

FÖRFRÅGAN OM SYNPUNKTER

2020-12-11

Enligt sändlista

Utvärdering av Bokföringsnämndens regelverk för årsredovisning och koncernredovisning (K-regelverken)

Denna förfrågan om synpunkter är ett inledande steg i den planerade översynen av K-regelverken. I detta avseende avses med K-regelverken Bokföringsnämndens allmänna råd med vägledningar om årsredovisning och koncernredovisning, dvs. K2 respektive K3.

Baserat på de svar som lämnas på denna förfrågan kan nämnden komma att initiera olika aktiviteter för att kartlägga eventuella behov av och inriktning på ändringar i Bokföringsnämndens normgivning. Beroende på utfallet kan Bokföringsnämnden ta fram förslag på ändringar. Eventuella ändringsförslag kommer att remitteras. Vilka aktiviteter och vilken inriktning dessa kommer att ha är beroende av de svar som nämnden får på denna förfrågan.

I avsnitt 1–4 ges en bakgrund till nämndens organisation, verksamhet och normgivning i relevanta delar. I avsnitt 5 finns en beskrivning av den planerade utvärderingen. Därefter följer, i avsnitt 6, ett antal frågor.

Svar på denna förfrågan lämnas per e-post till bfm@bfm.se senast den 15 april 2021. Lämnna svaren både i word- och pdf-format. Frågor kan ställas till Stefan Pärnhem (stefan.parnhem@bfm.se).

Det är angeläget för Bokföringsnämndens fortsatta arbete med översynen att de svar som lämnas i möjligaste mån stöds av argument.

Stefan Pärnhem

Kanslichef

1 Bokföringsnämnden (BFN)

BFN är statens expertorgan på redovisningsområdet och ansvarar för att utveckla god redovisningssed. Detta görs på olika sätt. När det gäller redovisningsnormer görs det framför allt genom att ge ut allmänna råd till bestämmelserna i bokföringslagen och årsredovisningslagen. BFN ger också ut vägledningar.

BFN är en myndighet under Finansdepartementet. Myndigheten leds av en nämnd vars ledamöter utses av regeringen. Nämndens ledamöter nomineras av organisationer som representerar olika samhällsintressen såsom akademien, myndigheter, näringsliv samt redovisnings- respektive revisionsbranschen. Nämnden bistås av ett kansli som förbereder ärenden till nämnden samt ansvarar för den löpande verksamheten.

BFN:s verksamhet regleras i 8 kap. 1 § bokföringslagen, förordningen om instruktion för Bokföringsnämnden samt i regeringens regleringsbrev.

2 Utgångspunkter för BFN:s verksamhet

I Sverige finns det mer än 1,7 miljoner företag och organisationer som ska upprätta bokföring och årsbokslut eller årsredovisning i enlighet med redovisningslagstiftningen och god redovisningssed. Av dessa är ca 615 000 aktiebolag. Ett stort antal företag ska utöver årsredovisning också upprätta koncernredovisning.

Redovisningen har till syfte att utgöra underlag för företagets ekonomiska beslut och används av företagen och dess intressenter, såsom kreditgivare, aktieägare och anställda. I noterade bolag har den offentliga redovisningen en särskild betydelse för investerares beslut och för kapitalmarknadens funktionssätt. Redovisningen används också för statistikinhämtning, t.ex. för nationalräkenskaperna. I aktiebolag och ekonomiska föreningar är årsredovisningen viktig för borgenärernas skydd, bl.a. därför att den gör det möjligt att sätta upp gränser för vad aktieägare och medlemmar kan ta ut ur företaget genom vinstutdelning eller på annat sätt. I stiftelser är årsredovisningen ofta det enda underlaget för en oberoende granskning av stiftelsens skötsel och ändamålsuppfyllelse.

En ordnad och rättvisande redovisning utgör en förutsättning för att ett företag ska kunna beskattas. Redovisningens kvalitet har också stor betydelse för möjligheten att utreda misstankar om ekonomiska oegentligheter, t.ex. skatte- och borgenärsbrott.

Det förhållandevis omfattande arbete som behöver läggas på bokföring och redovisning gör det angeläget att de regler som finns är ändamålsenliga, anpassade till modern teknik och till näringslivets behov samt att de är enkla att tillämpa. Det är också viktigt att normgivningen för andra bokföringsskyldiga än näringsidkare – såsom ideella föreningar och stiftelser – hålls aktuell på motsvarande sätt.

