

Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Genom beslut den 8 augusti 2002 bemyndigade regeringen chefen för Justitiedepartementet att tillsätta en särskild utredare med uppdrag att överväga de frågor som Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ger upphov till och att besluta om sakkunniga, experter och sekreterare för utredningen.

Med stöd av detta bemyndigande förordnades chefsrådmannen Margit Knutsson att fr.o.m. den 1 september 2002 vara särskild utredare. Sakkunniga, experter och sekreterare förordnades fr.o.m. den 1 oktober 2002 (med något undantag, se nästa sida).

Utredningen har antagit namnet IAS-utredningen.

Utredningen överlämnar härmed betänkandet *Internationell redovisning i svenska företag* (SOU 2003:71).

Stockholm den 31 juli 2003

Margit Knutsson

/Ulrika Lundström

Förteckning över sakkunniga, experter och sekreterare i IAS-utredningen

Sakkunniga

Kanslirådet Bo Lindén
Departementssekreteraren Tobias Lindhe
Kanslirådet Stefan Pärnhem
Hovrättsassessorn Kristine Skår

Experter

Auktoriserade revisorn Helena Adrian
Redovisningsexperten Lennart Axelman
Kanslichefen Anders Bengtsson
Civilekonomen Carl-Gustaf Burén
Redovisningsexperten Kerstin Fagerberg
Administrative chefen Catarina Fritz
Redovisningsexperten Anna-Carin Holmqvist-Larsson
Aktuarien Maria Lindbergson
Auktoriserade revisorn Åke Näsman
Redovisningskonsulten Gunvor Pautsch (fr.o.m. 5 november 2002)
Auktoriserade revisorn Dennis Svensson (fr.o.m. 5 november 2002)
Skattedirektören Rolf Törnqvist

Sekreterare

Kammarrättsassessorn Ulrika Lundström

Innehåll

Förkortningar	11
Sammanfattning	13
Författningsförslag	17
1. Förslag till lag om tidpunkt för tillämpning av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, för vissa företag.....	17
2. Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	18
3. Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.....	32
4. Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	39
5. Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	56

I UTREDNINGENS UPPDRAG

1 Bakgrund	59
2 Våra direktiv	61

II ALLMÄN MOTIVERING

1	Redovisningsnormgivningens struktur	65
1.1	EG:s redovisningsdirektiv.....	65
1.2	Svensk redovisningslagstiftning	67
1.3	Svensk kompletterande normgivning	67
1.4	Internationella redovisningsstandarder.....	68
2	IAS-förordningen	71
2.1	En förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder	71
2.2	Syftet med IAS-förordningen.....	73
2.3	Vilka företag måste redovisa i enlighet med IAS?.....	74
2.4	Vad avses med redovisning ”i enlighet med IAS” ?.....	75
3	Samspelet mellan IAS-förordningen, redovisningsdirektiven och nationell lagstiftning	77
3.1	Moderniseringsdirektivet.....	77
3.2	Samspelet mellan IAS-förordningen och nationell lagstiftning	78
3.3	Skillnader mellan IAS och svensk redovisningslagstiftning	79
3.4	Beskattningsmässiga konsekvenser av IAS-redovisning.....	80
4	Överväganden i de nordiska länderna	85
4.1	Finland	85
4.2	Norge	86
4.3	Danmark	88

5	Tillämpning av IAS i svenska företag	91
5.1	Bör möjligheterna att tillämpa IAS utökas ?	91
5.2	Bör IAS tillämpas med stöd av IAS-förordningen eller på annat sätt?	94
5.2.1	IAS inom ramen för ÅRL	94
5.2.2	IAS med stöd av IAS-förordningen	97
5.2.3	Bör det införas en avstegsregel?	99
5.2.4	Två regelverk: IAS respektive ÅRL och god redovisningssed	103
5.3	Bör det uppställas ett krav på tillämpning av IAS?	105
5.3.1	Är IAS lämpligt som underlag för beskattning?	106
5.3.2	Inget krav på IAS-tillämpning	111
5.4	Vilka regler i ÅRL skall tillämpas av företag som redovisar enligt IAS?	112
5.4.1	Inledning och sammanfattning	112
5.4.2	Koncerndefinitionen	114
5.4.3	Undantag från koncernredovisningsskyldighet	119
5.4.4	Innehållet i koncernredovisningen	120
5.4.5	Definitionen av intresseföretag	121
5.4.6	Val av valuta i redovisningen	122
5.4.7	Förvaltningsberättelse	126
5.4.8	Svenska upplysningskrav	127
5.4.9	Placeringen av ”nationella” tilläggsupplysningar	130
5.4.10	Olika principer i årsredovisningen respektive koncernredovisningen	132
5.4.11	Delårsrapport	133
5.5	Vilka ändringar bör göras i ÅRL?	134
5.6	Vidgad lagstiftning ökar kraven på normgivande organ	136
5.6.1	Inledning	136
5.6.2	God redovisningssed	137
5.6.3	Behovet av kompletterande normgivning samt dess möjligheter och begränsningar	139
5.7	Finansiella företag	145
5.7.1	Konflikter mellan IAS och ÅRKL/ÅRFL	145
5.7.2	Konsekvenser för kapitaltäcknings- och solvensregler	146

5.7.3	Våra slutsatser och förslag.....	149
6	Bör IAS-förordningen gälla fr.o.m. år 2005 för alla företag?	161
6.1	Artikel 9 i IAS-förordningen.....	161
6.1.1	Företag som endast har skuldebrev noterade.....	162
6.1.2	Företag som är noterade utanför EU och tillämpar US GAAP	163
6.2	Våra slutsatser och förslag	165
7	Effekter på det svenska normgivningssystemet.....	167
7.1	Inledning.....	167
7.2	Redovisningsrådets framtida roll.....	168
7.3	Bokföringsnämndens framtida roll	171
7.4	Finansinspektionens framtida roll.....	173
7.5	Våra slutsatser och förslag	176
8	Effekter på andra rättsområden än redovisning	177
8.1	Inledning.....	177
8.2	Utdelningsreglerna och Aktiebolagskommitténs förslag (SOU 1997:168)	178
8.3	Justitiedepartementets promemoria Vinstutdelningsreglerna och utvecklingen på redovisningsområdet (oktober 2002)	179
8.4	Likvidationsbestämmelserna	181
8.5	Våra slutsatser och förslag	182
9	Effekter för kommuner och landsting	185
9.1	Kommuner och landsting	185
9.2	Kommunala företag.....	188

10	Ikraftträdande	191
11	Konsekvenser av IAS-förordningen och våra förslag	193
11.1	Konsekvenser för små företag.....	193
11.2	Offentligfinansiella konsekvenser	195

III FÖRFATTNINGSKOMMENTAR

1.	Förslaget till lag om tidpunkt för tillämpning av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, för vissa företag....	199
2.	Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	200
3.	Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.....	220
4.	Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	229
5.	Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	247
	Särskilda yttranden	249

Bilagor

Bilaga 1	Kommittédirektiv.....	255
Bilaga 2	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002	263
Bilaga 3	Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/././EG (moderniseringsdirektivet)	273
Bilaga 4	Undersökning av konflikter mellan IAS och ÅRL	291

Bilaga 5 Undersökning av konflikter mellan IAS och ÅRKL/ÅRFL	329
Bilaga 6 Undersökning av de områden där redovisning enligt IAS kan få effekt vid beskattningen.....	359

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
ARC	Accounting Regulatory Committee
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
CESR	Committee of European Securities Regulators
Ds	Departementsserien
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
FASB	Financial Accounting Standards Board
FFFS	Finansinspektionens författningssamling
FI	Finansinspektionen
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
NNR	Näringslivets nämnd för Regelgranskning
Prop.	Proposition
RKR	Rådet för kommunal redovisning
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
RSV	Riksskatteverket
SABO	Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag
SIC	Standing Interpretations Committee
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRFL	Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKL	Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersföretag
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Sammanfattning

Europaparlamentet och rådet utfärdade den 19 juli 2002 en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (IAS-förordningen). Syftet med förordningen är att den, genom dess krav på enhetliga redovisningsprinciper inom EU, skall bidra till att skapa en ändamålsenlig, kostnadseffektiv och fungerande kapitalmarknad. Förordningen förstärker den fria rörligheten för kapital på den inre marknaden och skapar förutsättningar för företag i gemenskapen att konkurrera på lika villkor om de tillgängliga finansiella resurserna på såväl gemenskapens kapitalmarknader som de globala marknaderna.

Enligt IAS-förordningen skall noterade företag fr.o.m. år 2005 upprätta koncernredovisning i enlighet med de internationella redovisningsstandarder som antagits och kommer att antas av EG-kommissionen för tillämpning inom gemenskapen. Detta krav gäller direkt i medlemsstaterna, utan att några ytterligare nationella lagstiftningsåtgärder behöver eller ens får vidtas. De internationella redovisningsstandarder som avses är International Accounting Standards (IAS) och International Financial Reporting Standards (IFRS), med tillhörande tolkningar från Standing Interpretations Committee (SIC) respektive International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). Med IAS avses i det följande samtliga dessa standarder och tolkningar i den utsträckning de har antagits av EG-kommissionen.

Enligt IAS-förordningen får medlemsstaterna tillåta eller kräva att noterade företag utarbetar sina årsredovisningar och att icke-noterade företag utarbetar sina koncernredovisningar och/eller sina årsredovisningar i enlighet med IAS.

Det finns som vi ser det ett klart värde i att det så långt möjligt etableras *en* uppsättning redovisningsregler som kan accepteras av börser och andra finansiella aktörer världen över. Med ett alltmer internationaliserat svenskt näringsliv med företag som verkar på en

global marknad kan inte Sverige skapa egna redovisningslösningar utan måste i stället följa den internationella utvecklingen. Vad som nu sagts leder till slutsatsen att svenska företag måste ges ökade möjligheter att tillämpa IAS redovisningsprinciper och att en övergång till en fullständig IAS-redovisning i främst större företag bör underlättas. På så sätt främjas den önskvärda utvecklingen mot en enda världsomspännande redovisningsreglering för internationellt verksamma företag.

Vi föreslår *för det första* att alla företag, såväl noterade som icke-noterade, skall ha möjlighet att upprätta sina redovisningshandlingar i enlighet med IAS. Ett företag som väljer att gå över till IAS-redovisning måste i så fall upprätta sin redovisning enligt IAS fullt ut i alla relevanta avseenden. Detta innebär att företaget inte kan välja att tillämpa bara vissa IAS och tillämpa ÅRL och god redovisningssed i övrigt eller att bara tillämpa IAS värderingsregler men inte dess krav på tilläggsupplysningar.

För ett företag som övergår till IAS-redovisning upphör merparten av ÅRL:s bestämmelser att gälla. Vad som återstår för dessa företag att tillämpa är de bestämmelser i ÅRL som reglerar skyldigheten att upprätta års- och koncernredovisning, om undantag från koncernredovisningsskyldighet, om förvaltningsberättelse, om delårsrapport och om offentlighet och revision. Därtill kommer bestämmelser av formaliakarakter (om språk och form och om undertecknande) samt en del krav på tilläggsupplysningar som saknar motvarighet i IAS och av det skälet alltjämt bör tillämpas.

För det andra föreslår vi att möjligheterna att tillämpa IAS redovisningsprinciper inom ramen för ÅRL förbättras väsentligt. Detta förslag är tänkt att genomföras på så sätt att ÅRL:s ramar vidgas och alla hinder mot en direkt tillämpning av IAS undanröjs. Den viktigaste förändringen är att det införs regler om värdering av vissa tillgångar till verkligt värde i enlighet med de omvärderingsmodeller som beskrivs i IAS 16 (materiella tillgångar), IAS 38 (immateriella tillgångar), IAS 40 (förvaltningsfastigheter) och IAS 41 (biologiska tillgångar).

Våra förslag om ändringar i ÅRL i syfte att möjliggöra en tillämpning av IAS redovisningsprinciper innebär att företagen i större utsträckning än idag kommer att erbjudas alternativa redovisningsmetoder. Våra lagförslag kan i förstone ge intryck av att företagen har ett mycket stort handlingsutrymme. Så är givetvis inte fallet utan handlingsutrymmet begränsas av kravet på att god redovisningssed skall iakttas. Syftet med förslagen är att möjliggöra

för svenska företag att tillämpa samma principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för. Detta syfte måste beaktas i den praktiska tillämpningen.

Våra förslag innebär sammanfattningsvis att det utkristalliseras två alternativa regelverk för företagens redovisning. Det ena är ÅRL och god redovisningssed – med större eller mindre inslag av IAS redovisningsprinciper – och det andra är IAS.

IAS-förordningens krav på tillämpning av IAS i koncernredovisningen gäller fr.o.m. den 1 januari 2005. I förordningen ges dock medlemsstaterna möjlighet att skjuta på tillämpningen av förordningen till januari 2007 för vissa kategorier av företag. Vi föreslår att denna möjlighet utnyttjas för moderföretag som endast är noterade för skuldebrev. Förslaget innebär att ett sådant företag får, men behöver inte, vänta med att gå över till IAS-redovisning till år 2007.

Även när det gäller de finansiella företagen föreslår vi att det blir möjligt att upprätta års- och koncernredovisning med tillämpning av IAS. Vidare föreslås att IAS redovisningsprinciper, på samma sätt som föreslås för företag i allmänhet, skall kunna tillämpas inom ÅRKL:s och ÅRFL:s ramar genom att ÅRKL:s och ÅRFL:s ramar vidgas och alla hinder mot en direkt tillämpning av IAS undanröjs. På en punkt går vi dock ett steg längre än vad som gäller de allmänna företagen, nämligen vad avser redovisningen av finansiella instrument. I likhet med vad som i annat sammanhang föreslås för kreditinstitut och värdepappersbolag föreslår vi att försäkringsföretag skall värdera finansiella instrument till verkligt värde.

I vårt uppdrag har även ingått att göra en bedömning av vilka konsekvenser IAS-förordningen får för det svenska normgivnings-systemet. Våra slutsatser är att Redovisningsrådet med all sannolikhet kommer att upphöra med sin rekommendationsutgivning vilket kommer att leda till en ökad arbetsbelastning, och ett ökat resursbehov, för i första hand Bokföringsnämnden men även för Finansinspektionen. Vi vill i sammanhanget framhålla att för framför allt små och medelstora företag kommer behovet av vägledning i det praktiska redovisningsarbetet att öka i framtiden i takt med att komplexiteten och de internationella inslagen i det samlade regelverket på redovisningsområdet ökar. Ju fler alternativ som lagstiftaren tillhandahåller – alternativ som framöver oftast kommer att ha sitt ursprung i IAS – desto större blir behovet av hjälp och stöd vid valet av alternativ i det enskilda företaget.

Lagändringarna föreslås träda ikraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare.

Författningsförslag

1. Förslag till lag om tidpunkt för tillämpning av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, för vissa företag

Enligt riksdagens beslut föreskrivs följande.

Ett sådant företag som avses i artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder och som endast har skuldebrev upptagna till handel på en sådan reglerad marknad som avses i artikeln, behöver inte uppfylla de villkor som anges i artikeln förrän för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare.

2. Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

Härigenom föreskrivs i fråga om årsredovisningslagen (1995:1554),
dels att 7 kap. 24 § skall upphöra att gälla,
dels att 1 kap. 4 §, 2 kap. 4 §, 3 kap. 3 §, 4 kap. 3, 4, 6, 9 och 11 §§
 samt 7 kap. 2, 3, 8, 18 och 22 §§ skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas sex nya bestämmelser, 1 kap.
 2 a – 2 c §§, 4 kap. 3 a och 14 f §§ och 6 kap. 4 a §, samt närmast
 före 4 kap. 14 f § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 a §

Ett sådant företag som avses i artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder skall inte tillämpa andra bestämmelser i 7 kap. än

1. 1–3 §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning och om undantag från denna skyldighet,

2. 4 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse och 31 § vad gäller hänvisningen till 6 kap. 1, 3–4 a §§ om förvaltningsberättelse,

3. 7 § vad gäller hänvisningarna till 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om undertecknande,

4. 14 § vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap.:

4 § om uppgifter om taxeringsvärden,

12 § om lån till ledande befattningshavare,

14 § första stycket om aktiebolags eget kapital,

15 § första och tredje styckena om ekonomisk förenings eget kapital,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

20 § första stycket 1 och andra stycket samt

21 § om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

24 § om suppleanter och vice verkställande direktör och

25 § om avtal om avgångsvederlag.

