

YTTRANDE

2014-06-13

Justitiedepartementet
Enheten för fastighetsrätt och associationsrätt
103 33 Stockholm

Delbetänkandet Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv (SOU 2014:22), Ju2014/2963/L1

Bokföringsnämnden (BFN) har fått ovanstående delbetänkande på remiss.

EU:s nya redovisningsdirektiv syftar till stor del till att minska byråkratin och förenkla bestämmelserna för framförallt små företag. Mot den bakgrunden och med beaktande av BFN:s huvudsakliga verksamhetsområde har förslaget främst granskats utifrån de mindre företagens perspektiv. Först framförs nämndens övergripande synpunkter på förslaget därefter kommenteras utredningens överväganden och förslag. Synpunkter av detaljkaraktär lämnas i bilaga 1. Dispositionen följer indelningen i betänkandet.

Resursfrågan

För att BFN:s normgivning om upprättande av årsredovisning ska kunna vara uppdaterad när lagändringarna träder i kraft är det nödvändigt att BFN tillförs de ytterligare resurser som föreslås i betänkandet. Eftersom uppdateringen måste genomföras innan de nya lagreglerna träder i kraft behöver budgetfrågan handläggas som en separat del av lagstiftningsärendet. Tillförs BFN inte mer resurser kan det antas att den kompletterande normgivning som behövs för ett heltäckande och förenklat regelverk inte är på plats när den nya lagstiftningen ska börja tillämpas.

Övergripande synpunkter

Den offentliga redovisningen ska visa företagets ekonomiska utveckling och dess ställning vid bestämda tidpunkter i syfte att ge olika intressenter användbar information för ekonomiska beslut. Den är även ett underlag för kontroll av verksamheten och företagsledningens förvaltning. Till det kommer redovisningens betydelse för borgenärernas skydd, såväl leverantörer som staten i egenskap av beskattningsmyndighet. Den är även en källa för offentlig statistik.

Mot dessa intressen ska vägas att redovisningen inte bör leda till onödiga administrativa bördor. Inte minst det nya redovisningsdirektivets syfte och utformningen av utredningsuppdraget talar för att stor vikt bör läggas vid att åstadkomma förenklingar och att varje krav på uppgiftslämnande i redovisningen bör analyseras med den utgångspunkten.

Målet bör vara att skapa en överblickbar och lättförståelig lagstiftning som harmoniserar med den förenklade kompletterande normgivning som nyligen har börjat tillämpas och för vilken företagen gjort stora administrativa anpassningar.

Visserligen har utredningen att beakta möjligheten till förenklingar främst i utredningens andra del. Men det är ofrånkomligt att denna aspekt gör sig gällande även vid beredningen av utredningens delbetänkande. Inte minst på det sättet att de lagförslag som läggs fram för att fullgöra Sveriges skyldigheter enligt fördraget behöver bereda vägen för att senare förslag från utredningen ska kunna leda till reella förenklingar.

På ett övergripande plan tillstyrker BFN de förslag som lämnats av utredningen. I några avseenden är det dock angeläget att ett annat vägval görs. Det gäller framförallt utformningen av väsentlighetsprincipen, möjligheten att byta redovisningsprincip, behovet av olika företagskategorier och specifikationen av förändringen i eget kapital.

Flera av frågorna har stor betydelse för möjligheten att behålla och utveckla ett bra samspel mellan lagstiftning och utveckling av god redovisningssed. Ett genomförande av utredningens förslag i dessa delar riskerar att påverka BFN:s verksamhet på ett sådant sätt att möjligheten att upprätthålla lösningar som förenklar för företagen försvåras avsevärt.

I likhet med utredningen är det BFN:s uppfattning att den kompletterande normgivningen även i fortsättningen kommer att spela en viktig roll i utvecklandet av god redovisningssed. Det i direktivet införda kravet på full harmonisering för kategorin små företag avser i realiteten ett ganska begränsat område. På övriga områden och för övriga företag kvarstår fortfarande behovet av kompletterande normgivning. Även den ekonomiska och tekniska utvecklingen samt efterfrågan på ny slags information understryker behovet av regelverk som snabbt kan förändras inom ramen för gällande rätt.

Kategorier av företag och koncerner

Medelstora företag och koncerner

BFN anser inte att kategorierna medelstora företag och medelstora koncerner behöver införas i svensk rätt. De lättnader som är kopplade till kategorin medelstora företag gäller främst kassaflödesanalys samt upplysning om nettoomsättningens fördelning och ersättningar till revisorer. I övrigt har inte de förenklingar som direktivet tillåter för kategorin medelstora företag utnyttjats. Skillnaderna på koncernnivå är ännu mindre.

