

Vår referens/dnr:

120/2016

Bokföringsnämnden

Box 7849

103 99 Stockholm

Er referens:

Dnr 15-33

Stockholm 20160818

Remissvar

Förslag till ändringar i allmänt råd med tillhörande vägledning om Årsredovisning och koncernredovisning

Inledning

Svenskt Näringsliv har tagit del av Bokföringsnämndens förslag till ändringar i det allmänna rådet BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning med tillhörande vägledning (K3). Ändringarna föranleds bland annat av nya bestämmelser i årsredovisningslagen och EU:s redovisningsdirektiv. I detta yttrande redovisas Svenskt Näringslivs synpunkter på några av de föreslagna ändringarna. De förslag från Bokföringsnämnden som inte specifikt nämns i yttrandet tillstyrks eller lämnas utan erinran.

I yttrandet föreslås även att Bokföringsnämnden stryker kommentaren till 4 kap. 14 d § årsredovisningslagen (ÅRL) i 30 kap. K3 avseende valutakursdifferenser som härrör från monetära poster som utgör en del av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet.

Upplysningar om uppskrivningsfonden och fonden för verkligt värde

Enligt nya krav på notupplysningar om uppskrivningsfonden och fonden för verkligt värde i 5 kap. 11 och 12 §§ ÅRL ska upplysningar om förändringar i fondernas sammansättning lämnas i tabellform. Enligt Bokföringsnämndens bedömning är dessa upplysningar inte utbytbara med de upplysningar som ska lämnas om förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning enligt 6 kap. 2 § ÅRL. Svenskt Näringsliv anser att det är svårt att se någon grund för den uppfattningen. I det fall ett företag lämnar motsvarande upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. 11 och 12 §§ i en separat uppställning över förändringar i eget kapital eller i förvaltningsberättelsen borde det vara tillräckligt att företaget i sin notapparat hänvisar till de uppgifter som lämnas i förvaltningsberättelsen alternativt den egna räkningen över förändringar i eget kapital. Enligt Svenskt Näringsliv finns det inte någon anledning att tynga årsredovisningen genom att ställa krav på att identisk information ska lämnas på två ställen. Strävan efter regelförenkling och lättnader i företagens administrativa börda är ett centralt motiv bakom de förändringar i redovisningslagstiftningen som gett upphov till de förevarande förändringarna i K3. Bokföringsnämndens normgivning bör utformas i samma anda.

Innehav utan bestämmande inflytande

Begreppet "minoritetsintresse" har i ÅRL ersatts med uttrycket "innehav utan bestämmande inflytande". Bokföringsnämnden har dock valt att behålla begreppet minoritetsintresse i K3 med hänsyn till att det är väl inarbetat. Bokföringsnämnden föreslår dock att uttrycket "innehav utan bestämmande inflytande" ska användas i koncernens balans- och resultaträkningar. Svenskt Näringsliv anser att uttrycket "innehav utan bestämmande inflytande" – som är det uttryck som används i IFRS och i redovisningslagstiftningen – bör användas genomgående och även i K3. Att behålla det gamla begreppet parallellt med det nya medför en risk för missförstånd och gör begreppsbytet mer komplicerat än som annars behöver vara fallet.

Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag enligt kapitalandelsmetoden

I 1 kap. 5 a § ÅRL har en ny definition av gemensamt styrda företag införts. Gemensamt styrda företag inrymdes tidigare i definitionen av intresseföretag i ÅRL. Enligt 4 kap. 13 a § ÅRL får noterade företag och företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas i enlighet med IAS-förordningen värdera andelar i intresseföretag med tillämpning av kapitalandelsmetoden. Tidigare innefattade denna möjlighet även andelar i gemensamt styrda företag, då sådana andelar inrymdes i begreppet intresseföretag. 4 kap. 13 a § har dock inte justerats med hänsyn till införandet av definitionen av gemensamt styrda företag i 1 kap. 5 a §.