Om moderföretaget tillämpar andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder i årsredovisningen än i koncernredovisningen skall företaget lämna upplysning om detta och om skälen för avvikelserna.

2 b §

Andra företag än sådana som avses i artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 får upprätta koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i förordningen. I sådant fall gäller 2 a §.

2 c §

Ett företag får upprätta årsredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002. Ett sådant företag skall inte tillämpa 3 och 4 kap. i denna lag och inte heller andra bestämmelser i

1. 2 kap. än 1 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse, 5 § om språk och form, samt 7 § om undertecknande,

2. 5 kap. än

4 § om uppgifter om taxeringsvärden,

8 och 9 §§ om dotterföretag och vissa andra företag,

12 § om lån till ledande befattningshavare,

14 § första stycket om aktiebolags eget kapital,

15 § första och tredje styckena om ekonomisk förenings eget kapital,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

18 a § om sjukfrånvaro,

18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

20 § första stycket 1 och andra stycket samt

21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

- 25 § om avtal om avgångs-
vederlag, samt
26 § om moderföretag,
3. 6 kap. än 1–4 a §§ om för-
valtningsberättelse.

4 §

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget har rätt att utöva eller faktiskt utövar ett ensamt bestämmande inflytande över den juridiska personen.

Innehar ett företag mer än hälften av rösterna i en juridisk person, skall det anses ha ett sådant inflytande över den andra juridiska personen som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett sådant inflytande som avses i första stycket.

den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

2 kap.

4 §

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall följande iakttas:

1. Företaget skall förutsättas fortsätta sin verksamhet.

2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

b) hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret

som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa *förluster* eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

c) hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av skall värderas var för sig.

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår skall stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not.

3 kap.

3 §

Balansräkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen skall upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.

Med avvikelse från den uppställningsform som anges i bilaga 1 får ett företag dela upp tillgångar, avsättningar och skulder i kortfristiga och långfristiga poster om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Vid sådant byte skall upplysning om skälen för bytet lämnas i en not.

4 kap.

3 §¹

Anläggningstillgångar skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4 – 6 §§, 12 §, 14 a § eller 14 e §.

Anläggningstillgångar skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4 – 6 §, 12 §, 14 a §, 14 e § eller 14 f §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång skall räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång skall räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, skall upplysning om detta och det belopp som har räknats in lämnas i en not.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.

3 a §

Aktier och andelar i intresseföretag får redovisas i balansräkningen och resultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 25–29 §§ om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

4 §

Anläggningstillgångar med begränsad *ekonomisk livslängd* skall skrivas av systematiskt över denna *livslängd*.

Anläggningstillgångar med begränsad *nyttjandeperiod* skall skrivas av systematiskt över denna *period*.

Den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång som avses i

Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång som avses i 2 § skall anses uppgå

¹ Lydelse enligt prop. 2002/03:121.

2 § skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

Avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen.

till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

6 §

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings *materiella eller finansiella* anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första-tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första-tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

9 §²

Omsättningstillgångar skall, om inte annat följer av 10 §, 12 §, 14 a § eller 14 e §, tas upp

Omsättningstillgångar skall, om inte annat följer av 10 §, 12 §, 14 a §, 14 e § eller 14 f §,

² Lydelse enligt prop. 2002/03:121.

till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra-fjärde styckena.

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel värderas till det värde som fastställs av Riksskatteverket.

11 §³

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. *Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.*

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip.

Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, skall skillnadsbeloppet anges i en not med fördelning på de i balansräkningen upptagna posterna. Nettoförsäljningsvärdet skall därvid beräknas enligt 9 § tredje stycket första meningen.

Bestämmelsen i andra stycket gäller inte företag som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

³ Lydelse enligt prop. 2002/03:121.

*Värdering av vissa tillgångar till
verkligt värde*

14 f §

Biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar får värderas till verkligt värde om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Det verkliga värdet skall bestämmas på grundval av tillgångens marknadsvärde.

Om en biologisk tillgång eller förvaltningsfastighet värderas till verkligt värde, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen. Bestämmelserna i 4 och 5 §§ skall inte tillämpas.

Om en annan materiell tillgång än som avses i andra stycket eller en immateriell tillgång värderas till verkligt värde, skall ett belopp motsvarande värdeförändringen redovisas i en fond för verkligt värde. En värdeökning skall i stället redovisas i resultaträkningen om den utgör en återföring av en tidigare resultatförd nedskrivning av tillgången. Om en värdeminskning överstiger en i fonden för verkligt värde tidigare redovisad värdeökning av samma tillgång, skall överskjutande belopp redovisas i resultaträkningen i stället för i fonden för verkligt värde.

6 kap.**4 a §**

Upplysningar enligt 1–4 §§ behöver inte lämnas av ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall skall uppgift om detta förhållande lämnas i förvaltningsberättelsen.

7 kap.**2 §**

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag,
2. det överordnade moderföretaget lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och
3. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG).

Första stycket gäller även om något dotterföretag av skäl som anges i 5 § andra eller tredje stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte självt har upprättat någon koncernredovisning skall ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt bestämmelserna i 8 kap. 3 §. Registreringsmyndigheten skall på det sätt som anges i 8 kap. 4 § kungöra att handlingarna har getts in. Om handlingarna inte är avfattade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga

moderföretaget att ge in en bestyrkt översättning till svenska. Sådant föreläggande skall utfärdas om någon begär det. Om moderföretaget, i fall det hade upprättat en koncernredovisning, enligt 8 kap. 3 och 16 §§ inte skulle ha varit skyldigt att ge in denna och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten, skall vad som i nämnda paragrafer sägs om att handlingarna skall hållas tillgängliga i stället tillämpas på det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en kapitalandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att koncernredovisning skall upprättas, eller

2. om andelarna i moderföretaget eller skuldebrev som moderföretaget har utfärdat är *inregistrerade på en börs* inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

2. om andelarna i moderföretaget eller skuldebrev som moderföretaget har utfärdat är *upptagna till handel på en reglerad marknad* inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet *i enlighet med definitionen i artikel 1.13 i rådets direktiv 93/22/EEG*.

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning skall upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen.

3 §

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. antalet anställda hos koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har uppgått till högst tio, och

2. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningarna för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgår till högst 24 miljoner kronor.

Första stycket gäller inte om andelar i moderföretaget eller något av dotterföretagen eller skuldebrev som moderföretaget eller något av dotterföretagen

Första stycket gäller inte om andelar i moderföretaget eller något av dotterföretagen eller skuldebrev som moderföretaget eller något av dotterföretagen

har utfärdat är *inregistrerade vid en börs* inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

har utfärdat är *upptagna till handel på en reglerad marknad* inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet *i enlighet med definitionen i artikel 1.13 i rådets direktiv 93/22/EEG.*

8 §

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen skall var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen skall göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–24 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag skall 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen skall var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen skall göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–23 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag skall 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap.

Vad som i ett aktiebolag har avsatts till kapitalandelsfonden enligt 28 § andra stycket skall redovisas som en särskild post under Andra fonder i koncernbalansräkningen. Sådant belopp skall anses som bundet eget kapital.

När 3 kap. 8 § andra stycket tillämpas skall vad som där sagts om antalet anställda och tillgångarnas nettovärde avse koncernen som helhet.

Bestämmelsen i 3 kap. 11 § gäller inte om koncernen är en sådan koncern som avses i 4 § andra stycket.

18 §⁴

Sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag skall göras enligt någon av de metoder som anges i 19–22 a §§, 23 eller 24 §.

Sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag skall göras enligt någon av de metoder som anges i 19–22 a §§ eller 23 §.

⁴ Lydelse enligt prop. 2002/03:121.

22 §

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, skall detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynnsam resultatutveckling eller förväntade utgifter i dotterföretaget, skall detta skillnadsbelopp redovisas *som en avsättning* i koncernbalansräkningen. En sådan avsättning får upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias.

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynnsam resultatutveckling eller förväntade utgifter i dotterföretaget, skall detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen. *Om skillnadsbeloppet redovisas som en avsättning får denna upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias.*

Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra skall upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare.

3. Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag,

dels att 3 kap. 1 §, 4 kap. 1 §, 6 kap. 1 §, 7 kap. 2 och 3 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya bestämmelser, 1 kap. 1 a, 1 b och 1 c §§.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 a §

Ett sådant företag som avses i artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder skall inte tillämpa andra bestämmelser i 7 kap. än

1. 1 § om koncernredovisningens upprättande,

2. 2 § vad gäller hänvisningen till 7 kap. 4 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) om förvaltningsberättelse,

3. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om undertecknande,

b) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

4 § om uppgifter om taxeringsvärden,

12 § om lån till ledande befattningshavare,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

20 § första stycket 1 och andra stycket samt

21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

24 § om suppleanter och vice verkställande direktör och

25 § om avtal om avgångsvederlag,

c) 5 kap. 2 § 2 och 3 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplysningar,

d) 5 kap. 4 § 3–5 denna lag om skulder och indelning av eget kapital,

e) 5 kap. 6 § denna lag om intresse- och koncernföretag,

f) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första – tredje styckena och 4 a § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

4. 5 och 6 §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas.

Om moderföretaget tillämpar andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder i årsredovisningen än i

koncernredovisningen skall företaget lämna upplysning om detta och om skälen för avvikelsen.

1 b §

Andra företag än sådana som avses i artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 får upprätta koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i förordningen. I sådant fall gäller 1 a §.

1 c §

Ett företag får upprätta årsredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002. Ett sådant företag skall inte tillämpa 3 och 4 kap. i denna lag och inte heller andra bestämmelser i

1. 2 kap. denna lag än 1 § andra stycket om årsredovisningens upprättande och 2 §, vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 2 kap. årsredovisningslagen:

1 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,

5 § om språk och form, samt

7 § om undertecknande,

2. 5 kap. denna lag än 2 § 2 och 3 med särskilda regler om tilläggsupplysningar, 6 § om intresse- och koncernföretag samt 1 §, vad gäller hänvisningarna till

följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

4 § om uppgifter om taxeringsvärden,

8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,

12 § om lån till ledande befattningshavare,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

18 a § om sjukfrånvaro,

18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

20 § första stycket 1 och andra stycket samt

21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

25 § om avtal om avgångsvederlag, samt

26 § om uppgift om moderföretag,

3. 6 kap. denna lag än 1 §, vad gäller hänvisningarna till 6 kap. 1–3 och 4 a §§ årsredovisningslagen, 2 § om förvaltningsberättelse samt 3 § om kapitaltäckningsanalys.

3 kap.

1 §

Balansräkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2. Hänvisningar

i denna lag till poster gäller poster i dessa uppställningsformer, om inte annat framgår.

Med avvikelse från den uppställningsform som anges i bilaga 1 får posterna i balansräkningen ställas upp på grundval av deras beskaffenhet och rangordnas efter deras relativa likviditet om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela föreskrifter om avvikande uppställningsformer för balansräkningen och resultaträkningen för värdepappersbolag, om avvikelserna är nödvändiga med hänsyn till dessa bolags särskilda verksamhetsinriktning.

4 kap.

1 §⁵

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 § skall följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § första stycket och 2 § om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,
3 a § om aktier och andelar i intresseföretag,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

9 § första-fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,

10 § om värdering av pågående arbeten,

11 § första och andra styckena om varulagrets anskaffningsvärde,

12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

14 § om egna aktier,

14 a–14 d §§ om värdering av finansiella instrument,

14 e § om värdering av säkrade poster,

14 f § om värdering av vissa tillgångar till verkligt värde,

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån, samt

⁵ Lydelse enligt prop. 2002/03:121.

16 § om omräkning av förlagsinsatser.

6 kap.

1 §⁶

Följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

1 § första-fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m.,

3 § första stycket om vissa upplysningar om ekonomiska föreningar, *samt*

5 § om finansieringsanalys.

Följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

1 § första-fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m.,

3 § första stycket om vissa upplysningar om ekonomiska föreningar,

4 a § om utelämnande av uppgifter i förvaltningsberättelsen, samt

5 § om finansieringsanalys.

7 kap.

2 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § skall följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

4 § första stycket om koncernredovisningens delar,

5 § om dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen,

6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,

7 § andra stycket om valuta,

8 § första stycket första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,

9 § om minoritetsandelar,

10 § om balansdag,

12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,

13 § om elimineringar mellan koncernföretag,

15 § om förändringar i koncernens sammansättning,

⁶ Lydelse enligt prop. 2002/03:121

16 och 17 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,

18–24 §§ om hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen, samt

18–23 §§ om hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen, samt

25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen.

3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. Tillämpas 5 § tredje stycket 3 om utelämnande av vissa dotterföretag för andelar som innehas som ett led i en finansiell stödaktion för en rekonstruktion eller räddning av ett dotterföretag som är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag, skall moderföretaget

– i en not upplysa om arten av och villkoren för den finansiella stödaktionen, samt

– till sin koncernredovisning foga dotterföretagets årsredovisning.

2. Fråga om tillstånd enligt 17 § att utelämnas uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

3. *Vad som sägs i 24 § första stycket om tillämpningen av kapitalandelsmetoden gäller inte dotterföretag vars verksamhet har direkt samband med ett kreditinstituts eller värdepappersbolags verksamhet eller avser tjänster knutna till sådan verksamhet.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare.

4. Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

dels att 4 kap. 5 § skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 4 kap. 5 § skall utgå,

dels att nuvarande 4 kap. 6 och 7 §§ skall betecknas 4 kap. 5 och 6 §§,

dels att 2 kap. 1 §, 4 kap. 1, 2, 3, 4, nya 5 och nya 6 §§, 5 kap. 1 och 4 §§, 6 kap. 1 §, 7 kap. 2 § och bilaga 1 samt att rubriken närmast före nya 4 kap. 5 § skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 4 kap. 7 § skall sättas närmast före nya 4 kap. 6 §,

dels att det i lagen skall införas tre nya bestämmelser, 1 kap. 1 a, 1 b och 1 c §§.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 a §

Ett sådant företag som avses i artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder skall inte tillämpa andra bestämmelser i 7 kap. än

1. 1 § om koncernredovisningens upprättande,

2. 2 § vad gäller hänvisningarna till 7 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) om när koncernredovisning inte behöver upprättas och till 7 kap. 4 § första stycket 4 samma lag om förvaltningsberättelse,

3. 3 § 1 a) och b) med särskilda regler om när koncern-

redovisning inte behöver upprättas,

4. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om undertecknande,

b) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

4 § om uppgifter om taxeringsvärden,

12 § om lån till ledande befattningshavare,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

20 § första stycket 1 och andra stycket samt

21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, samt

25 § om avtal om avgångsvederlag,

c) 5 kap. 2 § 2 och 6 med särskilda regler om tilläggsupplysningar,

d) 5 kap. 4 § 1–3 och 8–9 om eget kapital och avsättningar,

e) 5 kap. 6 § om koncern- och intresseföretag,

f) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första – tredje styckena och 4 a § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

g) 6 kap. 2 § om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

Om moderföretaget tillämpar andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder i årsredovisningen än i koncernredovisningen skall företaget lämna upplysning om detta och om skälen för avvikelsen.

1 b §

Andra företag än sådana som avses i artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 får upprätta koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i förordningen. I sådant fall gäller 1 a §.

1 c §

Ett företag får upprätta årsredovisning i enlighet med de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002. Ett sådant företag skall inte tillämpa 3 och 4 kap. i denna lag och inte heller andra bestämmelser i

1. 2 kap. denna lag än 1 § om årsredovisningens upprättande

och 2 §, vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 2 kap. årsredovisningslagen:

1 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,

5 § om språk och form, samt

7 § om undertecknande,

2. 5 kap. denna lag än 2 § 2 och 6 med särskilda regler om tilläggsupplysningar, 4 § om eget kapital och avsättningar, 5 § om resultaträkningens poster, 6 § om koncern- och intresseföretag samt 1 §, vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

4 § om uppgifter om taxeringsvärden,

8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,

12 § om lån till ledande befattningshavare,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

18 a § om sjukfrånvaro,

18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

20 § första stycket 1 och andra stycket samt

21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

25 § om avtal om avgångsvederlag, samt

26 § om uppgift om moder-

företag,

3. 6 kap. denna lag än 1 §, vad gäller hänvisningarna till 6 kap. 1–2 och 4 a §§ årsredovisningslagen, 2 § om förvaltningsberättelse och 3 § om resultatanalys.