Enligt nämndens bedömning bör även kategorin medelstora företag omfattas av kravet på kassaflödesanalys, se nedan under rubriken Förvaltningsberättelse m.m. Den återstående skillnaden mellan kategorierna blir i sådant fall försumbar. Direktivet medger visserligen fler lättnader, bl.a. möjligheten att upprätta en förkortad resultaträkning och undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning, men dessa lättnader bör enligt BFN:s mening inte utnyttjas. De företag som kommer att tillhöra den föreslagna kategorin har som regel omfattande verksamhet och många intressenter i egenskap av kunder, anställda, kreditgivare m.fl. Årsredovisningens användning som underlag för intressenternas ekonomiska beslut försvåras om informationen begränsas i alltför stor utsträckning.

Eftersom det är ett begränsat antal företag som skulle ingå i kategorin medelstora företag anser inte BFN att denna skillnad motiverar den ökade komplexitet lagstiftningen får genom införandet av fler storlekskategorier. De väl inarbetade begreppen mindre och större företag bör därför behållas. En sådan lösning bidrar också till att omarbetningen av den nyligen etablerade normgivningen från BFN som bygger på nuvarande storlekskategorier (K-regelverken) kan begränsas.

Begreppen små och stora företag respektive koncerner

Om kategorierna medelstora företag och koncerner ändå införs, bör det övervägas om begreppet mindre företag respektive mindre koncerner kan behållas. Det är samma företag som kommer att omfattas av kategorin ”små” som omfattas av dagens kategori ”mindre”. Nya begrepp riskerar snarare att försvåra än förenkla och det är inte länge sedan de nuvarande kategorierna infördes. En ändring innebär också att BFN kommer att behöva lägga ner en inte försumbar del av tillgängliga resurser på att ändra i den kompletterande normgivningen med påföljande arbetsbörda för företagen. Även annan redovisningslitteratur som företagen använder skulle behöva omarbetas.

Den tekniska utformningen av gränsvärdena

Den tekniska utformningen av gränsvärdena har inte ändrats i det nya direktivet. Mot den bakgrunden och med hänsyn till det förenklingssyfte direktivet har är frågan om den föreslagna ändringen i 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL) är nödvändig. Det nya beräkningssättet innebär att fler företag kommer att behöva byta till en högre kategori än idag. För mindre företag kan ett byte av kategori också innebära ett byte av K-regelverk, från det förenklade K2 till huvudregelverket K3. Ändringen innebär även en större osäkerhet om kategoritillhörighet för de företag som ligger nära ett gränsvärde.

Om den tekniska utformningen ändå ändras i ÅRL bör den enligt BFN:s mening genomföras konsekvent. I bl.a. 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551, ABL) som reglerar aktiebolagens skyldighet att ha revisor finns gränsvärden av motsvarande slag som i ÅRL. Att beräkningssättet för samma gränsvärde är densamma i olika lagstiftningar underlättar avsevärt för tillämparen.

Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Väsentlighetsprincipen

Utredningen föreslår att en övergripande väsentlighetsprincip införs i ÅRL. Det nya direktivet och befintlig redovisningsnormgivning definierar begreppet *väsentlig* medan utredningen valt att definiera begreppet *oväsentlig*. Någon skillnad i sak verkar inte vara avsedd. Eftersom begreppet väsentlig redan används i såväl nationell som internationell normgivning och därmed är väl inarbetat anser BFN att det är detta begrepp som ska definieras även i svensk rätt. Att utgå från en redan etablerad definition förenklar tillämpningen. Det finns annars en risk för att osäkerhet uppstår om den nya lydelsen även innebär en ändring i sak.

I både gällande rätt och i delbetänkandet är begreppet väsentlig kopplat till både förenklingsmöjligheter och skyldigheter. Vid en definition av oväsentlig uppkommer frågan om väsentlig

ska tolkas motsatsvis utifrån definitionen av oväsentlig, dvs. att det som inte är oväsentligt är väsentligt. BFN anser att det inte alltid är lämpligt. Ett exempel är kravet i 5 kap. 24 § ÅRL om att upplysning ska lämnas om händelser av väsentlig betydelse för företaget. Om allt som inte är oväsentligt är väsentligt kan det leda till ganska långtgående upplysningskrav. Bestämmelsen i 7 kap. 3 a § talar emellertid emot en sådan tolkning. I paragrafen som reglerar skyldigheten att upprätta koncernredovisning anges att om två eller flera dotterföretag är *av mer än oväsentlig betydelse* ska en koncernredovisning upprättas.

Utredningen föreslår att väsentlighetsprincipen införs i ÅRL genom flera uttryckliga undantag från tillämpningen av både enskilda paragrafer och hela kapitel. Enligt BFN:s uppfattning skulle principens övergripande karaktär förtydligas om den i stället sammanfattades i en enda bestämmelse, företrädesvis i anslutning till definitionen av begreppen väsentlig/oväsentlig.