Enligt Svenskt Näringsliv förefaller det inte som om det varit lagstiftarens avsikt att ta bort den tidigare möjligheten att värdera andelar i gemensamt styrda företag i enlighet med kapitalandelsmetoden. Rådet för finansiell rapportering har emellertid tolkat ändringarna i ÅRL på detta sätt. Av nyligen genomförda ändringar i RFR 2 framgår att ÅRL inte tillåter redovisning av joint ventures enligt kapitalandelsmetoden (se RFR 2 avseende IAS 27 punkten 1 tredje stycket). Bokföringsnämnden tycks dock ha kommit till en annan slutsats. Några ändringar av de allmänna råden 15.10 och 15.15 i K3 vad avser möjligheten att tillämpa kapitalandelsmetoden vid redovisning av andelar i gemensamt styrda företag föreslås inte av nämnden.

Svenskt Näringsliv anser att det är olyckligt att bestämmelserna i ÅRL tolkats på olika sätt av de svenska normgivande organen. Den bästa lösningen vore enligt vår uppfattning att det genomförs en ändring i 4 kap. 13 a § ÅRL som innebär att det tydliggörs att möjligheten att tillämpa kapitalandelsmetoden även omfattar gemensamt styrda företag. Fram till dess bör normgivarna enas om en gemensam tolkning.

Pensionsförpliktelser kopplade till värdet på en av företaget ägd tillgång

Bokföringsnämnden föreslår ändringar i reglerna om hur pensionsförpliktelser som är kopplade till värdet på en av företaget ägd tillgång ska redovisas. Av gällande regler i K3 framgår att sådana ersättningar efter avslutad anställning som härrör från en av företaget ägd tillgång ska klassificeras som förmånsbestämda planer. Enligt Bokföringsnämndens förslag ska dessa pensionsplaner inte vara föremål för klassificering som avgiftsbestämda eller förmånsbestämda planer. Istället införs en särregel som innebär att förpliktelserna ska redovisas i enlighet med den tidigare förenklingsregeln i K3, dvs. att pensionsförpliktelserna ska redovisas som avsättning till tillgångens redovisade värde. I en kommentar till bestämmelsen hänvisar Bokföringsnämnden till kvittningsförbudet i 2 kap. 4 § 6 ÅRL.

Pensionslösningar som innebär att en förpliktelse kopplas till en av företaget ägd tillgång kan se olika ut och klassificeringen beror därför, som Bokföringsnämnden uppmärksammar i sitt remissbrev, på vad som avtalats mellan parterna i det enskilda fallet. Svenskt Näringsliv noterar att företag som tillämpar IAS 19 och RFR 2 i fråga om pensionsförpliktelser kopplade till en av företaget ägd kapitalförsäkring i regel klassificerar och redovisar pensionsplanen som avgiftsbestämd i såväl koncernredovisningen som i juridisk person. Det finns enligt vår uppfattning inte någon anledning att anta att en sådan klassificering och redovisning skulle vara felaktig. Det är därför svårt att förstå att motsvarande klassificering inte ska vara möjlig att göra enligt K3. Svenskt Näringsliv motsätter sig därför Bokföringsnämndens förslag.

Svenskt Näringsliv ifrågasätter också att Bokföringsnämnden i kommentaren till den föreslagna undantagsbestämmelsen i 28.12A hänvisar till förbudet att kvitta tillgångar och skulder i 2 kap. 4 § 6 ÅRL. Det är enligt Svenskt Näringsliv mycket tveksamt om kvittningsförbudet är tillämpligt i alla fall som det allmänna rådet tar sikte på. Återigen beror detta på vad som är avtalat mellan parterna i det enskilda fallet. Om företaget avtalat bort rätten till de ekonomiska fördelar som kapitalförsäkringen ger upphov till uppfylls inte tillgångskriterierna vilket i sin tur innebär att företaget inte ska ta upp någon tillgång i balansräkningen. Därmed saknar kvittningsförbudet relevans.