2 kap.

1 §

Om rörelsen i ett försäkringsaktiebolag eller ett ömsesidigt försäkringsbolag omfattar flera försäkringsgrenar eller om rörelsen i en understödsförening omfattar flera rörelsegrenar, skall även en resultatanalys ingå i årsredovisningen.

Ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder behöver inte upprätta resultatanalys enligt första stycket, om de upplysningar som skall lämnas i resultatanalysen lämnas på annan plats i redovisningen.

4 kap.

1 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 § skall följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

2 § om immateriella anläggningstillgångar,

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,

3 a § om aktier och andelar i intresseföretag,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

- 9 § första-fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,
 10 § om värdering av pågående arbeten,
 11 § första och andra styckena om varulagrets anskaffningsvärde,
 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
 14 § om egna aktier,

*14 a–14 d §§ om värdering av
 finansiella instrument,*

*14 e § om värdering av säk-
 rade poster,*

*14 f § om värdering av vissa
 tillgångar till verkligt värde, samt*

- 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

2 §⁷

De i 1 § angivna bestämmelserna i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. 2 § tillämpas på immateriella tillgångar (B).

2. 3 § skall *med undantag för hänvisningarna till 14 a och 14 e §§* tillämpas på samtliga tillgångar, om inte annat följer av detta kapitel.

3. 4 § skall tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) – *utom när de värderas till verkligt värde enligt 5 § i detta kapitel* – samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande skall brukas eller innehas.

4. a) 5 § skall tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) – *utom när de värderas till verkligt värde*

De i 1 § angivna bestämmelserna i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. 2 § tillämpas på immateriella tillgångar (B).

2. 3 § skall tillämpas på samtliga tillgångar, om inte annat följer av detta kapitel.

3. 4 § skall tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande skall brukas eller innehas – *utom när de värderas till verkligt värde enligt detta kapitel.*

4. a) 5 § skall tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.II) som stadigvarande skall brukas eller inne-

⁷ Lydelse enligt prop. 2002/03:121

enligt 5 § i detta kapitel – samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.II) som stadigvarande skall brukas eller innehas.

b) 5 § andra stycket skall tillämpas endast på placeringar i koncernföretag och intresseföretag (C.II), andra finansiella placeringstillgångar *än aktier och andelar* (C.III.2-7) samt depåer hos företag som avgivit återförsäkring (C.IV) – utom när tillgångarna värderas till verkligt värde enligt 5 § i detta kapitel.

c) *Sådana andra finansiella placeringstillgångar som utgörs av aktier och andelar (C.III.1) skall skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är varaktig.*

5. a) 6 och 8 §§ gäller endast skadeförsäkringsbolag och skall tillämpas på placeringstillgångar (C) – *utom när de värderas till verkligt värde enligt 5 § i detta kapitel* – samt på sådana tillgångar hänförliga till materiella tillgångar och varulager (G.I) som stadigvarande skall innehas eller brukas.

b) Aktier och andelar i koncernföretag och intresseföretag får inte skrivas upp till högre värde än vad som medges av Finansinspektionen.

6. Uppskrivningsbelopp enligt 6 § får endast användas för ökning av aktiekapitalet genom

has – *utom när de värderas till verkligt värde enligt detta kapitel.*

b) 5 § andra stycket skall tillämpas endast på placeringar i koncernföretag och intresseföretag (C.II), andra finansiella placeringstillgångar (C.III.1-7) samt depåer hos företag som avgivit återförsäkring (C.IV) – utom när tillgångarna värderas till verkligt värde enligt detta kapitel.

5. a) 6 och 8 §§ gäller endast skadeförsäkringsbolag och skall tillämpas på placeringstillgångar (C) samt på sådana tillgångar hänförliga till materiella tillgångar och varulager (G.I) som stadigvarande skall innehas eller brukas – *utom när de värderas till verkligt värde enligt detta kapitel.*

b) Aktier och andelar i koncernföretag och intresseföretag får inte skrivas upp till högre värde än vad som medges av Finansinspektionen.

6. Uppskrivningsbelopp enligt 6 § får endast användas för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller för avsättning till en uppskrivningsfond (AA.III).

7. 7 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden för att täcka förlust får inte tillämpas.

8. 9 § skall tillämpas på dels fordringar (F), dels kassa och bank (G.II), dels sådana materiella tillgångar och varulager

fondemission eller för avsättning till en uppskrivningsfond (AA.III).

7. 7 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden för att täcka förlust får inte tillämpas.

8. 9 § skall *med undantag för hänvisningarna till 14 a och 14 e §§* tillämpas på dels fordringar (F), dels kassa och bank (G.II), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som inte stadigvarande skall brukas eller innehas.

9. 12 § skall tillämpas på materiella tillgångar och varulager (G.I).

(G.I) och övriga tillgångar (G.III) som inte stadigvarande skall brukas eller innehas.

9. 12 § skall tillämpas på materiella tillgångar och varulager (G.I).

10. *Finansiella instrument skall tas upp till sitt verkliga värde om det är förenligt med 14 a §.*

11. *Placeringsstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisken (D) skall alltid tas upp till sitt verkliga värde.*

3 §

Samma värderingsprincip skall tillämpas på alla placeringstillgångar (C) som ingår i en och samma post som föregås av en arabisk siffra eller som tas upp under Byggnader och mark (C.I).

Undantag från vad som föreskrivs i första stycket får göras om någon tillgång som ingår i posten värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a, 14 e eller 14 f §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

4 §

Om *det* belopp som *erlagts* för räntebärande värdepapper eller lånefordringar överskrider eller underskrider det belopp som skall erhållas på förfallodagen (överkurs respektive underkurs), skall mellanskillnaden periodiseras.

Om *erlagt* belopp för räntebärande värdepapper eller lånefordringar *som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 4 kap. 14 a §* årsredovisningslagen (1995:1554) överskrider eller underskrider det belopp som skall erhållas på förfallodagen

(överkurs respektive underkurs), skall mellanskillnaden periodiseras.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för räntebärande värdepapper och lånefordringar skall sådan periodisering av över- eller underkurs som avses i första stycket beaktas.

En periodisering enligt första stycket får underlåtas under samma förutsättningar som de som anges i 4 kap. 15 § andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554). Om en periodisering underlåts skall upplysning om förhållandet lämnas i en not.

En periodisering enligt första stycket får underlåtas under samma förutsättningar som de som anges i 4 kap. 15 § andra meningen årsredovisningslagen. Om en periodisering underlåts skall upplysning om förhållandet lämnas i en not.

Värdering av vissa tillgångar till verkligt värde

6 §

Vinster eller förluster som uppkommer när tillgångar värderas till verkligt värde enligt 5 § skall redovisas som särskilda poster i resultaträkningen.

Vinst som uppkommer vid tillämpning av 5 § till följd av att det bokförda värdet överstiger anskaffningsvärdet skall i balansräkningen sättas av till en fond för orealiserade vinster.

Om summan av orealiserade vinster vid utgången av ett räkenskapsår är mindre än vid utgången av det föregående räkenskapsåret, skall fonden för orealiserade vinster sättas ned i samma mån.

5 §

Vinster eller förluster som uppkommer när tillgångar värderas till verkligt värde enligt bestämmelserna i 4 kap. 14 a, 14 e eller 14 f §§ årsredovisningslagen skall redovisas som särskilda poster i resultaträkningen, om de inte skall redovisas i en fond för verkligt värde enligt 4 kap. 14 d § andra stycket eller 14 f § tredje stycket samma lag.

7 §

Om placeringstillgångar (C) i balansräkningen värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet, skall upplysningar om en värdering till verkligt värde lämnas i en not. Upplysningarna skall lämnas fördelade på de i balansräkningen enligt bilaga 1 upptagna tillgångsposterna. När placeringstillgångar (C eller D) i balansräkningen värderas till verkligt värde enligt 5 §, skall på samma sätt upplysningar om en värdering med utgångspunkt i anskaffningsvärdet lämnas i en not.

6 §

Om placeringstillgångar (C) i balansräkningen värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet, skall upplysningar om en värdering till verkligt värde lämnas i en not. Upplysningarna skall lämnas fördelade på de i balansräkningen enligt bilaga 1 upptagna tillgångsposterna. När placeringstillgångar (C eller D) i balansräkningen värderas till verkligt värde enligt *bestämmelserna i 4 kap. 14 a, 14 e eller 14 f §§ årsredovisningslagen*, skall på samma sätt upplysningar om en värdering med utgångspunkt i anskaffningsvärdet lämnas i en not.

5 kap.

1 §

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag skall årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3–6 §§ nedan. Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen. Vidare skall, med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, följande bestämmelser om tilläggsupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § andra stycket om hänvisningar till noter,

2 § om värderings- och omräkningsprinciper,

3 § om anläggningstillgångar,

4 § om uppgifter om taxeringsvärden,

4 a–4 c §§ om finansiella instrument,

5 § om uppskrivningsfond,

5 § om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,

7 § om inköp och försäljning mellan koncernföretag,

8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,

10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter,

11 § om ställda säkerheter,

12 § om lån till ledande befattningshavare,

13 § om konvertibla lån,

14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m.,

16 § första stycket och 17 § första stycket om upplysningar om skatt,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

18 a § om sjukfrånvaro,

19–21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

25 § om avtal om avgångsvederlag, samt

26 § om uppgift om moderföretag.

4 §

Utöver vad som följer av 1 § skall följande uppgifter lämnas om eget kapital och avsättningar:

1. I livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst skall som bundet eget kapital tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Överkursfond, Konsolideringsfond, *Fond för orealiserade vinster* och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.

2. I skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst skall eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall tas upp

Utöver vad som följer av 1 § skall följande uppgifter lämnas om eget kapital och avsättningar:

1. I livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst skall som bundet eget kapital tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Överkursfond, Konsolideringsfond och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.

2. I skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst skall eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall tas upp Aktiekapital, Garantikapital,

Aktiekapital, Garantikapital, Överkursfond, Uppskrivningsfond, Reservfond och *Fond för realiserade vinster*. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust skall tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

3. I understödsföreningar skall som eget kapital tas upp *Fond för realiserade vinster*, Övriga fonder och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.

4. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, skall beloppet anges.

5. Om garanterad återbäring i posten Livförsäkringsavsättning (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, skall beloppet anges.

6. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp skall det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

7. Villkorad återbäring (EE.1) skall delas upp på avsättningar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk.

8. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst skall lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 1 kap. 1 a § första stycket och 12 kap. 2 § tredje stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

9. Livförsäkringsaktiebolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag skall lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordningen.

10. Om ett ömsesidigt försäkringsbolag har garantikapital i annan valuta än redovisningsvalutan, skall detta räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång skall

– i ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag som får dela ut vinst, föras mot Balanserad vinst eller förlust, och

– i ömsesidiga livförsäkringsbolag som inte får dela ut vinst föras mot Andra fonder.

6 kap.

1 §⁸

Följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

1 § första, andra och fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll, *samt*

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m.

Följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

1 § första-*fjärde* styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m., *samt*

4 a § om utelämnande av uppgifter i förvaltningsberättelsen.

2 §

Utöver vad som följer av 1 § skall i förvaltningsberättelsen upplysningar lämnas om

1. skade- respektive livförsäkringsrörelsens tekniska resultat för vart och ett av de fem senaste räkenskapsåren, *och*

2. företagets konsolidering med avseende på kapitalstyrka vid utgången av vart och ett av de fem senaste räkenskapsåren.

Utöver vad som följer av 1 § skall i förvaltningsberättelsen upplysningar lämnas om

1. skade- respektive livförsäkringsrörelsens tekniska resultat för vart och ett av de fem senaste räkenskapsåren,

2. företagets konsolidering med avseende på kapitalstyrka vid utgången av vart och ett av de fem senaste räkenskapsåren,

⁸ Lydelse enligt prop. 2002/03:121.

och

3. att företaget med stöd av 2 kap. 1 § andra stycket denna lag inte har upprättat någon resultat-analys och om på vilken annan plats i redovisningen upplysningarna i stället har lämnats.

7 kap.

2 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § skall följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 2 § om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
- 4 § första stycket om koncernredovisningens delar,
- 5 § om dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen,
- 6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
- 7 § andra stycket om valuta,
- 8 § första stycket första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,
- 9 § om minoritetsandelar,
- 10 § om balansdag,
- 12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
- 13 § om elimineringar mellan koncernföretag,
- 15 § om förändringar i koncernens sammansättning,
- 16 och 17 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
- 18–24 §§ om hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen, samt
- 18–23 §§ om hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen, samt
- 25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen.

Bilaga 1

Uppställningsform för balansräkning

TILLGÅNGAR

- A. Tecknat ej inbetalt kapital
- B. Immateriella tillgångar
 - I Goodwill
 - II Andra immateriella tillgångar
- C. Placeringsstillgångar
 - I Byggnader och mark
 - II Placeringar i koncernföretag och intresseföretag
 - 1. Aktier och andelar i koncernföretag
 - 2. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, koncernföretag
 - 3. Aktier och andelar i intresseföretag
 - 4. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, intresseföretag
 - III Andra finansiella placeringstillgångar
 - 1. Aktier och andelar
 - 2. Obligationer och andra räntebärande värdepapper
 - 3. Andelar i investeringspooler
 - 4. Lån med säkerhet i fast egendom
 - 5. Övriga lån
 - 6. Utlåning till kreditinstitut
 - 7. Övriga finansiella placeringstillgångar
 - IV Depåer hos företag som avgivit återförsäkring
- D. Placeringsstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk
 - 1. Tillgångar för villkorad återbäring
 - 2. Fondförsäkringstillgångar
- E. Återförsäkrarens andel av Försäkringstekniska avsättningar
 - 1. Ej intjänade premier och kvardröjande risker
 - 2. Livförsäkringsavsättning
 - 3. Oreglerade skador
 - 4. Återbäring och rabatter
 - 5. Övriga försäkringstekniska avsättningar
 - 6. Avsättning för livförsäkringar för vilka försäkringstagaren bär risk
 - a) Villkorad återbäring

- b) Fondförsäkringsåtaganden
- F. Fordringar
 - I Fordringar avseende direkt försäkring
 - II Fordringar avseende återförsäkring
 - III Övriga fordringar
- G. Andra tillgångar
 - I Materiella tillgångar och varulager
 - II Kassa och bank
 - III Övriga tillgångar
- H. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter
 - I Upplupna ränte- och hyresintäkter
 - II Förutbetalda anskaffningskostnader
 - III Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

- AA. Eget kapital
 - I Aktiekapital eller Garantikapital
 - II Överkursfond
 - III Uppskrivningsfond
 - IV Konsolideringsfond
 - V Andra fonder
 - 1. Reservfond
 - 2. *Fond för orealiserade vinster* 2. *Fond för verkligt värde*
 - 3. Övriga fonder
 - VI Balanserad vinst eller förlust
 - VII Årets resultat
- BB. Obeskattade reserver
- CC. Efterställda skulder
- DD. Försäkringstekniska avsättningar (före avgiven återförsäkring)
 - 1. Ej intjänade premier och kvardröjande risker
 - 2. Livförsäkringsavsättning
 - 3. Oreglerade skador
 - 4. Återbäring och rabatter
 - 5. Utjämningsavsättning
 - 6. Övriga försäkringstekniska avsättningar
- EE. Försäkringsteknisk avsättning för livförsäkringar för vilka försäkringstagaren bär risk (före avgiven återförsäkring)
 - 1. Villkorad återbäring
 - 2. Fondförsäkringsåtaganden

- FF. Avsättningar för andra risker *FF. Andra avsättningar*
och kostnader
1. Pensioner och liknande förpliktelser
 2. Skatter
 3. Övriga avsättningar
- GG. Depåer från återförsäkrare
- HH. Skulder
- I Skulder avseende direkt försäkring
 - II Skulder avseende återförsäkring
 - III Obligationslån
 - IV Skulder till kreditinstitut
 - V Övriga skulder
- II. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
- I Återförsäkrares andel av Förutbetalda anskaffningskostnader
 - II Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

POSTER INOM LINJEN

- I Panter och därmed jämförliga säkerheter ställda för egna skulder och för såsom avsättningar redovisade förpliktelser, varje slag för sig
- II Övriga ställda panter och jämförliga säkerheter, varje slag för sig
- III Ansvarsförbindelser
 1. Garantier
 2. Pensionsförpliktelser som ej upptagits bland avsättningar och ej har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet
 3. Övriga ansvarsförbindelser
- IV Åtaganden
 1. Åtaganden till följd av återköpstransaktioner
 2. Övriga åtaganden

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare.

5. Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs i fråga om bokföringslagen (1999:1078), att 6 kap. 2 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

2 §

En årsredovisning skall upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

En årsredovisning skall upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag eller med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare.

I UTREDNINGENS UPPDRAG

1 Bakgrund

Under de senaste åren har det internationella samarbetet i syfte att harmonisera reglerna på redovisningsområdet intensifierats. Bl.a. har det privaträttsliga internationella organet International Accounting Standards Board (IASB) med säte i London utökat sitt samarbete med det amerikanska Financial Accounting Standards Board (FASB).

I Europa antog EG-kommissionen i november 1995 en ny strategi för redovisningsharmonisering, vari underströks unionens behov av att bidra till den internationella standardiseringsprocessen som ansågs erbjuda den mest effektiva och snabbaste lösningen på de problem som företag med en världsomspännande verksamhet ställs inför. I juni 2000 föreslog kommissionen att alla företag hemmahörande i EU som är noterade på en reglerad marknad inom unionen senast från och med år 2005 bör bli skyldiga att utarbeta sina koncernredovisningar i enlighet med en enda uppsättning redovisningsstandarder, nämligen International Accounting Standards (IAS) vilka utfärdas av International Accounting Standards Committee, IASC (numera IASB; B står för Board). Antagandet av enhetliga regler av hög kvalitet för finansiell rapportering på kapitalmarknaderna i EU ansågs komma att stärka marknadseffektiviteten och därigenom minska företagens kapitalkostnader. Europaparlamentet och rådet antog därför den 19 juli 2002 en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder inom EU (IAS-förordningen).

2 Våra direktiv

Regeringen beslutade den 8 augusti 2002 att en särskild utredare skulle tillsättas i syfte att överväga de frågor som IAS-förordningen ger upphov till. Utredaren samt sakkunniga och experter förordnades under september och oktober 2002. Utredningen, som antog namnet IAS-utredningen, höll sitt första sammanträde den 22 oktober 2002.

Enligt direktiven (se bilaga 1) skall utredaren särskilt överväga om de i förordningen angivna redovisningsstandarderna skall tillämpas även av andra företag än de som utan vidare omfattas av förordningen samt om de skall tillämpas även i fråga om upprättande av årsredovisning. Om utredaren skulle finna att de aktuella redovisningsstandarderna skall eller får tillämpas även i fråga om årsredovisningen skall hon vidare utreda konsekvenserna av detta på skatteområdet. Om utgången skulle bli den motsatta, dvs. att de inte skall tillämpas när årsredovisningen upprättas, skall hon särskilt analysera vilka problem som kan följa av att koncernredovisning och årsredovisning upprättas enligt skilda redovisningsprinciper. I båda fallen gäller att utredaren skall lämna förslag till respektive ta ställning till de kompletterande bestämmelser som detta kan ge anledning till.

Vidare skall utredaren överväga vilket behov svenska företag kan ha av en sådan extra övergångstid som artikel 9¹ i IAS-förordningen ger utrymme för i fråga om särskilda slag av företag. Finner utredaren att Sverige bör utnyttja detta utrymme, skall hon lämna förslag till hur bestämmelser om en sådan övergångstid skall vara utformade.

Utredaren skall också särskilt överväga om den svenska redovisningslagstiftningen bör ändras dels för att på annat sätt ge svenska företag ökade möjligheter att upprätta sina redovisningar enligt internationellt accepterade redovisningsnormer, dels för att und-

¹ Enligt direktiven artikel 8 a.

vika konflikter mellan IAS-förordningen och den svenska lagstiftningen. Vidare skall utredaren särskilt överväga vilka effekter förordningen kan antas få för det svenska systemet för normgivning på redovisningsområdet. I dessa delar skall utredaren utarbeta de författningsförslag som hon anser vara påkallade.

Vidare ingår det i utredarens uppdrag att analysera i vilken utsträckning övergången till IAS-redovisning gör det nödvändigt med ytterligare ändringar i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Utredaren skall beakta pågående lagstiftningsarbete av intresse i Sverige och inom EU. Vidare skall hon beakta och redovisa vilka konsekvenser införandet av IAS-redovisning kan få för kommuner och landsting och av dem ägda företag. Vid den konsekvensanalys av små företags villkor som skall göras skall utredaren ha kontakt med Näringslivets nämnd för regelgranskning.

Enligt direktiven skall uppdraget vara avslutat den 31 juli 2003.

II ALLMÄN MOTIVERING

1 Redovisningsnormgivningens struktur

1.1 EG:s redovisningsdirektiv

Sverige är sedan den 1 januari 1995 medlem av EU. Medlemskapet innebär bl.a. att det särskilda regelverk som utvecklats inom EG skall tillämpas i Sverige. Inom EG-rätten skiljer man mellan primär och sekundär EG-rätt. Den primära EG-rätten består av de grundläggande gemenskapsfördragen. Den sekundära EG-rätten utgörs av de rättsakter som har utfärdats av EG:s institutioner på grundval av de grundläggande fördragen, nämligen förordningar, direktiv, beslut samt yttranden och rekommendationer.

Förordningar är till alla delar bindande och direkt tillämpliga i medlemsstaterna och varken kan eller får transformeras till nationell lagstiftning. Direktiv däremot riktar sig till medlemsstaterna och anger ett visst resultat som skall uppnås inom en bestämd tid men överläter åt medlemsstaterna att själva bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Beslut är bindande för dem de är riktade till, medan yttranden och rekommendationer inte alls är bindande.

Inom EG har det utfärdats flera direktiv som behandlar redovisningsfrågor, nämligen tre direktiv på bolagsrättens område, ett bankredovisningsdirektiv och ett försäkringsredovisningsdirektiv. De bolagsrättsliga direktiven har till syfte att i medlemsstaterna skapa en minsta gemensam skyddsnivå för delägare, borgenärer och andra som träder i förbindelse med företag. Det fjärde bolagsrättsliga direktivet¹ antogs 1978 och behandlar skyldigheten att upprätta årsbokslut och förvaltningsberättelse i aktiebolag och vissa handelsbolag och kommanditbolag. Det sjunde bolagsrättsliga direktivet² antogs 1983 och behandlar skyldigheten att upprätta en sammanställd redovisning och en sammanställd förvaltningsberättelse, dvs. i stort sett vad som enligt svensk rätt utgör en koncern-

¹ Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 28 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag.

² Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning.

redovisning. Det elfte bolagsrättsliga direktivet³ antogs 1989 och innehåller bestämmelser om redovisning vid innehav av filial i annan medlemsstat. För redovisning i banker och andra finansiella institut och försäkringsbolag finns särskilda direktiv. År 1986 antogs ett bankredovisningsdirektiv⁴ och 1991 ett försäkringsredovisningsdirektiv⁵ vilka hänvisar till de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven och endast innehåller sådana avvikelser från dessa direktiv som har bedömts vara motiverade av de särdrag som utmärker dessa företags verksamheter. Även för kreditinstitut och finansiella institut finns bestämmelser om redovisning vid innehav av filialer i andra medlemsstater, i det s.k. bankfilialdirektivet.⁶

Innehållet i redovisningsdirektiven har ändrats vid ett flertal tillfällen. Bl.a. har genom det s.k. fair value-direktivet⁷ de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven samt bankredovisningsdirektivet ändrats så att vissa finansiella tillgångar och skulder kan värderas till verkligt värde. Syftet med direktivet var att möjliggöra en tillämpning av IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement. I Sverige har en proposition⁸ med förslag till lagändringar för genomförandet av fair value-direktivet nyligen överlämnats till riksdagen. Förslaget innebär bl.a. att det i ÅRL införs bestämmelser av innebörd att derivatinstrument och vissa andra finansiella instrument får tas upp till verkligt värde. För kreditinstitut och värdepappersbolag har motsvarande värderingsregel i stället utformats som ett krav.

Den 6 maj i år har Europaparlamentet och rådet även antagit det s.k. moderniseringsdirektivet, vilket syftar till att dels undanröja alla oförenligheter mellan redovisningsdirektiven och IAS, dels uppdatera den grundläggande strukturen i direktiven. Moderniseringsdirektivet kommenteras nedan i avsnitt 3.1.

³ Rådets elfte direktiv 89/666/EEG av den 21 december 1989 om krav på offentlighet i filialer som har öppnats i en medlemsstat av vissa bolagsformer som lyder under lagstiftningen i en annan stat.

⁴ Rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut.

⁵ Rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag.

⁶ Rådets direktiv 89/117/EEG av den 13 februari 1989 om skyldigheter angående offentliggörande av årsredovisningshandlingar för i en medlemsstat inrättade filialer till kreditinstitut och finansiella institut med huvudkontor i en annan medlemsstat.

⁷ Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/65/EG av den 27 september 2001 om ändring av direktiven 78/660/EEG, 83/349/EEG och 86/635/EEG med avseende på värderingsreglerna för årsbokslut och sammanställd redovisning i vissa typer av bolag samt i banker och andra finansiella institut.

⁸ Prop. 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument.

1.2 Svensk redovisningslagstiftning

I syfte att anpassa den svenska lagstiftningen på redovisningsområdet till EG-direktiven infördes den 1 januari 1996 tre nya lagar, årsredovisningslagen /1995:1554/ (ÅRL), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKRL) samt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL). ÅRL skall, med undantag för finansiella företag som skall tillämpa ÅRKRL respektive ÅRFL, tillämpas av samtliga företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. ÅRL innehåller bestämmelser angående företagens offentliga redovisning, dvs. om årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter m.m. Bestämmelser om företagens icke-offentliga redovisning, dvs. om löpande bokföring och arkivering, finns i bokföringslagen /1999:1078/ (BFL). BFL skall tillämpas av alla näringsidkare oavsett i vilken form verksamheten bedrivs och oavsett verksamhetens art.

1.3 Svensk kompletterande normgivning

Såväl BFL som de tre årsredovisningslagarna är ramlagar och skall, inom de ramar som lagreglerna anger, kompletteras med annan normgivning. Detta kommer till uttryck genom bestämmelser om att den bokföringsskyldige har att iaktta god redovisningssed (se 4 kap. 2 § BFL och 2 kap. 2 § ÅRL). God redovisningssed har i förarbetena till BFL (se prop. 1998/99:130 s. 178) beskrivits som de normer som grundas på – utöver lag och föreskrifter – redovisningspraxis och rekommendationer och uttalanden från vissa myndigheter och organisationer, framförallt Bokföringsnämnden, Finansinspektionen och Redovisningsrådet.

Bokföringsnämnden är en statlig myndighet som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i företagets bokföring och offentliga redovisning. Det sker bl.a. genom att nämnden meddelar allmänna råd om tillämpningen av framförallt BFL och ÅRL. De allmänna råden, som under perioden januari 1987 till och med augusti 1999 benämndes rekommendationer och uttalanden, utgör inte formellt bindande föreskrifter. Förutom de allmänna råden ger Bokföringsnämnden ut vägledningar och uttalanden. Bokföringsnämndens arbete inriktas mot frågor om löpande bokföring och arkivering samt redovisningsfrågor beträffande bokföringsskyldiga

som inte ingår i Redovisningsrådets målgrupp, främst mindre och medelstora företag samt stiftelser och föreningar.

Finansinspektionen är i likhet med Bokföringsnämnden en statlig myndighet. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i sådana företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart (se 8 kap. 1 § BFL). Finansinspektionen utfärdar såväl allmänna råd som bindande föreskrifter.

Redovisningsrådet är ett privaträttsligt organ, bildat av en stiftelse (numera ersatt av en ideell förening, Föreningen för utvecklande av god redovisningssed) med ändamål att främja utvecklandet av god redovisningssed i publika företag. Redovisningsrådet utfärdar rekommendationer som i första hand riktar sig till företag vars aktier är föremål för offentlig handel och företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Rekommendationerna utformas med utgångspunkt i de internationella redovisningsstandarder som ges ut av International Accounting Standards Board (IASB) och som gavs ut av dess föregångare International Accounting Standards Committee (IASC). De standarder som utarbetas av IASB benämns International Financial Reporting Standards (IFRS) och de som tidigare utarbetades av IASC benämns International Accounting Standards (IAS). Redovisningsrådets rekommendationer behandlar främst frågor om företagens års- och koncernredovisningar, dvs. företagens offentliga redovisning. Redovisningsrådets Akutgrupp gör uttalanden som anger hur rådets rekommendationer skall tolkas i de fall olika tolkningar förekommer. Akutgruppen har vidare uppgiften att göra uttalanden i redovisningsfrågor som inte behandlas vare sig i befintliga rekommendationer eller i rekommendationer som är under utarbetande.

1.4 Internationella redovisningsstandarder

På områden där det saknas svenska rekommendationer kan vägledning hämtas bl.a. från de rekommendationer som utfärdas av IASB (tidigare IASC). IASB:s uppdrag är att verka för en internationell harmonisering av de redovisningsprinciper som används i olika länder världen över. Rekommendationerna baseras på en föreställningsram som beskrivs i IASC:s Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. Uppgiften att tolka IASB:s och IASC:s rekommendationer, IFRS respektive IAS, har

givits till International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), tidigare benämnd Standing Interpretations Committee (SIC).

Vägledning kan även hämtas från rekommendationer utfärdade i andra ledande länder inom redovisningsområdet, exempelvis av amerikanska Financial Accounting Standards Board (FASB) vars rekommendationer (FAS) beskriver amerikanska redovisningsprinciper (US GAAP).

2 IAS-förordningen

2.1 En förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder

Europaparlamentet och rådet utfärdade den 19 juli 2002 en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, (EG) nr 1606/2002 (se bilaga 2). Enligt artikel 4 i förordningen (härefter kallad IAS-förordningen) skall alla noterade företag¹ vara skyldiga att upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de IAS/IFRS och tillhörande SIC/IFRIC-tolkningar som utfärdats eller antagits av IASC/IASB och som antas av kommissionen för tillämpning inom gemenskapen. När vi i det följande hänvisar till IAS avses, om inte annat framgår av sammanhanget, samtliga dessa av kommissionen antagna standarder och tolkningar.

Enligt förordningen får kommissionen anta en viss standard endast om den inte strider mot den princip som fastställts i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven om att redovisningen skall ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning, om den bidrar till det europeiska gemensamma bästa samt uppfyller kriterierna för begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. En redovisningsteknisk kommitté, European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), kommer att bistå kommissionen med stöd och expertkunskaper vid bedömningen av de internationella redovisningsstandarderna. Vid beslutsfattandet skall dock kommissionen följa ett särskilt angivet kommittéförfarande, enligt vilket kommissionen skall lägga fram sina förslag till beslut inför en föreskrivande kommitté för redovisningsfrågor, Accounting Regulatory Committee (ARC), vilken består av företrädare för medlemsstaterna med kommissionens företrädare som ordförande. ARC skall därvid

¹ Med noterade företag avses företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad i en medlemsstat i enlighet med de villkor som fastställs i artikel 1.13 i det s.k. investeringsdirektivet (93/22/EEG).

yttra sig över förslaget och om förslaget är förenligt med ARC:s yttrande kan kommissionen anta beslutet men om det inte är förenligt med kommitténs yttrande kan kommissionen inte själv fatta beslut i frågan, utan frågan skall då hänskjutas till rådet, varvid en särskild procedur skall följas innan beslutet kan antas.² De antagna standarderna skall sedan i sin helhet offentliggöras på vart och ett av gemenskapens officiella språk i form av en förordning från kommissionen.

Kommissionen har i maj 2003 lagt fram ett förslag till förordning angående antagandet av alla de IAS med tillhörande SIC-tolkningar som existerade den 14 september 2002 förutom IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation och IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement samt tillhörande SIC 5, SIC 16 och SIC 17. De undantagna standarderna är föremål för omfattande omarbetningar av IASB och föreslås komma under övervägande för att antas av kommissionen så snart IASB har slutfört sitt arbete.

Som huvudregel gäller att de företag som omfattas av förordningen måste tillämpa de aktuella redovisningsstandarderna fr.o.m. det första räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller därefter. Medlemsstaterna får dock besluta att vissa noterade företag inte behöver tillämpa de aktuella redovisningsstandarderna i koncernredovisningen förrän fr.o.m. januari 2007, nämligen dels företag som endast har skuldebrev noterade, dels företag som är noterade både i gemenskapen och på en reglerad marknad utanför gemenskapen och som redan då IAS-förordningen offentliggjordes³ tillämpade andra internationellt godkända standarder som grundval för sin koncernredovisning, t.ex. US GAAP.