I definitionen av oväsentlighet i 2 kap. 4 a § ÅRL hänvisas till de beslut som en användare fattar på grundval av *redovisningen*. En årsredovisning innehåller både verbala och numerära uppgifter. För att inte utesluta de verbala uppgifterna vid bedömningen bör det övervägas om inte *information* eller *årsredovisningen* tydligare återger bestämmelsens innebörd, dvs. att en helhetsbedömning måste göras.

Användningen av begreppet oväsentlig m.m.

De tolkningsfrågor som kan uppstå talar för att ytterligare överväganden är nödvändiga under den fortsatta beredningen av ärendet. BFN har även noterat att begreppet oväsentlig inte används på ett konsekvent sätt i förslaget till lagtext och författningskommentar vilket försvårar tillämpningen.

Enligt definitionen i 2 kap. 4 a § ÅRL är det *effekten* av avvikelsen som ska vara oväsentlig. I 3 kap. 4 § fjärde stycket 1 anges att avvikelse får göras om *posterna* är oväsentliga med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Rubriken till 3 kap. 13 § lyder *Oväsentliga avvikelser* och rubriken till 5 kap. 5 § lyder *Utelämnande av oväsentliga upplysningar*. I författningskommentaren till 5 kap. 34 § anges att upplysning inte behöver lämnas om *transaktioner* som är oväsentliga. Enligt 7 kap. 3 a § behöver en koncernredovisning inte upprättas om samtliga dotterföretag är *av mer än oväsentlig betydelse* med hänsyn till kravet på rättvisande bild. I vissa paragrafer hänvisas till kravet på rättvisande bild, i andra saknas denna hänvisning.

I författningskommentaren till de paragrafer där begreppet oväsentlig förekommer hänvisas för tolkningen nästan uteslutande till definitionen i 2 kap. 4 a § ÅRL, dvs. när *effekten* av en avvikelse är oväsentlig. Utan tillgång till författningskommentaren är inte begreppets innebörd i de olika paragraferna självklar. Inte minst eftersom 2 kap. 4 a § uttryckligen hänvisar till andra bestämmelser som ger ett företag tillåtelse att avvika om *effekten* av avvikelsen är oväsentlig.

Någon hänvisning till kravet i 2 kap. 3 § ÅRL på rättvisande bild finns inte i definitionen i 2 kap. 4 a §. Bedömningen vilar endast på om de beslut en användare tar på grundval av informationen förväntas påverkas. Inte heller de bestämmelser definitionen hänvisar till refererar till kravet på rättvisande bild. Frågan är om det är en avsedd skillnad mellan de bestämmelser som hänvisar till rättvisande bild och de som inte gör det. Möjligen ska det

uppfattas så att kravet på rättvisande bild i vissa fall saknas på grund av kravets övergripande karaktär, dvs. att en riktig tillämpning av väsentlighetsprincipen inte påverkar förutsättningarna att leva upp till kravet på rättvisande bild. I sådant fall bör det övervägas om hänvisningen till rättvisande bild överhuvudtaget behövs vid en bedömning av oväsentlighet. I direktivet hänvisas endast till kravet på rättvisande bild i två fall, båda avseende resultat- och balansräkningarnas poster.

Byte av redovisningsprincip m.m.

Enligt förslaget till 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL får ett företag bara avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna om effekten av avvikelsen är oväsentlig. Det är en skärpning i förhållande till i dag. Gällande lydelse gör det möjligt att avvika från principerna om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild.

Enligt BFN:s tolkning innebär förslaget t.ex. att ett företag som beslutat om avveckling inte längre kan avvika från fortlevnadsprincipen i punkt 1 om effekten är väsentlig. Det innebär också att ett företag inte längre kan byta redovisningsprincip om effekten av bytet är väsentlig, vilken den ofta torde vara. Detta kan leda till att årsredovisningen inte ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

I andra delar i förslaget synes tolkningen vara att redovisningsprinciper fortfarande kan ändras även om effekten inte är oväsentlig. I 3 kap. 5 § ÅRL finns ett krav på att jämförelsetalen ska räknas om i de fall företaget ändrat redovisningsprinciper. Om principerna bara får ändras om effekten är oväsentlig torde en ändring inte leda till bristande jämförelse och en omräkning av jämförelsetalen inte heller behövas.

I författningskommentaren till 5 kap. 6 § ÅRL om att värderingsprinciperna ska anges hänvisas till punkt 24 i ingressen till direktivet. Av punkten följer att upplysningarna särskilt ska innefatta uppgift om eventuella väsentliga ändringar av de redovisningsprinciper som tillämpas.