3 BFN:s normgivning

3.1 Allmänna råd

BFN:s uppgift är att utveckla god redovisningssed. Detta görs genom att ge ut allmänna råd till bestämmelserna i framför allt bokföringslagen och årsredovisningslagen. BFN:s allmänna råd bygger på förarbeten till lagar och den samlade expert- och juridiska kunskapen på

området. Det är myndighetens nämnd som fattar beslut om ny och ändrad normgivning och nämnden består – som framgått ovan – av representanter som har nominerats av olika myndigheter och organisationer.

De allmänna råden ges ut i en särskild serie, Bokföringsnämndens allmänna råd, som förkortas BFNAR. De numreras löpande och rubriken anger vad de handlar om. De allmänna råden innehåller – i enlighet med de riktlinjer som gäller för myndigheter – bara de regler som BFN beslutat.

Ofta anger de allmänna råden hur en bestämmelse i bokföringslagen eller årsredovisningslagen ska tillämpas. För att förstå vad som gäller inom ett sakområde behöver lagbestämmelsen och det allmänna rådet läsas tillsammans. Att bara läsa de allmänna råden är som regel inte tillräckligt för att få en fullständig bild av vad som gäller inom området.

3.2 Vägledning och uttalanden

BFN ger också ut vägledning och uttalanden. Vägledningarna behandlar ett större sakområde, exempelvis hur en årsredovisning ska upprättas. Vägledningarna innehåller lagregler, BFN:s allmänna råd och kommentarer till reglerna. Vägledningarna kan också innehålla exempel. Vägledningen ger en samlad och fullständig bild av vad som gäller inom ett visst sakområde. Exemplet ger uttryck för hur ett företag kan tillämpa reglerna i praktiken.

BFN:s uttalanden tar upp ett begränsat sakområde. Ett uttalande innehåller BFN:s allmänna råd, relevant lagregel, frågeställningen och BFN:s bedömning. Ett uttalande ger en samlad bild av vad som gäller för ett begränsat sakområde, exempelvis tolkning av koncernbegreppet.

3.3 De allmänna rådets status

Det finns bestämmelser om i vilken form en myndighet kan ge ut regler. De regler som publiceras av BFN utgör s.k. allmänna råd. I författningssamlingsförordningen (1976:725) definieras allmänna råd som sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende.

I bokföringslagen ges BFN ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. BFN ska enligt regeringens förordning med instruktion för BFN utarbeta allmänna råd inom sitt ansvarsområde. BFN:s allmänna råd får därför normalt anses ge uttryck för vad som är den goda sed som enligt bokföringslagen och årsredovisningslagen ska följas. Ett företag kan därför bara undantagsvis avvika från de allmänna råden, utan att samtidigt bryta mot lag.

4 K-regelverken

BFN:s normgivning bestod under lång tid av rekommendationer och uttalanden inriktade på olika specifika områden. Under en tid gjorde nämnden anpassningar av de internationella redovisningsreglerna för de icke-noterade företagen. Nämnden konstaterade efter en tid bl.a. att inriktningen på normgivningen hade medfört att regelverket blivit omfattande även för de mindre företagen. Möjligheterna att välja redovisningsprincip och därigenom styra vilket resultat som redovisas har också blivit stora. Därigenom hade också den information som lämnas av de icke-noterade företagen blivit svår att tolka. BFN konstaterade att den

normgivning som fanns för icke-noterade företag inte var ändamålsenlig och att det fanns behov av vissa grundläggande förändringar.

Sedan flera år är ansatsen att regelverken om hur den löpande bokföringen avslutas ska vara sammanhållna och innehålla alla relevanta regler som är nödvändiga för att upprätta ett årsbokslut, en årsredovisning respektive en koncernredovisning. BFN har därvid tagit fram fyra separata kategorier av regelverk (K1–K4). Något förenklat kan sägas att K2 anger hur en årsredovisning upprättas i ett mindre företag med enklare förhållanden medan K3 anger hur en årsredovisning respektive koncernredovisning upprättas i företag som inte är noterade.

Närmare om K-regelverkens finns på BFN:s webbplats <https://www.bfn.se/om-bokforingsnamnden/k-projektet/>

5 Utvärderingen

5.1 Behovet av utvärdering

Sedan det första K2-regelverket publicerades har det gått mer än tio år och K3-regelverket har funnits sedan år 2012. Inledningsvis var det möjligt att tillämpa K2 frivilligt. Båda regelverken tillämpades obligatoriskt första gången för räkenskapsår som inleddes närmast efter 31 december 2013.