Förordningen lämnar också en möjlighet för medlemsstaterna att besluta om att utsträcka tillämpningsområdet för antagna redovisningsstandarder genom att tillåta eller kräva dels att noterade företag upprättar sina årsredovisningar i enlighet med IAS, dels att icke-noterade företag upprättar sina års- eller koncernredovisningar (eller båda) i enlighet med IAS (se artikel 5).

I förordningen anges även att medlemsstaterna är förpliktade⁴ att vidta de åtgärder som krävs för att garantera efterlevnaden av de

² Se artiklarna 5, 7 och 8 i rådets beslut 1999/468/EG av den 28 juli 1999 om de förfaranden som skall tillämpas vid utövandet av kommissionens genomförandebefogenheter.

³ IAS-förordningen offentliggjordes i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT, den 11 september 2002.

⁴ Denna skyldighet grundar sig på artikel 10 i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen.

internationella redovisningsstandarderna. Ett gemensamt system för denna tillsyn skall därför utvecklas tillsammans med medlemsstaterna, främst genom Europeiska värdepapperstillsynskommittén (Committee of European Securities Regulators, CESR).

2.2 Syftet med IAS-förordningen

Syftet med IAS-förordningen, såsom det anges i inledningen i förordningen, uppges dels vara att bidra till att skapa en ändamålsenlig och kostnadseffektiv kapitalmarknad, dels vara att förstärka den fria rörligheten för kapital på den inre marknaden och skapa förutsättningar för företag i gemenskapen att konkurrera på lika villkor om tillgängliga finansiella resurser på såväl gemenskapens kapitalmarknader som de globala kapitalmarknaderna.

Enligt uppgifter grundade på en enkätundersökning bland 700 EU-företag anges i kommissionens förslag till det s.k. moderniseringsdirektivet⁵ att intresset bland företagen för en övergång till IAS framför allt har väckts genom affärsstrategiska och ekonomiska överväganden, snarare än av strikt redovisningsmässiga skäl. Övervägandena gäller bl.a. möjligheterna till marknadsföring, fusioner och förvärv över nationsgränserna, dialogen med aktieägarna och finansieringsmöjligheterna.

En ökad internationell spridning av IAS skulle framförallt bidra till att öka jämförbarheten mellan redovisningshandlingar från företag i olika länder. För svensk del skulle en övergång till IAS innebära att redovisningen i svenska företag i större utsträckning skulle anpassas till den internationella utvecklingen på redovisningsområdet. Eftersom investerare från olika länder kan förmodas ha lättare att förstå och acceptera en redovisningshandling upprättad enligt IAS än enligt exempelvis ÅRL underlättas för svenska företag att söka notering på utländska börser och marknadsplatser vilket leder till minskade kostnader för företagens kapitalanskaffning. En anpassning till IAS leder därmed till konkurrensfördelar för svenska och övriga europeiska företag sett ur ett globalt perspektiv, men även till att göra EU:s kapitalmarknader mer attraktiva för utomeuropeiska investerare.

⁵ Se Kommissionens förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG, 83/349/EEG och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning i vissa typer av bolag och försäkringsföretag, KOM(2002)259, vilket numera har antagits av Europaparlamentet och rådet. Mer om detta i avsnitt 3.1.

2.3 Vilka företag måste redovisa i enlighet med IAS?

Enligt artikel 4 i förordningen gäller det tvingande kravet på att koncernredovisningen skall upprättas i enlighet med IAS "företag" som är underställda en medlemsstats lagstiftning och vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i en medlemsstat i enlighet med de villkor som fastställs i artikel 1.13 i direktiv 93/22/EEG om investeringstjänster på värdepappersområdet.

I flera artiklar i förordningen (se artiklarna 4, 5 och 9) används begreppet "företag", i den engelska versionen "companies". Kommissionen har i ett arbetsdokument med frågor och svar angående IAS-förordningen⁶ inför ett möte med representanter för medlemsstaterna i Kontaktkommittén⁷ anfört dels att förordningen endast tar sikte på företag hemmahörande inom EU, dels att definitionen av "companies" är hämtad från artikel 48 i Romfördraget enligt vilken "companies or firms means companies or firms constituted under civil or commercial law, including cooperative societies, and other legal persons governed by public or private law, save for those which are non-profit-making". Enligt den svenska versionen av artikel 48 innefattas i begreppet "bolag" även "kooperativa sammanslutningar samt andra offentlighetsrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte". Vi har inte funnit någon anledning att tolka begreppet "företag" i förordningen på något annat sätt än det som kommissionen inofficiellt förordar. Detta betyder att förordningen omfattar företag som bedriver någon form av affärs- eller näringsverksamhet. Ur svenskt perspektiv skulle därmed avses i vart fall vanliga aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar samt banker och försäkringsföretag, men exempelvis inte kommuner och landsting, som i och för sig kan ha (och har) skuldebrev noterade (se även kapitel 9). Däremot kan naturligtvis företag som ägs av kommuner och landsting omfattas av förordningen.

I artikel 1.13 i direktivet om investeringstjänster inom värdepappersområdet (93/22/EEG) anges att med reglerad marknad avses en marknad som förekommer i den förteckning som avses i artikel 16 i samma direktiv. I artikel 16 anges att varje medlemsstat skall

⁶ Dokumentet kommer att offentliggöras på kommissionens hemsida, www.europa.eu.int, under rubriken "Frequently asked questions on IAS and the Accounting Directives".

⁷ Kontaktkommittén är en rådgivande kommitté ansluten till EG-kommissionen. Kontaktkommittén har tillsatts med stöd av artikel 52 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet (se även artikel 47 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet).

upprätta en förteckning över de reglerade marknader för vilka det är hemland och skicka denna förteckning till kommissionen. Av en förteckning upprättad av Finansinspektionen den 22 april 2002 framgår att det i Sverige rör sig om Stockholmsbörsen AB, Nordic Growth Market NGM AB och Aktietorget AB.

Sammanfattningsvis är artikel 4 således i ett svenskt perspektiv tillämplig på svenska moderföretag vars aktier eller skuldebrev är noterade vid Stockholmsbörsen AB, Nordic Growth Market AB eller Aktietorget AB. Ett utländskt företag hemmahörande utanför EU och som är noterat på exempelvis Stockholmsbörsen AB omfattas däremot inte av IAS-förordningen eftersom företaget inte är "underställt en medlemsstats lagstiftning".

2.4 Vad avses med redovisning "i enlighet med IAS" ?

Enligt artikel 4 i IAS-förordningen skall noterade företag fr.o.m. år 2005 upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med av kommissionen antagna IAS. Vidare ges medlemsstaterna möjlighet att tillåta eller kräva dels att noterade företag upprättar sina årsredovisningar i enlighet med antagna IAS, dels att icke-noterade företag upprättar sina års- eller koncernredovisningar i enlighet med antagna IAS. En fråga som inställer sig är då vad som avses med uttryckssättet "i enlighet med IAS". Enligt vår mening måste uttrycket tolkas med ledning av IAS 1, Presentation of Financial Statements. I punkt 11 i IAS 1 sägs att finansiella rapporter inte skall uppges stämma överens med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder samt i varje tillämpligt tolkningsuttalande från SIC.⁸ Alla tillämpliga standarder, liksom samtliga tillämpliga tolkningsuttalanden från SIC måste således beaktas fullt ut för att ett företag skall kunna hävda att dess redovisning överensstämmer med IAS. En rimlig slutsats är därför att en redovisning också för att anses upprättad "i enlighet med IAS" i den mening som avses i IAS-förordningen måste uppfylla de krav på "full compliance" som beskrivs i punkt 11 i IAS 1, dock med den reservationen att IAS-förordningen endast gäller av kommissionen antagna IAS.

⁸ En standard som inte är obligatorisk måste dock inte tillämpas för att kravet på "full compliance" skall vara uppfyllt. Om ett företag väljer att tillämpa en sådan standard måste standarden dock tillämpas fullt ut (jfr IAS 34 p. 2 och 3).

I det fall en medlemsstat väljer att med stöd av artikel 5 i IAS-förordningen utsträcka tillämpningsområdet för antagna IAS till att omfatta års- eller koncernredovisningar för icke-noterade företag respektive årsredovisningar i noterade företag, innebär det således att de aktuella företagen skall tillämpa IAS fullt ut i alla avseenden på samma sätt som gäller för de företag som omfattas av artikel 4 (dvs. enligt principen om "full compliance"). Företagen kan då inte välja att exempelvis tillämpa värderingsreglerna i en IAS men avstå från att tillämpa bestämmelserna i samma IAS om tilläggsupplysningar eller välja att enbart tillämpa vissa IAS men inte andra. Det regelverk som skall följas består av hela IAS-paketet med tillhörande SIC-tolkningar.

3 Samspelet mellan IAS-förordningen, redovisningsdirektiven och nationell lagstiftning

3.1 Moderniseringsdirektivet

Enligt IAS-förordningen spelar redovisningsdirektiven en viktig roll vid antagandet av de IAS som skall gälla inom EU. Dessutom kommer redovisningsdirektiven även fortsättningsvis att gälla för de företag som inte kommer att tillämpa IAS. Redovisningsdirektiven måste därför uppdateras så att de ger rum för och är förenliga med innehållet i nuvarande och framtida IAS. Kommissionen har därför utarbetat ett direktiv med ändringar i redovisningsdirektiven, det s.k. moderniseringsdirektivet.¹ Direktivet syftar till att avlägsna alla föreliggande oförenligheter mellan redovisningsdirektiven och IAS, att säkerställa att de alternativa redovisningsmetoder som nu är tillåtna enligt IAS kan utnyttjas av de EU-företag som inte kommer att omfattas av IAS-förordningen samt att uppdatera den grundläggande strukturen i redovisningsdirektiven. De viktigaste förändringarna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet som moderniseringsdirektivet innebär är dels att det blir möjligt att skriva upp immateriella tillgångar, dels att det införs bestämmelser om värdering till verkligt värde. Huvudregeln enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet är alltså att värdering skall ske till historiska anskaffningsvärden med möjlighet till uppskrivning av vissa tillgångar. Denna uppskrivningsregel utsträcks nu till att omfatta även immateriella tillgångar och syftet med den ändringen är att möjliggöra en löpande omvärdering till verkligt värde i enlighet med IAS 38 Intangible Assets. Genom moderniseringsdirektivet införs även en möjlighet för medlemsstaterna att tillåta eller kräva att vissa, av respektive medlemsstat särskilt angivna, tillgångar (utom finansiella instrument som omfattas av det s.k. fair value-direktivet²) värderas till verkligt värde. Syftet med den bestämmelsen är att möjliggöra en tillämpning av de omvärderingsmodeller

¹ Direktivet finns intaget i bilaga 3 till betänkandet.

² Se avsnitt 1.1.

som beskrivs i IAS 40 Investment Property och IAS 41 Agriculture.

I EG-kommissionens ursprungliga förslag omfattade moderniseringsdirektivet endast ändringar i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven samt i försäkringsredovisningsdirektivet. Inför den första beredningen i parlamentet föreslogs dock även ändringar i bankredovisningsdirektivet vilka ansågs nödvändiga för att eliminera alla konflikter mellan det direktivet och IAS. Kommissionens förslag godkändes och moderniseringsdirektivet antogs av Europaparlamentet och rådet den 6 maj 2003.

3.2 Samspelet mellan IAS-förordningen och nationell lagstiftning

Genom ÅRL har EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv införlivats i svensk lagstiftning och skall, i den utformning bestämmelserna fått i ÅRL, tillämpas av svenska företag. Den nya IAS-förordningen är, till skillnad från direktiven, direkt tillämplig för de företag som omfattas av den och kommer således att gälla som lag i Sverige. Samspelet mellan ÅRL och IAS-förordningen måste därför belysas.

Konflikter mellan ÅRL och IAS-förordningen kan endast uppkomma i den mån ÅRL behandlar en fråga som även tillhör IAS-förordningens tillämpningsområde. Ett företag som omfattas av IAS-förordningen skall, i den mån samma fråga behandlas i en antagen IAS och i ÅRL, tillämpa bestämmelserna i IAS. Vissa bestämmelser i ÅRL (baserade på EG:s redovisningsdirektiv) behandlar dock frågor som inte behandlas i IAS; exempelvis bestämmelserna om förvaltningsberättelse, offentlighet och revision samt vissa krav på tilläggsupplysningar. Sådana nationella direktivbaserade bestämmelser skall enligt kommissionen³ fortsättningsvis gälla vid sidan av IAS. Ett företag som omfattas av IAS-förordningen, dvs. i vart fall noterade företag som avlämnar koncernredovisning, har således att tillämpa dels vad som föreskrivs i antagna IAS, dels vissa bestämmelser i ÅRL av formell natur samt en del krav på tilläggsupplysningar som saknar motsvarighet i IAS. Bestämmelserna i IAS har givetvis också företräde före en sådan

³ Uttalandet görs av kommissionen i ett inofficiellt dokument om samspelet mellan nationell rätt och EG:s förordning om IAS-redovisning. Dokumentet har diskuterats vid möte i Kontaktkommittén (en rådgivande kommitté ansluten till EG-kommissionen vari även ingår representanter för de olika medlemsstaterna).

icke direktivbaserad bestämmelse i ÅRL som hindrar ett företag att följa en antagen IAS.

Vissa IAS innehåller två alternativa redovisningsmetoder att välja mellan. Den nationella lagstiftaren kan enligt kommissionen⁴ i sådana fall inte välja ut en av de angivna redovisningsmetoderna och förbjuda en redovisning enligt den andra metoden. Detta skulle hindra företagen från att utnyttja den valfrihet som reglerna i IAS medger.

I avsnitt 5.4 behandlas närmare frågan om vilka regler i ÅRL som även framgent skall tillämpas av ett företag som upprättar koncernredovisning i enlighet med IAS.

3.3 Skillnader mellan IAS och svensk redovisningslagstiftning

En års- respektive koncernredovisning riktar sig till företagens externa intressenter. Svensk redovisningslagstiftning är utformad för att tillgodose alla intressenters behov av information, dvs. bland andra ägarnas, investerarnas, de anställdas, borgenärernas, leverantörernas, kundernas och de fiskala myndigheternas. Den externa redovisningens innehåll påverkas av till vem redovisningen i första hand riktar sig. Kraven på information varierar därför avsevärt mellan olika företag beroende på företagets storlek. Intressentgruppen hos riktigt små företag består oftast bara av skattemyndigheterna och långivarna, hos lite större företag även av anställda och leverantörer och i riktigt stora företag är det investerarna som är den främsta målgruppen. Med hänsyn till att den externa redovisningen i ett litet företag riktar sig till helt andra intressenter än i till exempel ett stort börsnoterat företag uppställer det svenska regelverket i vissa fall lägre och förenklade krav på redovisningen i små företag än i exempelvis börsnoterade företag.

IAS (numera IFRS) är internationella redovisningsstandarder som syftar till att tillgodose det internationella näringslivets behov. Bestämmelserna i IAS är därför i praktiken huvudsakligen inriktade på noterade företags koncernredovisning och tillgodoser det behov av information som ägare och andra investerare har. Eftersom standarderna saknar koppling till någon specifik ekonomisk eller rättslig miljö har de i allmänhet utformats utan hänsyn till överväganden beträffande exempelvis skydd för borgenärer, vinstutdelning och

⁴ Se föregående not.

beskattning. IAS har således en helt annan utgångspunkt än den svenska redovisningslagstiftningen och de skillnader som uppkommer till följd därav måste beaktas för att kunna bedöma om IAS är ett lämpligt regelverk för noterade företags årsredovisningar och för icke-noterade företags koncern- eller årsredovisningar.

Ur redovisningsmässigt perspektiv innebär en övergång till IAS bl.a. att värderingen av tillgångar oftare än vad som gäller enligt ÅRL sker till verkliga värden än till historiska anskaffningsvärden. Vidare är IAS-regelverket mer detaljerat och innehåller fler krav på tilläggsupplysningar än vad ÅRL gör. På ett antal punkter förekommer konflikter mellan de båda regelverken i fråga om hur en viss post exempelvis skall klassificeras, värderas eller periodiseras. Som nyss antytts (avsnitt 3.2) innebär dessa konflikter inte något problem i fråga om de noterade företagens koncernredovisning eftersom IAS-förordningen i detta avseende "tar över" bestämmelserna i ÅRL. Ett förslag om att utnyttja artikel 5 i IAS-förordningen så att det blir möjligt att tillämpa IAS i alla företag innebär inte heller några bekymmer eftersom antagna IAS även i det fallet "tar över" ÅRL. Däremot måste, för det fall ett företag även inom ramen för ÅRL skall kunna tillämpa de principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för, alla konflikter identifieras och undanröjas. En närmare undersökning av dessa konflikter redovisas i bilaga 4.