Direktivet förbjuder således inte byte av redovisningsprincip på det sätt förslaget till ändring av ÅRL leder till. Förutom punkt 24 i ingressen ger även andra delar av direktivet uttryck för en möjlighet att byta redovisningsprincip. Artikel 4.4. ger medlemsstaterna utrymme att införa regler med innebörd att ett företag generellt kan göra avsteg från direktivets bestämmelser. Bestämmelsen i direktivet bör kunna utnyttjas partiellt, om en medlemsstat önskar det. Uppfattningen stöds av punkt 9 i ingressen till direktivet och jämförelsetabellen i direktivets bilaga VII. Enligt jämförelsetabellen omfattar artikel 4.4 i det nya direktivet även undantagsbestämmelsen i artikel 31.2 i det fjärde redovisningsdirektivet. Artikel 31.2 tillät undantagsvis avvikelser från de generella redovisningsprinciperna. Det får därför uppfattas som att nuvarande artikel 4.4. inrymmer den valfrihet som tidigare reglerades i artikel 31.2 i det fjärde direktivet.

BFN:s förenklade regelverk om årsredovisning i mindre företag (K2) har tagits fram som ett led i det uppdrag myndigheten har att förenkla för företagen. Ett byte till K2 är ett byte av redovisningsprincip och bygger på att ett företag kan byta redovisningsprincip på det sätt som nuvarande andra stycket i 2 kap. 4 § ÅRL ger uttryck för. Även flera av de avvikelser som

medges inom ramen för K2 bygger på detta stycke. Motsvarande gäller för de andra regelverk BFN har tagit fram.

BFN anser det nödvändigt att ett företag även fortsättningsvis ska ha möjlighet att avvika från de allmänna redovisningsprinciperna i ÅRL och att det nya redovisningsdirektivet ger stöd för detta. Det är därför av största vikt att utredningen ytterligare överväger förutsättningarna för att med stöd av andra stycket i artikel 4.4 i det nya direktivet kunna behålla det nuvarande andra stycket i 2 kap. 4 § ÅRL.

Balans- och resultaträkningarna

Immateriella anläggningstillgångar – Aktivering av utvecklingsutgifter m.m.

Det nya direktivet medger aktivering av utvecklingsarbete under förutsättning att det aktiverade beloppet inte kan delas ut. Utredningen har föreslagit en utdelningsbegränsning för aktiebolag och ekonomiska föreningar som liknar de som gäller vid uppskrivning av anläggningstillgångar. Enligt förslaget får aktiebolag och ekonomiska föreningar sålunda aktivera utgifter för företagets utvecklingsarbete under förutsättning att motsvarande belopp överförs till en bunden fond för utvecklingsutgifter. Övriga företagsformer får aktivera utvecklingsutgifter utan motsvarande begränsning.

Även bestämmelserna om uppskrivning grundar sig på direktivet men har i svensk rätt fått en annan lösning. För att här uppfylla direktivets krav på utdelningsbegränsning har lagstiftaren tidigare valt att endast tillåta uppskrivning för aktiebolag och ekonomiska föreningar.

BFN anser att det bör övervägas om bestämmelsen om aktivering av utvecklingsarbete och uppskrivning av tillgångar kan utformas mer konsekvent, antingen så att uppskrivning tillåts i alla företagsformer eller att aktivering av utvecklingstillgångar endast får göras av aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Avsättningar

BFN anser att bestämmelsen om att en avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen är en värderingsregel och därför bör placeras i kapitel 4 i stället för i 3 kap. 9 § ÅRL.

Notupplysningar

Noter till balansräkning i förkortad form

Enligt nuvarande lydelse av 5 kap. 3 § femte stycket ÅRL undantas mindre företag som upprättar balansräkning i förkortad form från kraven på att lämna upplysningar om anläggningstillgångar post för post. I stället får upplysningarna avse de sammanslagna posterna. En motsvarande bestämmelse föreslås inte i betänkandet med motiveringen att det nya direktivet inte ger denna möjlighet att undanta företag som upprättar förkortad balansräkning.

Det är endast små företag som får upprätta en förkortad balansräkning. Den föreslagna notupplysningen om anläggningstillgångar i 5 kap. 11 § ÅRL är inte ett krav för små företag

enligt direktivet utan en upplysning som Sverige har rätt att kräva enligt artikel 16.2. Huvudregeln i det nya direktivet är att små företag inte behöver lämna upplysningen. Eftersom upplysningen inte är obligatorisk finns det enligt BFN:s uppfattning förutsättningar att lämna den på en aggregerad nivå i de företag som upprättar förkortad balansräkning. Att inte tillåta att upplysningarna lämnas sammanslaget innebär en skärpning för dessa företag vilket står i strid med syftet med det nya direktivet.

