av god redovisningssed vid tillämpning av aktiebolagslagen. Detta är en konsekvens av hur aktiebolagslagen har utformats.

Det särskilda utrymme som aktiebolagslagen ger att byta redovisningsprincip när en kontrollbalansräkning upprättas förutsätter sålunda att de värderingsprinciper som används i kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. God redovisningssed – såvitt gäller regelverken K2 och K3 – innebär att regelverken var för sig ska ses som sammanhållna och att de tillämpas i sin helhet av den kategori av företag som berörs. Detta begränsar valmöjligheterna i kontrollbalansräkningen eftersom den redovisningsmässiga behandlingen ska ha varit möjlig att tillämpa i årsredovisningen. Några andra redovisningsregler än de som skulle kunnat tillämpas när årsredovisningen upprättades kan alltså inte tillämpas när kontrollbalansräkningen upprättas.

Av det nu anförda följer att BFN:s regelverk K3 kan tillämpas i stället för K2 av ett mindre företag. Däremot kan inte ett större företag tillämpa K2 när det upprättar en kontrollbalansräkning. Inte heller torde en blandning av redovisningsregler från K2 och K3 vara möjlig så som aktiebolagslagen är utformad.

Slutsatsen ovan synes vara en naturlig konsekvens av att de redovisningsregler som ingår i respektive regelverk har utformats för att ge en rättvisade redovisning sett i ljuset av omfattningen och formen på den bedrivna verksamheten. Det har också förutskickats att regelverken är utformade utifrån en avvägning av olika intressen och att reglerna är villkorade av varandra och det därför finns en ömsesidighet mellan dem som innebär att de ska ses som en helhet.

*Fråga 3: Bör sådana förenklade redovisningsregler i K2-regelverket få tillämpas som kan innebära att tillgångar övervärderas och skulder undervärderas i kontrollbalansräkningen?*

En utgångspunkt är att K2-regelverket är god redovisningssed för de företag som omfattas av det. BFN:s uppfattning är därför att det kan användas även vid upprättande av kontrollbalansräkning. Reglerna i K2-regelverket präglas av förenklingar som ger företaget möjlighet att välja schablonlösningar. Detta skulle i enskilda fall i och för sig kunna innebära att redovisningen ger en gynnsammare bild än vid en tillämpning av t.ex. K3-regelverket. Utformningen av K2-regelverket har emellertid försiktighetsprincipen som utgångspunkt. De krav som årsredovisningslagen ställer upp i fråga om bl.a. försiktighetsprincipen är därmed tillgodosedda.

Detta svar har beslutats av BFN i plenum.

Olle Stenman  
Ordförande

Stefan Pärnhem  
kanslichef