Regelverken har därefter utvecklats efter hand. Under år 2016 gjordes omfattande justeringar i regelverken genom anpassningar till de lagändringar som föranleddes av EU:s nya redovisningsdirektiv. I det sammanhanget gjordes också K2 generellt tillämpligt på olika associationsformer. På en övergripande nivå har emellertid K-regelverken haft en bibehållen inriktning avseende struktur och materiellt innehåll. Även om redovisningsregelverk är föremål för kontinuerlig utveckling p.g.a. omvärldsförändringar så får det anses att utvecklingsfasen för K-regelverken ligger flera år bakåt i tiden.

Sedan tillkomsten av K-regelverken har flera miljoner årsredovisningar och koncernredovisningar upprättats med tillämpning av regelverken.

Under de år som regelverken funnits har det förekommit debatt och lämnats synpunkter på hur väl regelverken fungerat i praktiken och om de finansiella rapporter som upprättats med stöd av dessa har lett till en ändamålsenlig redovisning. De synpunkter som förts fram till BFN eller i debatten har ofta rört enskilda frågeställningar och inte sällan på detaljerad nivå. Det har också förekommit synpunkter på att, framförallt K2, begränsar företagens handlingsutrymme samt på tillämpningsområdet för K2 respektive K3.

Som ett led i BFN:s verksamhet att utveckla sin normgivning bedömer BFN att det bör göras en utvärdering. Denna bör omfatta såväl K-regelverkens övergripande struktur, strukturen inom enskilda regelverk som enskilda frågeställningar.

5.2 Syftet med denna förfrågan om synpunkter

Denna förfrågan om synpunkter utgör första ledet i utvärderingsarbetet. Syftet är att BFN ska få en uppfattning om den nuvarande indelningen i olika regelverk möter omvärldens behov av redovisningsinformation utan att förorsaka onödiga kostnader för företagen.

Syftet är också att kartlägga om rätt avvägning har gjorts när det gäller vilka företag som får eller ska tillämpa de olika regelverken eller om tillämpningsområdet bör ändras.

En möjlighet att lämna mer detaljerade synpunkter på enskilda regler i regelverken avser nämnden att återkomma om senare i utvärderingsprocessen.

5.3 Avgränsning och disposition av denna förfrågan om synpunkter

Frågeställningarna i denna förfrågan har diskuterats i nämnden. Nämnden har inte tagit ställning till hur eller i vilken utsträckning en omarbetning av regelverkens struktur eller innehåll ska göras.

Frågorna omfattar regelverken för årsredovisning och koncernredovisning (K2 respektive K3) samt delas upp i tre avsnitt. Frågorna är formulerade så att de kan besvaras med Ja eller Nej men BFN uppmanar att lämna utvecklade svar med argument för eller emot bibehållna eller förändrade lösningar.

En bild som illustrerar vilka regelverk som finns för årsbokslut, årsredovisning respektive koncernredovisning och deras tillämpningsområde finns på BFN:s webbplats.

<https://www.bfn.se/om-bokforingsnamnden/k-projektet/#kregelverken>

6 Frågor som BFN önskar svar på

Avsnitt I – Separata fullständiga regelverk

BFN:s K-regelverk består av separata fullständiga regelverk för olika kategorier av företag. Detta innebär en förändring i förhållande till äldre normgivning men också i förhållande till vad som gäller för exempelvis noterade bolag. Det som gäller för noterade bolag och i äldre normgivning från BFN tar i stället sin utgångspunkt från att olika sakområden behandlas var för sig i olika regelverk, exempelvis att regler kring materiella anläggningstillgångar behandlas i ett regelverk skilt från de regler som gäller för immateriella anläggningstillgångar.

Den valda tekniken för normgivning tenderar att leda till relativt omfattande regelverk och att liknande regler upprepas i olika regelverk, låt vara för olika tillämpare. Den erfarenhet som BFN erfarit från tillämpning hittills är emellertid att den valda tekniken har fungerat förhållandevis väl och att det blir enklare för den enskilda tillämparen att hitta i regelverken.

I takt med att förutsättningarna för att bedriva näringsverksamhet förändras uppkommer frågor som inte har kunnat förutses när regelverken togs fram. BFN får frågor om detta och dessa frågor behöver besvaras. De frågor som uppkommer kan tas om hand på olika sätt. BFN har hittills hanterat frågor av principiell betydelse genom s.k. brevsvår. Svar på frågeställningar från enskilda företag eller, exempelvis, branschorganisationer publiceras på BFN:s webbplats.