Eventualförpliktelser, ställda säkerheter m.m.

Upplysning om summan av företagets eventualförpliktelser enligt 5 kap. 18 § ÅRL behöver inte lämnas om effekten av ett utelämnande är oväsentligt. Enligt författningskommentaren kan effekten vara oväsentlig om åtagandet avser ett litet belopp eller om sannolikheten av att åtagandet behöver infrias är utomordentligt liten.

Enligt BFN är en sannolikhetsbedömning inte alltid lämplig. Enligt nämnden ska t.ex. ett borgensåtagande alltid redovisas, se nämndens yttrande till Blekinge tingsrätt 15 februari 2013, mål nr T 2773-10. Att en sannolikhetsbedömning i vissa fall leder fel kan också illustreras av en situation då ett företag har sådana ekonomiska problem att sannolikheten av att ett åtagande behöver infrias är utomordentligt litet. BFN anser att kommentartexten bör justeras i enlighet med detta.

I 5 kap. 19 och 20 §§ ÅRL används begreppet ansvarsförbindelser medan begreppet eventualförpliktelse används i övriga bestämmelser. Det finns en risk för förvirring om begreppet ansvarsförbindelse behålls med en snävare betydelse än eventualförpliktelser när begreppen tidigare har likställts med varandra i den kompletterande normgivningen.

Det är nämndens uppfattning att det i stället för ansvarsförbindelse är bättre att använda de begrepp som används i de artiklar i direktivet som ligger till grund för 5 kap. 19 och 20 §§ ÅRL, dvs. garantier och ekonomiska åtaganden.

Upplysning om tillämpade redovisningsprinciper

Enligt 5 kap. 6 § ÅRL ska företagets värderingsprinciper anges. Det motsvarar de krav som ställs i direktivet. Av författningskommentaren framgår att det får ankomma på den kompletterande normgivningen att tydliggöra hur ingående upplysningar som behöver lämnas. Enligt paragrafens andra stycke ska principerna för omräkning av belopp i utländsk valuta anges. Bestämmelsen har ingen motsvarighet i direktivet utan är ett förtydligande av första stycket. Fråga uppkommer om varför just denna princip behöver specificeras i lagen medan övrigt överlämnas till normgivningen. Nämnden anser att även detta kan överlämnas till normgivningen.

Vissa långfristiga skulder och ställda säkerheter

Enligt 5 kap. 16 § ÅRL ska samtliga företag lämna upplysning om summan av de skulder som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen. I andra stycket anges att för medelstora företag m.fl. gäller även 31 §. I 31 § anges att upplysning ska lämnas för varje skuldpost. I författningskommentaren till 31 § anges att det framgår av paragraferna att medelstora företag m.fl. *istället* ska lämna upplysning post för post vilket överensstämmer med nuvarande 5 kap. 10 § som anger att upplysning ska lämnas för varje skuldpost.

Om avsikten är att behålla nuvarande ordning behöver det framgå av 16 §.

Förändringar i uppskrivningsfonden och fonden för verkligt värde

Enligt 5 kap. 14 och 15 §§ ÅRL ska vissa notupplysningar lämnas i *särskild sammanställning*. I direktivet anges istället att upplysningarna ska anges i en *tabell*. BFN anser att begreppet tabell är tydligare. En sammanställning kan vara verbal medan begreppet tabell signalerar att det handlar om siffror. Om begreppet sammanställning ska behållas bör ordet särskild tas bort.

Disposition av vinst eller förlust

Enligt nuvarande 6 kap. 2 § ÅRL behöver endast aktiebolag och ekonomiska föreningar lämna förslag till disposition av vinst eller förlust. Bestämmelsen kompletterar bestämmelserna i ABL och lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Även utredningens förslag innebär att aktiebolag och ekonomiska föreningar ska lämna förslag till dispositioner av vinst eller förlust i förvaltningsberättelsen. Enligt förslaget till 5 kap. 38 § ÅRL ska alla företag utom de små dessutom upplysa om lämnade förslag i not. Detta följer av direktivet och innebär ett tillkommande upplysningskrav i förhållande till tidigare. BFN anser att kravet på notupplysning bör begränsas och bara gälla aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Notupplysningar för medelstora företag

Om storlekskategorin medelstora företag införs (se ovan under rubriken Kategorier av företag och koncerner) anser BFN att medelstora företag inte ska undantas från upplysning om nettoomsättningens fördelning.

Förvaltningsberättelse m.m.