3.4 Beskattningsmässiga konsekvenser av IAS-redovisning

För att kunna ta ställning till om noterade företag bör vara skyldiga att upprätta årsredovisning med tillämpning av IAS, liksom frågan om och i så fall på vilket sätt artikel 5 bör utnyttjas, måste de konsekvenser från beskattnings- och taxerings synpunkt som sådana förslag skulle få redovisas.

Från strikt redovisningsmässiga utgångspunkter förefaller det mest logiskt att ett företag som upprättar sin koncernredovisning enligt IAS också skall upprätta sin årsredovisning enligt detta regelverk. Att tillåta skilda principer på koncern- respektive bolagsnivå kan bara förekomma om det finns mycket starka skäl som talar för en sådan ordning. Ett sådant skäl kan dock vara att en redovisning enligt IAS får beskattnings- och taxeringsmässiga konsekvenser som för såväl de skattskyldiga som det allmänna framstår

som mindre lämpliga. Med det allmänna avses främst staten i egenskap av "beskattare" men i sammanhanget måste även beaktas de praktiska konsekvenserna för de myndigheter och domstolar som har att tillämpa redovisningsreglerna.

Det nuvarande sambandet mellan redovisning och beskattning

I Sverige föreligger ett starkt samband mellan företagens redovisning och beskattning på så sätt att redovisningen utan större korrigeringar skall kunna ligga till grund för beskattningen. Det är främst i periodiseringsfrågor men även i vissa värderingsfrågor som sambandet gör sig gällande.

Som huvudregel gäller att den skattemässiga inkomstberäkningen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder, dvs. på grundval av den skattskyldiges bokföring (det s.k. materiella sambandet). Redovisningsreglerna blir här styrande för utfallet vid beskattningen. Undantag görs dock i de fall det finns särskilda skatteregler beträffande en viss transaktion. Då föreligger inget samband med redovisningen utan skattereglerna är helt styrande för hur transaktionen beskattas. Även det s.k. formella sambandet mellan redovisning och beskattning kan sägas utgöra ett undantag från huvudregeln att redovisningen styr utfallet vid beskattningen. Det formella sambandet tar sig uttryck i att skattelagstiftningen i vissa fall dels kräver att avdrag gjorts i räkenskaperna för att avdrag skall medges vid taxeringen, dels föreskriver att samma värdering av tillgångar skall ha företagits i räkenskaperna som vid taxeringen för att godtas skattemässigt. Skattelagstiftningen kan här bli styrande både för beskattningen och för redovisningen av en viss transaktion.

Som exempel på områden där det råder samband mellan redovisning och beskattning (det kopplade området) kan nämnas avdrag för värdeminskning av maskiner och andra inventarier enligt reglerna för räknenskapsenlig avskrivning, värderingsreglerna för varulager och pågående arbeten samt avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Som exempel på områden där det finns särskilda skatteregler (det frikopplade området) kan nämnas restvärdeavskrivning av inventarier, värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar samt kapitalvinstberäkning vid avyttring av fastigheter och värdepapper.

I inkomstskattelagen /1999:1229/ (IL) finns möjligheter till skattemässig resultatreglering genom ett antal bokslutsdispositio-

ner. De två främsta är avsättning till periodiseringsfond och räkenskapsenlig avskrivning av inventarier. Även reglerna för värdering av lager och redovisning av pågående arbeten innefattar ett visst mått av resultatreglering som ger upphov till bokslutsdispositioner (den s.k. 97-procentsregeln). Därutöver kan systemet med ersättningsfonder, avsättning för framtida garantiutgifter samt avsättning för framtida substansminskning innebära en resultatreglering och ge upphov till bokslutsdispositioner. Samtliga dessa områden omfattas av ett förslag från Redovisningskommittén (SOU 1995:43 s. 96 ff.) om frikoppling från redovisningen.

Även Riksskatteverket har på senare år föreslagit en ökad frikoppling mellan redovisning och inkomstbeskattning på ett antal områden. I en hemställan om lagändringar till Finansdepartementet år 1999 föreslog Riksskatteverket frikoppling (dvs. slopande av det formella sambandet) bl.a. beträffande värdeminskningsavdrag avseende inventarier och immateriella rättigheter, beräknade egenavgifter, avdrag (med högst tre procent) vid redovisning av varulager, avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond samt avdrag för koncernbidrag. Den rapport (RSV Rapport 1998:6) som låg till grund för Riksskatteverkets hemställan om frikoppling var remissbehandlad och remissinstanserna var i allmänhet positiva till förslaget om frikoppling. Så sent som i februari 2002 upprepade Riksskatteverket sitt förslag om ökad frikoppling. Varken Redovisningskommitténs eller Riksskatteverkets nu nämnda förslag har föranlett någon ändring av lagstiftningen.

Fördelar och nackdelar med sambandet

Fördelarna med ett starkt samband mellan redovisning och beskattning består främst i att det förenklar för företagen genom att årsbokslutet utan större korrigeringar kan läggas till grund för beskattningen. Vidare förenklas statens (skattmyndighetens) behov av kontroll vid taxeringen. Även skatteförmågeprincipen, dvs. att skattebasen så nära som möjligt skall ansluta till företagets verkliga vinst, har ansetts tala för ett starkt samband. Sambandet mellan redovisning och beskattning har även ansetts bidra till att redovisningen genomgående håller en hög kvalitet eftersom såväl redovisningen som deklarationen blir föremål för revision/granskning. Även det faktum att sambandet mellan redovisning och beskattning leder till ett samband mellan beskattningsbar inkomst

och utdelningsbara medel i aktiebolag kan anses som en fördel med systemet. Vidare undviker man att någon form av särskild granskning, revision eller särskilt revisionsuttalande kommer att krävas även för skatteredovisningen.

En nackdel med sambandet mellan redovisning och beskattning är att en externredovisning som är inriktad på att ligga till grund för beskattning kan medföra att företaget endast lämnar de uppgifter som bedöms som de allra nödvändigaste och att resultat och ställning medvetet underskattas. En sådan redovisning rimmar illa med kravet på att redovisningen skall lämna en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Sambandet verkar således hämmande på utvecklingen av god redovisningssed.

Sambandet mellan redovisning och beskattning har också en koppling till vinstutdelningen eftersom ett aktiebolag som vill hålla sitt utdelningsbara resultat på en viss nivå kan tvingas avstå från att fullt ut utnyttja möjligheterna till skattemässig resultatreglering på grund av att varje sådant utnyttjande medför att utdelningskapaciteten minskar i motsvarande mån. Ett starkt samband kan därmed leda till inlåsnings effekter på det utdelningsbara kapitalet i aktiebolag genom att företagen utnyttjar de skattemässiga reserveringsmöjligheter som erbjuds i stället för att dela ut vinsten. Detta är en följd av dubbelbeskattningssystemet.

Ett argument som förr brukade lyftas fram var att systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver gjorde redovisningen svårbegriplig för utländska läsare. Detta argument torde ha minskat väsentligt i styrka i och med att dessa dispositioner och reserver har utmönstrats ur koncernredovisningen och det är denna handling som tilldrar sig de internationella investerarnas intresse.

Den snabba internationella utvecklingen på redovisningsområdet talar också emot ett fortsatt samband mellan redovisning och beskattning. Redovisningsreglerna och god sed på området utformas alltmer på internationell nivå utan möjlighet till påverkan från svensk sida. Regleringen tar främst sikte på koncernredovisningen i internationellt verksamma koncerner vilket är naturligt eftersom denna redovisningshandling har en internationell läsekrets medan årsredovisningen i detta avseende är av underordnad betydelse.

IAS som grund för beskattning

Givet den koppling som för närvarande finns mellan redovisning och beskattning skulle ett förslag att göra IAS tvingande för noterade företags årsredovisningar få till följd att företagen också, i vart fall delvis, beskattas enligt IAS. Ett argument för att beskattningen också skall ske utifrån en redovisning upprättad enligt IAS är att en tillämpning av IAS resulterar i ett vinstmått som är det mest "rättvisande" som sannolikt går att få fram.

Mot ett krav på IAS vid beskattningen talar främst följande skäl (se även avsnitt 5.3.2). En redovisning enligt IAS skulle med nuvarande koppling mellan redovisning och beskattning bl.a. få till följd att beskattningen ibland tidigareläggs. Detta torde dock vara ett mindre problem i sammanhanget. En viktigare konsekvens är att risken för tvister mellan företagen och skattemyndigheten kommer att öka beroende på att värderingen av tillgångar enligt IAS i större utsträckning sker genom en löpande omvärdering till verkliga värden än till historiska anskaffningsvärden. En värdering till verkligt värde grundas ofta på uppskattningar av framtida kassaflöden vilket kan leda till kontrollsvårigheter. En redovisning enligt IAS skulle vidare innebära att även orealiserade vinster läggs till grund för beskattningen. Det kan på goda grunder hävdas att endast realiserade vinster borde bli föremål för beskattning och endast realiserade förluster medföra rätt till avdrag. Det lämpliga i att använda en redovisning upprättad enligt IAS som underlag för beskattningen kan mot denna bakgrund ifrågasättas. En annan konsekvens av att redovisningen upprättas enligt IAS, givet ett fortsatt samband mellan redovisning och beskattning, är att utformningen av underlaget för beskattningen då indirekt men i praktiken kommer att bestämmas av ett privaträttsligt organ i London och inte av Sveriges Riksdag.

Redovisning enligt IAS kan endast få genomslag vid beskattningen inom det s.k. kopplade området, dvs. där det råder ett materiellt eller formellt samband mellan redovisning och beskattning. Inom det frikopplade området styrs beskattningen i stället av särskilda skatteregler. I bilaga 6 redovisas en undersökning av de områden inom vilka en redovisning upprättad enligt IAS kan få skattemässiga konsekvenser. Undersökningen visar bl.a. att en IAS-redovisning, med nuvarande utformning av skattereglerna och med dess koppling till redovisningen, skulle leda till ett tidigarelagt eller högre skatteuttag än enligt nuvarande redovisningsregler.

5 Tillämpning av IAS i svenska företag

5.1 Bör möjligheterna att tillämpa IAS utökas ?

Vårt förslag: Företagen bör ges bättre möjligheter att upprätta sina redovisningshandlingar med tillämpning av IAS redovisningsprinciper.

Av artikel 5 i IAS-förordningen följer att medlemsstaterna själva kan besluta om förordningen skall utnyttjas för att möjliggöra eller kräva en ökad tillämpning av internationella redovisningsstandarder vid upprättande av företagens redovisningshandlingar. Med internationella redovisningsstandarder avses International Accounting Standards (IAS) och International Financial Reporting Standards (IFRS), med tillhörande tolkningar från Standing Interpretations Committee (SIC) respektive International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). När vi i det följande hänvisar till IAS avses, om inte annat framgår av sammanhanget, samtliga dessa standarder och tolkningar under förutsättning att de har antagits av EG-kommissionen för tillämpning inom gemenskapen. I det fall förordningen inte utnyttjas på sätt som framgår av artikel 5 finns anledning att överväga om det på annat sätt är önskvärt att uppmuntra en ökad användning av IAS.

Sedan några år tillbaka arbetar internationella IASB och amerikanska FASB för att uppnå en ökad internationell harmonisering av redovisningsstandarderna. IASB:s redovisningsstandarder tillämpas i stora delar av världen. Inom EU har diskussioner förts om att harmonisera regelverken i medlemsstaterna genom att utveckla gemensamma EG-standarder för redovisning. I stället har nu valts att ansluta sig till de redan utvecklade och väl spridda IAS/IFRS som utfärdas av IASB/IASB. Enhetliga redovisningsprinciper för europeiska företag ses som en förutsättning för att den inre marknaden skall kunna förverkligas fullt ut. Målet på lite längre sikt är

att det skall finnas en uppsättning redovisningsregler som kan accepteras av börser och andra aktörer på de finansiella marknaderna världen över. Genom att ansluta sig till IASB:s redovisningsreglering blir inte bara medlemsstaternas redovisningsregler harmoniserade, utan det leder även till en ökad jämförbarhet mellan redovisningshandlingar från å ena sidan europeiska företag och å andra sidan företag från länder utanför Europa. På så sätt underlättas för europeiska företag att söka etablering och att anskaffa kapital på marknader utanför Europa. En anpassning till IAS leder därmed till konkurrensfördelar för de europeiska företagen i ett globalt perspektiv. En annan eftersträvd effekt är att göra EU:s kapitalmarknader mer attraktiva för utomeuropeiska investerare. Det övergripande syftet med IAS-förordningen är att den skall bidra till att skapa en ändamålsenlig och kostnadseffektiv kapitalmarknad. Förordningen förstärker den fria rörligheten för kapital på den inre marknaden och skapar förutsättningar för företag i gemenskapen att konkurrera på lika villkor om de tillgängliga finansiella resurserna på såväl gemenskapens kapitalmarknader som de globala kapitalmarknaderna.

Sett i ett europeiskt perspektiv är de svenska redovisningsreglerna för noterade företag redan väl anpassade till IASB:s regelverk, genom att såväl allmänna som finansiella noterade företag tillämpar Redovisningsrådets rekommendationer vilka huvudsakligen baseras på IAS. Det finns dock vissa skillnader mellan en direkt tillämpning av IAS och en tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer. Rekommendationerna innehåller bl.a. avsteg från IAS när så är påkallat av hänsyn till svensk redovisnings- eller skattelagstiftning. Ett sådant avsteg är att de möjligheter att värdera tillgångar till verkligt värde som IAS ger utrymme för inte har införts i Redovisningsrådets rekommendationer eftersom en sådan värdering för närvarande skulle strida mot svensk lagstiftning. I Sverige och enligt EG-direktiven sker i stället värdering av tillgångar i huvudsak till historiska anskaffningsvärden. Den internationella trenden är dock att värdering alltmer sker till verkligt värde eftersom en sådan värdering anses ge en mer rättvisande bild av företagets tillgångar än en värdering till historiska anskaffningsvärden. Ett sätt att följa med denna utveckling är att utöka möjligheterna för svenska företag att tillämpa samma principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för. Genom artikel 4 i IAS-förordningen kommer nu IAS att tillämpas direkt och fullt ut av noterade företag vid upprättande av koncernredovisningen. Men

även för noterade företags årsredovisning och för icke-noterade företags års- och koncernredovisning kan det vara av värde att kunna följa och anpassa sig till den internationella utvecklingen av god redovisningssed. Av den undersökning av konflikter mellan ÅRL och IAS som redovisas i bilaga 4 kan konstateras att synen på vissa redovisningsfrågor internationellt sett håller på att förändras och att de svenska redovisningsreglerna och EG-direktiven inte har följt med i denna utveckling.

Slutsatser

Det finns som vi ser det ett klart värde i att det så långt möjligt etableras en uppsättning redovisningsregler som kan accepteras av börser och andra finansiella aktörer världen över. Med ett alltmer internationaliserat svenskt näringsliv med företag som verkar på en global marknad kan inte Sverige skapa egna redovisningslösningar utan måste i stället följa den internationella utvecklingen. Även om det i enskildheter kan finnas anledning att kritisera de lösningar som IASB väljer anser vi därför att möjligheterna att tillämpa IAS bör utökas i möjligaste mån. På så sätt underlättas den önskvärda utvecklingen mot en enda världsomspännande redovisningsreglering för internationellt verksamma företag. Vidare leder det till att svenska företag ges samma konkurrensmöjligheter som företag hemmahörande i andra länder. Slutligen ökar jämförbarheten mellan redovisningshandlingar från företag hemmahörande i olika delar av världen vilket i sin tur främjar förtroendet för publicerade redovisningshandlingar vilket förtroende är en förutsättning för en fungerande kapitalmarknad. Vad nu sagts leder till slutsatsen att svenska företag måste ges ökade möjligheter att tillämpa IAS redovisningsprinciper och att en övergång till en fullständig IAS-redovisning i större företag bör underlättas. Detta kan åstadkommas på följande sätt. För det första kan ÅRL ändras så att lagen inte lägger några hinder i vägen för en tillämpning av IAS redovisningsprinciper. Ett närmande till IAS skulle enligt denna modell ske inom ramen för ÅRL och god redovisningssed. För det andra kan artikel 5 i IAS-förordningen utnyttjas så att företagen ges möjlighet, alternativt åläggs skyldighet, att upprätta sina redovisningshandlingar med tillämpning av IAS. Denna modell skulle innebära att ÅRL och god redovisningssed sätts åt sidan och att IAS regelverket tar över.