Frågor

1A: Är den nuvarande normgivningen med separata fullständiga regelverk ändamålsenlig för tillämpande företag?

1B: Bör BFN:s normgivning även i fortsättningen utgöra fullständiga och sammanhållna regelverk?

1C: Finns det ett behov av att ha olika regelverk som är anpassade till företagens storlek och/eller komplexitet?

1D: Bör BFN:s svar på frågor av principiell betydelse från enskilda frågeställare även fortsättningsvis hanteras genom brevsvår som publiceras på BFN:s webbplats?

Avsnitt II – Normgivningsteknik

I viss mån är formerna för hur regler tas fram och publiceras av en myndighet bestämda i lag eller förordning. Men det finns trots det möjligheter att påverka hur normgivningen utformas. Allmänna råd från en myndighet kan också kompletteras med, såsom är fallet med BFN:s normgivning, vägledningar.

BFN har i K-regelverken valt en teknik med kapitelindelning. Såvitt gäller K2 följer denna indelning förhållandevis väl i vilken ordning olika poster redovisas i en årsredovisning. När det gäller K3 motsvarar kapitelindelningen huvudsakligen den motsvarande kapitelindelning i den internationella standarden IFRS for SMEs. Inom kapitlen disponeras reglerna hierarkiskt. Först lagtext och därefter allmänna råd med kommentarer. Slutligen finns exempel som åskådliggör tillämpningen av de olika regler som finns i vägledningarna.

Vad gäller innehållet i K2 respektive K3 brukar K2 beskrivas som regelbaserat medan K3 beskrivs som principbaserat.

Skillnaderna framträder genom att K2 innehåller betydande förenklingar jämfört med K3, färre valmöjligheter, färre tilläggsupplysningar samt regler som ligger nära skattelagstiftningen. Reglerna är utformade utifrån en avvägning av olika intressen. Reglerna är villkorade av varandra och det finns därför en ömsesidighet mellan dem som innebär att de ska ses som en helhet. En viss regel kan alltså inte ändras utan att samtidigt analysera hur detta påverkar helheten.

K3 å andra sidan medger full tillämpning av ÅRL och ska tillämpas av större företag som inte tillämpar IFRS och mindre företag som inte väljer att tillämpa K2. K3 innebär i stora delar en normering som ligger förhållandevis nära IFRS for SMEs och därmed även IFRS.

Frågor

2A: Är den nuvarande normgivningstekniken, på ett övergripande plan, ändamålsenligt för tillämpande företag?

2B: Är den valda dispositionen av BFN:s normgivning ändamålsenligt, dvs. indelning i allmänna råd, kommentarer till dessa samt exempel?

2C: Är den valda dispositionen när det gäller kapitelindelning i BFN:s normgivning ändamålsenlig och överskådlig?

2D: Om BFN även fortsättningsvis ska tillhandahålla ett förenklat regelverk för små företag med enklare förhållanden (K2), bör detta regelverk på samma eller liknande sätt som i dag

1. begränsa antalet valmöjligheter?
2. innehålla regler som ligger nära skattelagstiftningen?

2E: Bör BFN även fortsättningsvis tillhandahålla ett regelverk (K3) som tar sin utgångspunkt i den särskilda internationella standarden för små- och medelstora företag (IFRS for SMEs)?

2F: Innebär utvecklingen av ny teknik för att upprätta, sprida och använda finansiell information som finns i företagens års- och koncernredovisningar att normgivningen bör utformas på något annat sätt än i dag?

Avsnitt III – Regelverkens förhållande till varandra samt deras tillämpningsområde

K-regelverken är skrivna med utgångspunkt i att mindre företag med enklare förhållanden kan välja att tillämpa K2. K3 är ett principbaserat regelverk som ligger närmare de regler som tillämpas av noterade företag.

Regelverken är alltså sinsemellan av olika karaktär vilket gör att det finns begränsningar när det gäller att byta mellan dem, bl.a. av det skälet att samma typ av transaktion kan komma att redovisas på olika sätt beroende på vilket regelverk som tillämpas.

Relativt ofta uppkommer frågor om, exempelvis, varför det finns begränsningar i K2 i förhållande till årsredovisningslagen, om fler eller färre företag ska kunna tillämpa K2 eller om det skulle vara tillräckligt med ett regelverk i stället för två.