Förvaltningsberättelsens innehåll - Aktiebolags eget kapital

I 6 kap. 2 § ÅRL föreslås att aktiebolag och ekonomiska föreningar ska specificera förändringen i eget kapital i förvaltningsberättelsen. Enligt bestämmelsen behöver specifikationen bara lämnas om det föreligger ett förslag på värdeöverföring. Det är BFN:s uppfattning att upplysningen är så viktig att aktiebolag och ekonomiska föreningar, både i juridisk person och i koncern, alltid ska specificera förändringarna i eget kapital. Upplysningen behövs framförallt när det förekommer transaktioner som redovisas direkt mot eget kapital. Det är i annat fall svårt att följa det egna kapitalets sammansättning och förändring.

BFN anser att större företag ska få lämna upplysning i not eller i en egen rapport. De företag som tillämpar K3 har i dag redan denna möjlighet. Direktivets krav på full harmonisering för små företag förhindrar motsvarande lösning för de små aktiebolagen och ekonomiska föreningarna. För dessa företag bör det införas ett krav på specifikation i förvaltningsberättelsen om det har skett andra förändringar i det egna kapitalet än omföring av föregående års resultat.

Kassaflödesanalys

Enligt förslaget till 2 kap. 1 § ÅRL ska stora företag och företag av allmänt intresse upprätta kassaflödesanalys. Som framgår under rubriken Kategorier av företag och koncerner anser BFN inte att kategorierna medelstora företag och medelstora koncerner behöver införas i svensk rätt, utan att nuvarande kategori större företag kan behållas och därmed inrymma den föreslagna kategorin medelstora företag. Oavsett om kategorin införs eller inte anser BFN att de företag som föreslås tillhöra kategorin medelstora bör omfattas av kravet på kassaflödesanalys. En kassaflödesanalys innehåller värdefull information om hur verksamheten genererar och använder likvida medel. Information som är till stor nytta för läsaren av en årsredovisning och som inte framgår av årsredovisningens övriga delar.

BFN:s förslag påverkar inte kravet på kassaflödesanalys i koncernredovisningen eftersom denna alltid ska innehålla en kassaflödesanalys, se 7 kap. 4 § ÅRL. Se även BFN:s synpunkter under rubriken 7 kap. 4 § ÅRL i bilaga 1.

Övriga synpunkter

Konsekvenser för årsbokslut

Vid upprättande av årsbokslut tillämpas vissa bestämmelser i ÅRL genom hänvisningen i 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078, BFL). Utredningens förslag om ändringar i ÅRL får till följd att årsbokslutet kommer att sakna upplysningar om

- ställda säkerheter och eventalförpliktelser (3 kap. 1 § ÅRL),
- skälen för ett byte av uppställningsform (3 kap. 3 § ÅRL), samt
- väsentliga avvikelser mellan anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde för varulager (4 kap. 11 § ÅRL).

BFN anser att uppgifter om ställda säkerheter och eventalförpliktelser är viktiga även för en läsare av ett årsbokslut och föreslår därför att det läggs till ett upplysningskrav i 6 kap. 5 § BFL om ställda säkerheter och eventalförpliktelser. Ändringen bör göras samtidigt med övriga föreslagna ändringar i delbetänkandet.

Genom hänvisningen till ÅRL ska ett årsbokslut innehålla upplysning om tillgångar, avsättningar och skulder som avser fler än en post (3 kap. 4 § ÅRL). Av förenklingskäl bör det övervägas att ta bort detta krav.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden i plenum.

Olle Stenman
ordförande

Ulla Stenfors
föredragande

Detaljsynpunkter på lagtext, struktur m.m.*Strukturen i kapitel 1 ÅRL*

Definitionerna av koncern- och intresseföretag i 1 kap. 4–7 §§ ÅRL knyter an till definitionerna av små, medelstora och stora koncerner i 1 kap. 3 §. Tillämpningen underlättas därför om definitionerna placeras i anslutning till varandra. Definitionerna av närstående i 1 kap. 3 a–3 c §§ har däremot framförallt betydelse för notupplysningarna och bör placeras sist i kapitlet.

Begreppen strategiskt andelsinnehav och gemensamt styrt företag har lagts till i 1 kap. 5 § ÅRL. Det första begreppet definieras i 1 kap. 4 a § och det andra i 5 a §. Båda definitionerna bör placeras efter 1 kap. 5 §.

Författningskommentaren till bl.a. 1 kap. 3 a–3 c §§ ÅRL

I författningskommentaren till bl.a. 1 kap. 3 a–3 c §§ och 1 kap. 5 a § hänvisas till IAS 24 och IFRS 11. Eftersom det förekommer att innehållet i dessa standarder ändras vill BFN betona vikten av att det tydligt framgår vilken version som avses.