5.2 Bör IAS tillämpas med stöd av IAS-förordningen eller på annat sätt?

IAS-förordningen: Noterade företag skall upprätta koncernredovisning med tillämpning av IAS.

Våra förslag: Alla företag bör ges möjlighet att tillämpa IAS redovisningsprinciper inom ramen för ÅRL och god redovisningssed. Vidare bör artikel 5 i IAS-förordningen utnyttjas för att ge noterade företag möjlighet att upprätta årsredovisning och för att ge icke-noterade företag möjlighet att upprätta års- eller koncernredovisning med fullständig tillämpning av IAS.

5.2.1 IAS inom ramen för ÅRL

För många, särskilt mindre, företag torde en möjlighet att följa med i den internationella utvecklingen genom att tillämpa exempelvis IAS regler om värdering och periodisering men inte dess krav på tilläggsupplysningar framstå som mer praktiskt och ändamålsenligt än en möjlighet att tillämpa IAS fullt ut i alla avseenden. Än mer intressant torde det kunna framstå som om det var möjligt att upprätta en redovisning enligt ÅRL i vilken det också var möjligt att t.ex. redovisa bara vissa tillgångar, t.ex. företagets förvaltningsfastigheter, med tillämpning av IAS.

En sådan ordning skulle enligt vår mening kunna åstadkommas genom att lagstiftningsvis vidga ÅRL:s ramar och, så långt gällande EG-direktiv tillåter det, eliminera de konflikter som för närvarande finns mellan IAS och ÅRL. Med de begränsningar som må följa av god redovisningssed (och EG-direktiven) skulle ett företag därefter kunna tillämpa alla eller endast vissa IAS. De principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för skulle då tillämpas med stöd av ÅRL och god redovisningssed och inte med stöd av IAS-förordningen, varför något krav på att redovisningen skall vara upprättad enligt IAS fullt ut i alla avseenden inte skulle behöva upprätthållas.

Genom att de principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för på detta sätt tillämpas inom ramen för ÅRL och inte med stöd av IAS-förordningen kan anpassningar av redovisningskraven för mindre företag genomföras inom ramen för den kompletterande normgivningen (främst av Bokföringsnämnden). Om lagstiftningen på detta sätt öppnar för nya redovisningsprinci-

per och än mer får karaktär av ramlagstiftning, kompletterad av utfyllande normgivning från bl.a. Bokföringsnämnden, ökar också möjligheterna att hålla jämna steg med den internationella utvecklingen på redovisningsområdet.

Det finns emellertid även svårigheter med att införa en sådan "begränsad IAS". I takt med att IASB ger ut nya eller ändrar befintliga IAS/IFRS krävs en översyn av om detta leder till nya konflikter med ÅRL som måste elimineras för att möjliggöra en tillämpning av IAS. Vidare kan en sådan eliminering av konflikter med ÅRL endast ske inom ramen för EG-direktiven. I den mån även EG-direktiven måste ändras kan företagens möjligheter att tillämpa en ny eller ändrad IAS begränsas av att både ändringen av EG-direktiven och den svenska lagstiftningsprocessen drar ut på tiden. En annan konsekvens av att ÅRL vidgas för att möjliggöra en tillämpning av IAS redovisningsprinciper är att det medför ökade krav på den kompletterande normgivningen. Det kan inte uteslutas att det för riktigt små företag kanske inte ens är lämpligt eller önskvärt att de redovisar enligt IAS – detta blir en fråga som måste lösas inom ramen för den kompletterande normgivningen (se mera om detta i avsnitt 5.6).

Slutsatser

För de noterade företagen finns ingen valmöjlighet när det gäller upprättandet av koncernredovisning; denna handling skall enligt artikel 4 i IAS-förordningen upprättas med tillämpning av IAS fullt ut. När det gäller noterade företags årsredovisningar och icke-noterade företags års- och koncernredovisningar anser vi att det i vart fall bör vara möjligt¹ att upprätta dessa med tillämpning av IAS. Detta i syfte att stimulera utvecklingen av god redovisningssed, förbättra jämförbarheten samt öka företagens konkurrensmöjligheter ur ett internationellt perspektiv. Ett önskvärt scenario är i och för sig att de noterade företagen också upprättar sina årsredovisningar med tillämpning av IAS. Från redovisningssynpunkt talar övervägande skäl för att skilda principer på bolags- respektive koncernnivå så långt möjligt bör undvikas. Vi är dock medvetna om att bl.a. skattelagstiftningen liksom andra nationella regelverk lägger praktiska hinder i vägen för en sådan utveckling. Vi anser

¹ Frågan om det t.o.m. bör uppställas ett krav på tillämpning av IAS behandlas nedan i avsnitt 5.3.

därför att det inte räcker att utnyttja artikel 5 eftersom innebörden av denna artikel ju är att redovisningen måste upprättas med tillämpning av IAS fullt ut i alla avseenden. Enligt vår mening måste lagstiftningen därutöver möjliggöra för företagen att anpassa sig till IAS utan att tillämpa regelverket fullt ut. Det kan t.ex. handla om att företaget i fråga strävar efter en övergång till IAS samtidigt som det inte vill förlora t.ex. rätten till räkenskapsenlig avskrivning av sina inventarier vilket sannolikt skulle bli följden om företaget fullt ut tillämpade IAS 16. Ett annat exempel är att mängden tilläggsupplysningar i IAS sannolikt många gånger kan förefalla onödigt långtgående för mindre och medelstora företag. Ett alternativ skulle då kunna vara att företaget i och för sig tillämpade de principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för men att det kunde slippa en del tilläggsupplysningar.

För att stimulera utvecklingen av god redovisningssed i både noterade företags årsredovisning och i övriga företag anser vi att företagen bör ges möjlighet att tillämpa IAS redovisningsprinciper inom ramen för ÅRL. På så sätt kommer alla företag att kunna successivt anpassa sig till IAS när de upprättar års- eller koncernredovisningen utan att tvingas till en fullständig IAS-tillämpning. ÅRL:s ramar bör därför vidgas och alla konflikter mellan IAS och ÅRL identifieras och undanröjas.² De i sammanhanget viktigaste åtgärderna är att justera uppskrivningsreglerna och att införa bestämmelser om värdering till verkligt värde av vissa materiella och immateriella tillgångar för att möjliggöra de omvärderingsmodeller som IASB beskriver i olika standarder (t.ex. IAS 16, IAS 38, IAS 40 och IAS 41). En sådan utvidgning av ÅRL:s ramar som innebär väsentligt ökade handlingsalternativ för företagen kan i förstone ge intryck av att företagen kan välja och vraka bland befintliga IAS och att tillämpa dem helt eller delvis efter eget gottfinnande. Så är givetvis inte fallet utan frågan om på vilket sätt och i vilken omfattning ett närmande till IAS kan och bör ske i det enskilda företaget måste avgöras inom ramen för vad som kan betraktas som god redovisningssed varvid den kompletterande normgivningen spelar en mycket viktig roll. Vi återkommer till dessa frågor i avsnitt 5.6 nedan.

² Se undersökningen av konflikter mellan IAS och ÅRL i bilaga 4.

5.2.2 IAS med stöd av IAS-förordningen

Som nämnts i avsnitt 2.4 måste det företag som skall tillämpa IAS med stöd av IAS-förordningen tillämpa IAS fullt ut i alla relevanta avseenden (jfr IAS 1 p. 11). Detta gäller både de noterade företag som enligt det tvingande kravet i förordningen måste tillämpa IAS i koncernredovisningen och de företag som medlemsstaterna själva – med stöd av artikel 5 i förordningen – bestämmer skall få möjlighet eller vara tvingade att upprätta års- eller koncernredovisningen (eller båda) enligt IAS.

Innan vi går in på frågan om artikel 5 bör utnyttjas vill vi något uppehålla oss kring IAS-förordningens företagsdefinition. Som framgår av avsnitt 2.3 är denna definition inte helt klar. Vad som komplicerar bilden är att det sannolikt krävs någon form av vinstsyfte för att det skall vara fråga om ett företag i förordningens mening. Det är därmed inte säkert att t.ex. stiftelser och ideella föreningar utgör sådana företag. Av detta skulle den slutsatsen kunna dras att artikel 5 inte kan läggas till grund för ett beslut att tillåta IAS-redovisning i sådana företag. Slutsatsen ifråga är sannolikt korrekt men inte på den grunden att företagen ifråga inte drivs i vinstsyfte utan av den anledningen att redovisningen i sådana företagsformer inte är reglerad av EG.³ Vad EG inte har reglerat har den svenska lagstiftaren full frihet att besluta om och det finns därmed inte något inom EG-rätten som hindrar att även svenska stiftelser och ideella föreningar, samt övriga av EG ej reglerade svenska företagsformer, tillåts redovisa enligt av kommissionen antagna IAS. Med företag avses därför i det följande sådana företag som avses i 6 kap. 1 § bokföringslagen (jfr 1 kap. 1 § 1 ÅRL) även om begreppet därmed blir något vidare än vad som följer av IAS-förordningen.

I det fall artikel 5 i förordningen skulle utnyttjas för att utsträcka tillämpningsområdet för redovisning enligt IAS till noterade företags årsredovisningar och icke-noterade företags års- och koncernredovisningar skulle detta få en rad positiva konsekvenser. Den kanske viktigaste effekten är att jämförbarheten mellan redovisningshandlingarna skulle öka. En utländsk läsare skulle exempelvis lättare kunna förstå en redovisningshandling upprättad enligt IAS än enligt ÅRL och svensk god redovisningssed. En annan fördel

³ Definitionen av företag i IAS-förordningen grundas på artikel 48 i Romfördraget och är densamma som används bl.a. i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven. EG-direktiven innehåller dock inga regler om redovisning i ideella föreningar och stiftelser.

med att redovisa enligt IAS är att det skulle bli lättare för svenska företag att ansöka om notering på utländska börser, då företagen inte skulle behöva göra om eller komplettera sin redovisning för detta ändamål vilket idag är fallet t.ex. när företag söker notering i USA. För noterade företag, som redan omfattas av IAS-förordningens krav på upprättande av koncernredovisning i enlighet med IAS, gör sig även ett annat argument gällande, nämligen att års- och koncernredovisningarna bör upprättas enligt samma redovisningsprinciper.

Å andra sidan skulle ett införande av redovisning enligt IAS med stöd av IAS-förordningen för alla företag, oavsett företagets branschtillhörighet, intressentkretsens storlek och sammansättning eller företagets storlek, frånta den svenska lagstiftaren och andra normgivare möjligheten att föreskriva särskilda bestämmelser av hänsyn vare sig till företagets storlek eller verksamhetsart eller till svenska förhållanden. Vidare skulle IAS omfattande krav på tilläggsupplysningar och regelverkets komplexitet kräva stora administrativa och finansiella resurser. Till detta kommer de konsekvenser från beskattnings- och taxeringsynpunkt som företagen och det allmänna skulle komma att drabbas av (se avsnitt 5.3.2 samt bilaga 6) vid en tillämpning av IAS i årsredovisningen.

Slutsatser

Som framgår av föregående avsnitt föreslår vi att ÅRL:s ramar vidgas så att det blir möjligt att tillämpa de principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för inom lagens ramar. En på detta sätt vidgad ÅRL kommer dock inte att kunna säkerställa att ett företag kan upprätta en fullständig IAS-redovisning i alla situationer. Det kan inträffa att våra förslag till ändringar i ÅRL senare visar sig vara otillräckliga eller att ett beslut av EG-kommissionen om att anta en viss, ändrad eller ny, IAS i och för sig ryms inom ramen för EG-direktiven men förutsätter en lagändring här i Sverige innan den kan få genomslag i svenska företag. En sådan lagstiftningsprocess kan dra ut på tiden. Det kan också förekomma, som nyss antytts, att Bokföringsnämnden, genom kompletterande normgivning, inskränker de icke-noterade företagens möjligheter att inom ÅRL:s ramar tillämpa IAS redovisningsprinciper (se avsnitt 5.6). För företag som har ett stort intresse av att kunna tillämpa IAS fullt ut, exempelvis större icke-noterade företag och

företag som står i begrepp att söka notering, kan det därför framstå som det enda alternativet att den svenska lagstiftaren utnyttjar möjligheten i artikel 5 i IAS-förordningen att tillåta eller kräva en tillämpning av IAS. Inte minst med hänsyn till önskemålet om jämförbarhet mellan olika företag och till omsorgen om utvecklingen av god sed anser vi att icke-noterade moderföretag alltid bör ha möjlighet att tillämpa IAS fullt ut, utan hinder av eftersläpande svensk lagstiftning. Artikel 5 bör därför i vart fall utnyttjas såvitt gäller *koncernredovisningen i icke-noterade moderföretag*.

När det gäller *årsredovisningen i noterade och icke-noterade företag* kan det förmodas att intresset av att kunna tillämpa IAS fullt ut är mer begränsat med hänsyn till de effekter i framförallt skattehänseende som en sådan tillämpning kan innebära, men också med tanke på den mängd tilläggsupplysningar som följer av en fullständig IAS-tillämpning. Ett företag torde när det gäller årsredovisningen hellre utnyttja de möjligheter som den vidgade ÅRL ger att – inom ramen för god redovisningssed – så långt möjligt och utan skattekonsekvenser eller onödiga upplysningskrav följa IAS. Ett företag som tillämpar IAS fullt ut i koncernredovisningen bör dock enligt vår mening alltid ha möjlighet att utan hinder av eftersläpande svensk lagstiftning tillämpa samma principer för klassificering, värdering och periodisering i årsredovisningen som i koncernredovisningen. Sammanfattningsvis föreslår vi därför att artikel 5 utnyttjas för att möjliggöra en fullständig IAS-tillämpning i noterade och icke-noterade företags årsredovisningar.

5.2.3 Bör det införas en avstegsregel?

Vi har i det föregående stannat för att föreslå att noterade företag skall ha möjlighet att tillämpa IAS även på årsredovisningen och att alla icke-noterade företag skall ha möjlighet att tillämpa IAS både på årsredovisningen och på koncernredovisningen. Dessa förslag är tänkta att genomföras dels genom att utnyttja artikel 5 i IAS-förordningen, dels genom att vidga ÅRL:s ramar för att möjliggöra en tillämpning av de principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för. Utvidgningen av ÅRL innebär att alla konflikter mellan ÅRL och IAS – varmed avses regler i ÅRL som utgör ett direkt hinder mot en tillämpning av IAS – elimineras. Om det finns behov av att snäva in ramarna för vissa företag (t.ex. företag som utan att vara noterade är av stort allmänt intresse) eller på

annat sätt inskränka de valmöjligheter som en utvidgning av ÅRL:s ramar ger upphov till är detta en uppgift för normgivande organ (närmast Bokföringsnämnden, Finansinspektionen och Redovisningsrådet) och inte en fråga för lagstiftaren.

Förslaget till utvidgning av ÅRL innebär att en mängd ändringar, stora som små, måste göras i lagtexten (se bilaga 4, undersökning av konflikter mellan ÅRL och IAS). Det är alltid förenat med vissa risker att göra denna typ av punktinsatser. Även om vi har ansträngt oss för att identifiera alla konflikter mellan IAS och ÅRL kan vi givetvis ha missat att göra någon smärre men nödvändig ändring. Vissa förslag kan senare i den praktiska tillämpningen komma att visa sig otillräckliga eller inte till fullo ha täckt det fall som varit åsyftat. Risken för brister i våra förslag sammanhänger givetvis med att IAS är ett detaljerat och komplicerat regelverk och att en del konflikter med det svenska regelverket kanske ännu inte har visat sig i den praktiska tillämpningen utan först på sikt kommer att uppenbaras. Till detta kommer att IAS/IFRS är ett levande regelverk som fortlöpande kommer att förändras och kompletteras med tolkningsuttalanden. I takt med detta kommer EG att fortlöpande anta dels nya IFRS, dels ändringar i befintliga IAS men även nya IFRIC-uttalanden. Varje sådant antagande kommer sannolikt inte att föregås av någon lagstiftningsprocedur inom EG utan det får förmodas att en hel del beslut kommer att anses vara förenliga med EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv som de är. Det är dock inte säkert att en ny IAS, eller en ändrad sådan, också är fullt ut förenlig med ÅRL utan det får antas dyka upp fall i framtiden där ÅRL först måste ändras för att en antagen IAS eller IAS-ändring skall bli möjlig att tillämpa i Sverige.