En vanligt förekommande fråga gäller alltså vilka företag som får tillämpa K2. Regelverket är skrivet för mindre företag med enklare förhållanden. Det faktiska gränsvärdet är emellertid relativt högt satt och motsvarar väsentligen definitionen av mindre företag i 1 kap. 3 § årsredovisningslagen. Gränsvärdet för tillämpning innebär att BFN ofta får frågor om hur förhållandevis komplicerade transaktioner ska redovisas, trots att K2 inte alltid är framtaget för att hantera sådana transaktioner. Fråga uppkommer därför om gränsvärdet bör sänkas så att tillämpningsområdet anpassas till mindre företag med enklare förhållanden.

Företag vars aktier handlas på andra marknadsplatser än en reglerad marknad enligt den definition som anges i 1 kap. 4 b § lagen om värdepappersmarknaden ska i dag tillämpa K3. Det förs ibland fram synpunkter på att sådana företag ska kunna tillämpa K4, dvs. den normgivning som ges ut av Rådet för finansiell rapportering.

Frågor

3A: Är de nuvarande möjligheterna att byta mellan K-regelverken och de gällande gränsvärdena på ett övergripande plan ändamålsenliga för tillämpande företag?

3B: Om BFN även fortsättningsvis ska tillhandahålla separata regelverk, bör byte av regelverk kunna göras på samma sätt som i dag?

3C: Om BFN även fortsättningsvis ska tillhandahålla separata regelverk, bör gränsvärdet för tillämpning av ett förenklat regelverk (K2) bestämmas på något annat sätt än i dag?

3D: Om BFN även fortsättningsvis ska tillhandahålla separata regelverk, bör tillämpningsområdet för K3 förändras på något annat sätt än vad som följer av fråga 3C?

Sändlista

1. Bolagsverket
2. Bostadsrätterna
3. Byggföretagen
4. Coompanion
5. Ekobrottsmyndigheten
6. Ekonomihögskolan vid Linnéuniversitet
7. Ekonomihögskolan vid Lunds universitet
8. Handelshögskolan i Stockholm
9. Ekonomistyrningsverket, ESV
10. FAR
11. Fastighetsägarna Sverige
12. Finansbolagens Förening
13. Finansinspektionen
14. Föreningen Stiftelser i Samverkan
15. Företagarna
16. Företagarförbundet Fria Företagare
17. Giva Sverige
18. Göteborgs universitet
19. Handelshögskolan vid Örebro universitet
20. HSB Riksförbund
21. Hyresgästföreningen
22. IOGT-NTO
23. Kammarkollegiet
24. Kammarrätten i Göteborg
25. Kammarrätten i Jönköping
26. Kooperativa Förbundet, KF
27. Landsorganisationen i Sverige, LO
28. Lantbrukarnas Riksförbund, LRF
29. Linköpings universitet
30. Lunds universitet, Stiftelseförvaltning
31. Länsstyrelsen Stockholms (tillsyn över stiftelser)
32. Länsstyrelsen Västra Götaland (tillsyn över stiftelser)
33. Myndigheten för digital förvaltning, DIGG
34. Näringslivets Regelnämnd, NNR
35. PRI Stiftelsetjänst
36. Rekonstruktör- & konkursförvaltarkollegiet (REKON) i Sverige
37. Riksbyggen
38. Riksidrottsförbundet
39. Rådet för finansiell rapportering
40. Föreningen SIE-Gruppen
41. SBC Sveriges BostadsrättsCentrum
42. Skatteverket
43. Småföretagarnas Riksförbund
44. Srf konsulternas förbund
45. Statistikmyndigheten SCB

46. Stockholms Handelskammare
47. Stockholms Kooperativa Bostadsförening, SKB
48. Svensk Försäkring
49. Svensk Industriförening, Sinf
50. Svensk insamlingskontroll
51. Svensk Kooperation
52. Svenska Bankföreningen
53. Svenska Bostäder
54. Svenska kyrkan
55. Svenskt Näringsliv
56. Sveriges Allmännyttan
57. Sveriges Häradsallmänningsförbund
58. Sydsvenska Industri- och Handelskammaren
59. Tillväxtverket
60. Tjänstemännens centralorganisation, TCO
61. Uppsala universitet
62. Vinnova
63. XBRL Sweden

För kännedom: Justitiedepartementet, enheten för fastighetsrätt och associationsrätt