3 kap. 10 a och b §§ ÅRL

I författningskommentaren 3 kap. 10 a § ÅRL framgår att bestämmelsen inte avser att reglera hur uppdelningen av eget kapital ska komma till uttryck i årsredovisningen. Uppdelningen kan därför göras såväl i själva balansräkningen, i en egen räkning som i noterna. I övriga fall där det finns en valfrihet om var en upplysning ska lämnas framgår det av lagtexten. BFN anser att det även i 3 kap. 10 a och b §§ bör framgå av lagtexten om en alternativ placering är möjlig. Eftersom paragrafen finns i avsnittet Balansräkning och resultaträkning blir tolkningen annars att det är i balansräkningen uppdelningen ska göras.

Författningskommentaren till 3 kap. 13 § ÅRL

I författningskommentaren till 3 kap. 13 § ÅRL anges: ”Det finns därför i och för sig ett utrymme för att avvika även från bestämmelserna om uppdelning av eget kapital om avvikelsen är oväsentlig. Detta bör emellertid ske enbart i rena undantagsfall. Så kan det t.ex. vara godtagbart att inte särredovisa en av flera fria fonder, om denna uppgår till ett obetydligt belopp”.

BFN anser att sista meningen bör strykas. Både för avsättning och ianspråktagande av fria fonder krävs ofta beslut på bolagsstämma. Det är därför BFN:s uppfattning att de fria fonderna bör särredovisas även om de endast uppgår till obetydliga belopp.

Lagtexten till 4 kap. 8 § ÅRL

I 4 kap. 8 § andra meningen ÅRL anges ”...avyttring, avskrivning eller nedskrivning...”. I första meningen i paragrafen anges begreppen i ordningen avskrivning, nedskrivning, avyttring. Ordningen i andra meningen bör vara den samma som i första meningen.

Struktur, rubriker m.m. i kapitel 5 ÅRL

BFN anser att det räcker att i 5 kap. 1–3 §§ ÅRL hänvisa till att fler upplysningskrav finns för de större företagen. Att även hänvisa i enskilda paragrafer tynger bestämmelserna och gör dem svårare att läsa för de små företagen.

I en årsredovisning ska noterna placeras i samma ordning som posterna i resultat- och balansräkningen, se 5 kap. 4 § ÅRL. BFN anser att denna teknik även bör gälla i kapitel 5, dvs. att kraven på notupplysningar placeras i den ordning de enligt huvudregeln ska presenteras i årsredovisningen.

Att samla alla krav på notupplysningar på ett enda ställe förenklar tillämpningen av ÅRL. I utredningens förslag förekommer det krav på upplysningar även i andra kapitel än 5 kap. I 3 kap. 8 § anges att de större företagen ska specificera större belopp i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter respektive Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Specifikationerna får lämnas i balansräkningen eller i en not men lämnas vanligen i not. Av förenklings skull kan upplysningskravet därför flyttas till kapitel 5, om det ska vara kvar. Motsvarande gäller för kravet att specificera större avsättningar i 3 kap. 10 §.

Även i 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL finns ett upplysningskrav som inte flyttats till kapitel 5 och till vilket inte heller 5 kap. 1 § hänvisar till.

Rubriceringen i kapitel 5 ÅRL är inte konsekvent. Rubrikerna till t.ex. 5 kap. 23 och 29 §§ inleds med ”Upplysningar om...” vilket övriga rubriker inte gör.

Formuleringen av liknande paragrafer skiljer sig åt. Ett exempel är 5 kap. 7 och 8 §§ ÅRL. Den första inleds med ”Ett företag som med stöd av” och den andra med ”Om ett företag med stöd av”.

5 kap. 22 § ÅRL

I 5 kap. 22 § ÅRL saknas hänvisning till 40 § där fler krav finns för större företag.

5 kap. 23 § ÅRL

Bestämmelsen i 5 kap. 23 § 2 ÅRL behöver ses över redaktionellt.

Författningskommentaren till 5 kap. 24 § ÅRL

I författningskommentaren hänvisas till äldre propositioner samt rekommendationer från Redovisningsrådet. Det bör övervägas att utveckla innebörden i upplysningskravet direkt i författningskommentaren.

5 kap. 40 § ÅRL

I 5 kap. 40 § 1 ÅRL anges att upplysning ska lämnas om ”de anställdas fördelning på kvinnor och män”. Detta bör ändas till ”medelantalet anställdas fördelning” för överensstämmelse

med punkten 2 och för koppling till upplysningskravet om medelantalet anställda i 5 kap. 22 §.

5 kap. 45 § ÅRL

I författningskommentaren till 5 kap. 45 § ÅRL anges i sista stycket att bestämmelserna inte har någon direkt motsvarighet i det nya direktivet. I artikel 17.1 d i det nya redovisningsdirektivet anges dock att upplysning ska lämnas om varje avtalad eller på annat sätt uppkommen förpliktelse som avser pensioner till tidigare ledamöter.