Enligt Svenskt Näringsliv bör huvudregeln i K3 vara att alla pensionsplaner ska klassificeras som avgiftsbestämda eller förmånsbestämda på samma sätt som i IAS 19. Pensionsförpliktelser kopplade till värdet på en av företaget ägd tillgång bör inte undantas från detta. Nuvarande skrivningar om att dessa planer är att betrakta som förmånsbestämda i kommentaren till 28.9 K3 bör dock strykas, med hänsyn till att klassificeringen kan variera beroende på vad som avtalats. Ett företag som tillämpar K3 bör, på samma sätt som företag som tillämpar IAS 19, som huvudregel göra en egen klassificering av sina pensionsplaner beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Med hänsyn till att klassificeringen av förpliktelser som är kopplade till en av företaget ägd tillgång kan vara komplicerad bör dock nuvarande förenklingsregel i 28.20 K3 behållas. Förenklingsregeln bör vidare ges en självständig rubricering och inte som nu är fallet sortera in under rubriken Redovisning av förmånsbestämda planer. Den föreslagna hänvisningen till kvittningsförbudet i ÅRL bör av skäl som anges ovan strykas.

Upplysningar avseende planer för ersättningar efter avslutad anställning

Bokföringsnämnden efterfrågar i remissbrevet särskilt synpunkter på om de upplysningar som ska lämnas avseende planer för ersättningar efter avslutad anställning av större företag är tillräckliga eller om det finns behov av ytterligare upplysningar. Svenskt Näringsliv anser att de upplysningskrav som följer av kap. 28 i K3 är tillräckliga. Något behov av ytterligare upplysningskrav finns enligt vår uppfattning inte.

Redovisning av valutakurseffekter på monetära poster som utgör en del av ett företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet

I kapitel 30 Effekter av ändrade valutakurser i K3 kommenteras, med anledning av 4 kap. 14 d § ÅRL, vad som gäller avseende valutakursdifferenser på monetära poster som utgör en del av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet i sådana företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas med tillämpning av IAS-förordningen. Av kommentaren framgår att i det fall företaget värderar andelar i dotterföretag till verkligt värde ska

valutakursdifferenser avseende monetära poster som utgör en del av nettoinvesteringen redovisas i en fond för verkligt värde.

Av skäl som utvecklas nedan anser Svenskt Näringsliv inte att redovisningen av valutakursförändringar på en monetär post som är en del av ett företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet är villkorad av om andelarna i dotterföretaget värderas till verkligt värde eller inte. Någon motsvarighet till en sådan regel finns inte i IFRS eller RFR 2. Svenskt Näringsliv kan inte heller se att årsredovisningslagens bestämmelser kräver detta. För att undvika missförstånd föreslår Svenskt Näringsliv därför att kommentaren stryks ur K3.

Enligt IAS 21.32 ska kursdifferenser avseende monetära poster som utgör en del av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet redovisas i resultaträkningen i legal enhet. De poster som betraktas som delar av ett företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet, och därmed ska redovisas i enlighet med IAS 21.32, är sådana fordringar och skulder till utländska enheter som inte förväntas regleras i den närmast överblickbara framtiden (IAS 21.15). Det finns inte något undantag från bestämmelsen i IAS 21.32 som gäller den situation där andelarna i dotterföretaget eller den monetära posten värderas till verkligt värde. Det finns inte heller något undantag från IAS 21.32 i RFR 2. Ett företag som tillämpar RFR 2 ska därmed redovisa valutakursförändringar på en monetär post som utgör en del av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet i resultaträkningen.

Av 4 kap. 13 § ÅRL följer att fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan kan omvärderas till balansdagskurs om det följer av god redovisningssed. Var kursförändringar på fordringar och skulder som redovisas till upplupet anskaffningsvärde ska redovisas – i resultaträkningen eller i eget kapital – är inte reglerat i ÅRL.