Strukturen i kapitel 6 ÅRL

Strukturen i kapitlet och paragraferna bör ändras på samma sätt som strukturen i kapitel 5 ÅRL, dvs. de bestämmelser som gäller samtliga kategorier av företag bör placeras först osv.

Bestämmelsen i 6 kap. 5 § ÅRL om kassaflödesanalys bör placeras efter 6–9 §§ om bolagsstyrningsrapport eftersom kassaflödesanalysen, till skillnad mot bolagsstyrningsrapporten, alltid är en separat handling.

7 kap. 4 § ÅRL

I nuvarande lydelse av 7 kap. 4 § ÅRL anges att en koncernredovisning bl.a. ska innehålla en *finansieringsanalys*. Någon ändring av paragrafen är inte föreslagen. Enligt förslaget ska kravet på finansieringsanalys i juridisk person ersättas av en kassaflödesanalys. Bokföringsnämnden utgår från att motsvarande ändring ska gälla även för koncernredovisningen. Ändring behöver i så fall också göras i 7 kap. 31 § som anger att *finansieringsanalysen* ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 5 §.

7 kap. 14 § ÅRL

Strukturen på bestämmelsen gör den svåröverskådlig med avseende på upplysnings-skyldigheten per storlekskategori. Upplysnings-skyldigheten för medelstora koncerner, stora koncerner samt koncerner i vilka det ingår ett företag av allmänt intresse är till övervägande del gemensam vilket skulle kunna framgå tydligare av bestämmelsen.

Paragrafen saknar hänvisning till 5 kap. 1–3 §§ ÅRL vilka i sin tur hänvisar till ytterligare upplysningskrav i kapitel 2 och 3. Det får till följd att de upplysningar som följer av kapitel 2 och 3 inte behöver lämnas i koncernredovisningen. BFN föreslår att samma struktur som i 5 kap. 1–3 §§ används i 7 kap. 14 § eller att en hänvisning till 5 kap. 1–3 §§ läggs till paragrafen. Det saknas även hänvisningar till de notupplysningar som följer av 7 kap. 12, 22 och 25 §§. Tillämpningen förenklas om alla notupplysningar finns samlade på ett enda ställe.

7 kap. 31 § ÅRL

I 7 kap. 31 § ÅRL anges att det som sägs i 6 kap. 1 § om små företag i stället ska avse små koncerner. Enligt författningskommentaren har ändringen genomförts som en konsekvens av den nya kategoriindelningen med följd att ”mindre företag” och ”mindre koncerner” har

ändrats till ”små företag” och ”små koncerner”. ”Små koncerner” skiljer sig emellertid från definitionen av ”mindre koncerner” genom att moderföretaget eller ett annat företag i koncerner som klassificeras som ”små” kan vara ett företag av allmänt intresse. Enligt dagens regler är en koncern i vilken moderföretaget eller något av dotterföretagen är ett noterat företag alltid en ”större koncern”. Ändringen innebär att små koncerner i vilket det ingår ett företag av allmänt intresse får en lättnad i förvaltningsberättelsens upplysningskrav jämfört med dagens regler. Det är oklart om denna ändring är avsedd.

7 kap. 32 § ÅRL

I 7 kap. 32 § ÅRL första stycket 4 hänvisas till 3 kap. 10 b § första och *tredje* styckena. Den bestämmelse det hänvisas till innehåller endast två stycken.

8 kap. 16 § ÅRL

I 8 kap. 16 § 2 ÅRL anges att en ofullständig koncernredovisning får publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen om ofullständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap.16 § har utelämnats på grund av att de är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. BFN anser att en årsredovisning eller koncernredovisning som har upprättats med tillämpning av väsentlighetsprincipen inte är att anse som ofullständig.

Bilagorna

I bilaga 1 föreslås den nya posten 6 benämnas Fordringar på övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer. BFN anser att begreppet kan missförstås och att en bättre lydelse är ”Fordringar på övriga företag i vilka företaget har strategiska andelsinnehav”.

BFN föreslår även en språklig justering i posten 13 i bilaga 2 och 10 i bilaga 3. En bättre benämning är enligt BFN:s bedömning ”Resultat från strategiska andelsinnehav i övriga företag”.

I bilaga 2 saknas raden Årets resultat.

Övriga synpunkter, BFL

6 kap. 1 § BFL

Hänvisningen till ÅRL är inte konsekvent. I förslaget till 6 kap. 1 § punkt 4 BFL hänvisas direkt till aktuell punkt i 1 kap. 3 § ÅRL. I förslaget till punkt 6 och 7 hänvisas bara allmänt till 1 kap. 3 § ÅRL.