Bestämmelserna i 4 kap. 14 a-e §§ ÅRL reglerar redovisning av finansiella instrument till verkligt värde samt tillämpning av säkringsredovisning. Av 14 b § framgår att bestämmelserna inte är tillämpliga för lånefordringar eller skulder (första stycket) men att ett företag som omfattas av en koncernredovisning som är upprättad med tillämpning av IAS-förordningen kan välja att värdera vissa lånefordringar och skulder till verkligt värde om det är förenligt med IFRS (tredje stycket). Det torde dock inte tillhöra vanligheterna att ett företag väljer att värdera koncerninterna fordringar och skulder till verkligt värde i legal enhet.

Enligt huvudregeln i 14 d § ska värdeförändringar på finansiella instrument som redovisas till verkligt värde redovisas i resultaträkningen. Från denna regel finns dock några undantag som bygger på klassificeringen av finansiella instrument och tillämpning av principerna för säkringsredovisning enligt IAS 39. Undantaget i andra stycket 2 anger att värdeförändringar som är orsakade av monetära poster som utgör en del av ett företags nettoinvestering i en utländsk enhet ska redovisas i en fond för verkligt värde. Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 8.8 b) i redovisningsdirektivet och infördes i samband med den anpassning av redovisningsdirektiven som gjordes inför IAS-förordningens ikraftträdande. Bestämmelsen har därmed tillkommit i syfte att anpassa redovisningslagstiftningen för tillämpning av IFRS i juridisk person.

I förarbetena till 4 kap. 14 d § ÅRL anges att punkten 2 i andra stycket exempelvis är aktuell för tillämpning i det fall *"ett företag använder sig av ett säkringsinstrument för att skydda sig mot att värdet av företagets tillgångar i ett utländskt dotterföretag förändras på grund av valutakursförändringar; värdeförändringen på säkringsinstrumentet skall då inte resultatföras utan föranleda en redovisning i eget kapital. En motsvarande bestämmelse finns i IAS*

39.164” (prop. 2002/03:121, s. 74). Såväl IAS 39 som IAS 21 har reviderats sedan genomförandet av bestämmelsen. Den dåvarande punkten 164 i IAS 39 har sin motsvarighet i den nuvarande punkten 102 i samma standard, dvs. i den bestämmelse som reglerar principerna för säkring av en nettoinvestering i en utländsk enhet. Enligt principerna för redovisning i IAS 39 av en nettoinvestering i en utländsk enhet ska den effektiva delen av ett säkringsinstruments värdeförändring redovisas i övrigt totalresultat, på samma sätt som värdeförändringar på säkringsinstrument i kassaflödessäkringar. En möjlig förklaring till att säkringar av nettoinvesteringar i utländsk verksamhet getts en egen direktivbestämmelse, och därmed gett upphov till en särskild lagregel i ÅRL, kan vara att redovisningen av säkringar av nettoinvesteringar i utländska enheter tidigare reglerades i såväl IAS 21 som i IAS 39. Utformningen av direktivbestämmelsen har en motsvarighet i den tidigare punkten 17 i IAS 21 (se 2003-års standarder). I och med de ändringar av IAS 21 och IAS 39 som trädde i kraft 2005 lyftes regleringen av säkringsredovisning helt och hållet över till IAS 39, och i samband med detta försvann också bestämmelsen i IAS 21.17. Direktivbestämmelsen har dock inte justerats sedan den infördes genom direktiv 2001/65/EG.

Sammanfattningsvis anser Svenskt Näringsliv att bestämmelsen i 4 kap. 14 d § andra stycket 2 ÅRL, som tillkommit i syfte att *anpassa* redovisningslagstiftningen till IFRS, inte kan tolkas som att ett företag ska göra ett *avsteg* från IFRS i juridisk person. Detta krävs inte heller av RFR 2. Kommentaren till 4 kap. 14 d § i K3 bör därför tas bort.

SVENSKT NÄRINGSLIV



Claes Norberg