Vi anser att det för sådana moderföretag som tillämpar IAS fullt ut i koncernredovisningen (med stöd av artikel 4 eller 5 i IAS-förordningen) inte får förekomma att det uppstår tvekan om huruvida ÅRL verkligen medger en fullständig redovisning i den juridiska enheten enligt de IAS som antagits av kommissionen. Ett sådant moderföretag måste känna sig säkert på att samma principer för värdering och periodisering som tillämpas i koncernredovisningen också får tillämpas i årsredovisningen. För att säkerställa detta finns, som vi ser det, två möjliga lösningar. Det ena alternativet är att, i enlighet med vårt förslag ovan, utnyttja artikel 5 i IAS-förordningen även beträffande årsredovisningen. En nackdel med det alternativet är att företaget då måste tillämpa IAS fullt ut i alla

avseenden i årsredovisningen, vilket för med sig både skattekonsekvenser och omfattande krav på tilläggsupplysningar.

Ett annat alternativ, som har diskuterats inom utredningen, är att införa en avstegsregel liknande den som finns i såväl det fjärde som det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Regeln skulle kunna utformas enligt följande:

Ett företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder får vid upprättandet av årsredovisningen avvika från bestämmelser i denna lag om en avvikelse är nödvändig för att företaget skall kunna tillämpa samma redovisningsprinciper i årsredovisningen som i koncernredovisningen.

Ett företag som skulle välja att tillämpa avstegsregeln skulle kunna göra det bara i vissa avseenden, t.ex. värdering av förvaltningsfastigheter eller finansiella instrument, medan det i övrigt tillämpade principer som avvek från IAS. En tillämpning av regeln skulle alltså inte innebära att företaget ifråga måste upprätta sin årsredovisning enligt IAS fullt ut i alla avseenden till skillnad mot vad som gäller om artikel 5 utnyttjas. Regeln skulle inte vara tvingande utan ligga i det enskilda företagens hand att tillämpa. Det främsta syftet med en sådan avstegsregel skulle vara att ett moderföretag som upprättar koncernredovisning enligt IAS fullt ut, skulle kunna utforma sin årsredovisning på samma sätt som koncernredovisningen utan att gå förlustig de dispositionsmöjligheter som skattelagstiftaren tillhandahåller. Vad vi ser framför oss är alltså ett företag som i princip vill gå över till IAS – en förutsättning för att avstegsregeln skall bli tillämplig är ju att företaget ifråga upprättar sin koncernredovisning enligt IAS – men som av t.ex. skatteskal anser sig förhindrat att göra så fullt ut, t.ex. vad gäller avskrivningar av inventarier eller redovisning av pensioner. Det finns goda skäl som talar för att redovisningslagstiftningen inte bör lägga några hinder i vägen för en fullständig IAS-tillämpning även om skatte- och eventuellt annan lagstiftning gör det.

Regeln skulle huvudsakligen fånga upp den situationen att IASB t.ex. har gjort en ändring i en IAS, en ändring som visserligen inte fordrar någon ändring av EG-direktiven men som fordrar en ändring av ÅRL. Under den tid som förflyter mellan EG-kommissionens beslut om att anta den ändrade standarden och den dag då ändringen i ÅRL träder ikraft skulle ett företag som tillämpar IAS fullt ut i koncernredovisningen (och därmed även den av kommis-

sionen antagna ändringen i aktuell IAS) med åberopande av avstegsregeln kunna tillämpa den ändrade IAS:en även i årsredovisningen. Under denna övergångstid skulle regeln kunna ha ett värde.

Avstegsregeln skulle bara vara avsedd att undanröja varje hinder mot en tillämpning av IAS. Detta innebär att svenska regler som inte utgör något sådant hinder alltså skulle gälla, t.ex. en del krav på tilläggsupplysningar. Ett företag skulle alltså inte med stöd av avstegsregeln kunna underlåta att lämna de tilläggsupplysningar som föreskrivs i 5 kap. ÅRL. Däremot skulle företaget när det gäller sättet att presentera dem i årsredovisningen kunna ansluta sig till IAS systematik.

Det kan hävdas att en avstegsregel bara skulle kunna möjliggöra avsteg från den nationella lagen och inte från EG-direktiven. Ett noterat företag skulle med detta synsätt alltid ytterst vara bundet av EG-direktiven när årsredovisningen upprättas. Mot detta kan dock följande två synpunkter anföras. För det första innehåller även EG-direktiven en avstegsregel. EG är alltså inte främmande för att avsteg i undantagsfall kan göras även från direktiven. För det andra påstås i det s.k. moderniseringsdirektivet att ändringarna i det ”kommer att avlägsna alla de oförenligheter mellan direktiven /---/ (bl.a. de fjärde och sjunde; vår anm.) som förelåg den 1 maj 2002”. Ett avsteg från ÅRL som sker p.g.a. innehållet i befintliga (och antagna) IAS ligger alltså inom ramen för EG-direktiven efter de ändringar som gjorts i och med moderniseringsdirektivet.

En avstegsregel av den innebörd som skisserats ovan har alltså diskuterats inom utredningen. Meningarna har dock varit delade vad gäller lämpligheten i att införa en sådan bestämmelse. Det har framkommit farhågor för att regeln skulle göra det möjligt för företagen att hoppa mellan IAS och ÅRL enligt eget gottfinnande, s.k. shopping. Behovet av en avstegsregel, mot bakgrund av de ändringar i övrigt som nu föreslås i ÅRL, har också ifrågasatts. Det skall emellertid poängteras att även om en avstegsregel i nuläget saknar intresse kan det inte uteslutas att den fortsatta utvecklingen inom IASB snabbt kan aktualisera ett behov. Lagstiftningsprocessen är långsam och det är knappast troligt att lagstiftaren kommer att kunna hålla jämna steg med IASB. En avstegsregel med de begränsningar som påpekats ovan, dvs. att företaget upprättar koncernredovisning enligt IAS och att ett avsteg är *nödvändigt* för att företaget skall kunna tillämpa samma redovisningsprinciper i årsredovisningen som i koncernredovisningen, förefaller därmed tämligen harmlös. I brist på enighet i frågan inom utredningen har vi

dock stannat för att avstå från att lämna något förslag till avstegsregel men vi ser gärna att remissinstanserna tar upp och diskuterar frågan.

5.2.4 Två regelverk: IAS respektive ÅRL och god redovisningssed

Med våra förslag kommer det i framtiden att allt tydligare utkristalliseras två parallella regelverk för redovisningen. Å ena sidan har vi IAS som kommer att tillämpas av i första hand de noterade företagen och sannolikt även av en del andra större företag. IAS-tillämpningen kommer sannolikt att ske både i koncernredovisningen och i årsredovisningen dock, såvitt gäller sistnämnda redovisningshandling, med de begränsningar som må följa av skattelagstiftning och annan nationell lagstiftning. Å andra sidan har vi ett regelverk som utgår från ÅRL, med dess krav på god redovisningssed, och kompletteras av annan normgivning, i första hand från Bokföringsnämnden. Den fråga som därmed inställer sig är om ett företag kan byta regelverk. De flesta torde vara ense om att ett företag alltid kan s.a.s. byta upp sig, dvs. gå från ÅRL och god redovisningssed till IAS men däremot inte tvärtom. Låt oss dock ta följande exempel. Ett noterat företag som enligt IAS-förordningen är tvunget att tillämpa IAS på koncernredovisningen avnoteras. Det kanske köps upp och blir helägt dotterföretag till ett annat (inte nödvändigtvis noterat) företag. Vissa verksamheter i företaget kanske dessutom säljs ut eller flyttas till något annat företag inom koncernen. Skall detta företag även fortsättningsvis tillämpa IAS? IAS-förordningen ställer inget sådant krav utan frågan måste prövas mot bakgrund av de regler som finns om byte av redovisningsprincip.

Enligt 2 kap. 4 § ÅRL skall som huvudregel samma redovisningsprinciper tillämpas konsekvent från år till år. Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild får ett företag dock göra avsteg från denna huvudregel och alltså byta princip. Redovisningsrådet behandlar i RR 5 frågan om byte av redovisningsprincip men bortsett från denna rekommendation finns ingen svensk normgivning i frågan.

Slutsatser

Rådets rekommendation RR 5 utgår från IASB:s motsvarande regler (IAS 8) och lämpligheten i att för den nyss beskrivna situationen hämta vägledning från IAS kan ifrågasättas. IAS tar ju inte sikte på ett sådant fall, som ju handlar om ett företag som i och med avnoteringen *lämnar* IASB:s målgrupp. IAS tar ju bara sikte på företag som ingår i dess målgrupp, före och efter det tänkta principbytet. Det är därmed inte givet att IAS regler för byte av redovisningsprincip kan ligga till grund för prövningen. Tvärtom anser vi att den restriktivitet som präglar IAS regler för byte av redovisningsprincip talar mot en alltför strikt tillämpning. Man måste beakta att företaget i fråga har ändrat skepnad i väsentliga avseenden och frågan om vilket regelverk som företaget efter avnoteringen bör tillämpa måste avgöras med utgångspunkt i företagets ekonomiska förhållanden, dess storlek och intressentkrets, efter avnoteringen. Även för ett företag som på frivillig väg har upprättat sin redovisning enligt IAS måste enligt vår mening en mer liberal syn på byte av redovisningsprincip anläggas än den som IASB ger uttryck för i IAS 8 i det fall företaget vill byta till ÅRL och god redovisningssed.

Vi anser inte att det finns anledning att lagreglera frågan om byte av regelverk utan överlämnar den till den kompletterande normgivningen att ta ställning till. Slutsatsen måste dock enligt vår mening bli att frågan om i vilken utsträckning IAS redovisningsprinciper bör få genomslag även i andra företag än de noterade aktiebolagen alltid, och därmed även i frågan om byte av regelverk, måste bli föremål för noggranna överväganden där hänsyn tas till såväl företagets storlek och verksamhetsart som företagets intressentkrets och syfte med verksamheten. I det sammanhanget måste beaktas i vilken miljö och för vilka syften och ändamål som IASB:s regler har skrivits.

Våra förslag innebär alltså att ett företag självt avgör om det på grundval av artikel 5 skall tillämpa IAS fullt ut i årsredovisningen. Samma förhållande gäller i fråga om upprättande av koncernredovisningen i icke-noterade företag. Endast en redovisning som upprättats med fullständig tillämpning av IAS kan anses upprättad "enligt IAS". Valet av redovisningsprinciper i ett företag är en fråga för styrelsen eller motsvarande ledningsorgan att avgöra. Det är viktigt att styrelsen engagerar sig i detta val och noggrant överväger för- och nackdelar med olika alternativ. Särskilt betydelsefullt blir

detta i framtiden då det som ovan beskrivits allt tydligare kommer att utkristalliseras två alternativa uppsättningar med redovisningsregler. För att skilja mellan de företag som tillämpar IAS fullt ut på grundval av artikel 5 och de som tillämpar ÅRL och god redovisningssed med större eller mindre inslag av IAS redovisningsprinciper, anser vi att styrelsen bör fatta ett uttryckligt beslut om vilket regelverk företaget tillämpar och dokumentera det på lämpligt sätt. Något lagförslag i denna fråga anser vi inte erforderligt.

5.3 Bör det uppställas ett krav på tillämpning av IAS?

Vårt förslag: Det bör inte uppställas något krav på fullständig tillämpning av IAS vid upprättande av årsredovisning i noterade företag och inte heller vid upprättande av vare sig års- eller koncernredovisning i icke-noterade företag.

Enligt artikel 5 i IAS-förordningen kan medlemsstaterna själva välja om de skall tillåta eller kräva en tillämpning av IAS i årsredovisningen i noterade företag och/eller i års- eller koncernredovisningen i icke-noterade företag. Medlemsstaterna får således själva bestämma om en tillämpning av IAS skall utformas som ett krav eller som en möjlighet. Även om den svenska lagstiftaren inte väljer att utnyttja denna option i IAS-förordningen utan stannar för att anpassa ÅRL till IAS måste frågan om en eventuell IAS-tillämpning i stället bör utformas som ett krav övervägas.

Eftersom de noterade företagen enligt artikel 4 i IAS-förordningen blir skyldiga att upprätta koncernredovisningen med tillämpning av IAS, förefaller det från strikt redovisningsmässiga utgångspunkter mest logiskt att de också skall upprätta sin årsredovisning enligt detta regelverk. Att tillåta skilda principer på koncern- respektive bolagsnivå kan bara förekomma om det finns mycket starka skäl som talar för en sådan ordning. Ett sådant skäl kan vara att en redovisning enligt IAS får beskattnings- och taxeringsmässiga konsekvenser som för såväl de skattskyldiga som det allmänna framstår som mindre lämpliga. Denna fråga behandlas nedan i avsnitt 5.3.2.

Ett krav på fullständig IAS-tillämpning väcker emellertid även en del frågor av konstitutionell karaktär. Frågan är närmast om regeringsformen lägger några hinder i vägen för ett sådant krav som ju i praktiken innebär att det blir IASB som utfärdar bestämmelser

för redovisning och indirekt, i någon mån, beskattning. Strikt juridiskt och formellt förhåller det sig i och för sig på det sättet att det är EG-kommissionen, genom sin antagningsprocedur, som beslutar reglerna och om detta kan sägas innebära en delegation av normgivningsmakt till kommissionen är ingen enkel fråga att besvara. Som framgår av det följande har vi emellertid av lämplighetsskäl stannat för att inte föreslå något krav på IAS-redovisning ens i noterade företag, utöver vad som följer av artikel 4 i förordningen. Vid sådant förhållande har vi inte funnit det ändamålsenligt att ägna tid åt att utreda grundlagsfrågan. Men vi vill för fullständighetens skull påpeka att för det fall frågan om ett krav på IAS-redovisning skulle aktualiseras i det fortsatta lagstiftningsarbetet måste grundlagsenligheten i ett sådant krav analyseras närmare.⁴

5.3.1 Är IAS lämpligt som underlag för beskattning?

Såsom anförts tidigare (avsnitt 3.4) finns ett antal skäl som talar emot ett krav på IAS vid beskattningen. Bl.a. kan man från *konstitutionell synpunkt* ifrågasätta en sådan ordning. Även om det inte finns några absoluta hinder från grundlagssynpunkt mot ett krav på att noterade företag skall tillämpa av kommissionen antagna IAS i sin årsredovisning väcker en sådan ordning ändå starka betänkligheter. Ett sådant krav innebär ju – även om EU genom antagningsproceduren formellt har sista ordet – i praktiken att det blir IASB som dikterar våra redovisnings-, och därmed i någon mån, skatteregler. Beskattningen kommer därmed i vart fall delvis att ske enligt ett regelverk som beslutas av ett internationellt, privaträttsligt organ som Sverige inte har någon insyn i och knappast heller något inflytande över. Till detta kommer att även av kommissionen antagna uttalanden från SIC/IFRIC blir bindande vilket sannolikt inger än större betänkligheter.

Vidare riktar sig IAS till den internationella kapitalmarknadens aktörer och reglerna präglas av ett *investerarperspektiv*. Redovisningsinformationen skall utformas med utgångspunkt i investerarnas behov och intressen. Svenska (och andra länders) beskattningsintressen saknar av naturliga skäl helt betydelse och beaktas

⁴ För en närmare genomgång av regeringsformens regler om normgivningsmaktens fördelning och om redovisningsreglernas konstitutionella karaktär, se SOU 1996:157, Översyn av redovisningslagstiftningen.

inte i något avseende. Regelverket är inte avsett att ligga till grund för beskattning eller för domstolsprövning.

Utvecklingen på redovisningsområdet innebär att tillgångar och skulder i en allt större omfattning löpande omvärderas till *verkligt värde* i stället för att de tas upp till historiska anskaffningsvärden. Dessa verkliga värden bestäms ofta med utgångspunkt i företagsledningens bästa bedömning om framtida ekonomiska förhållanden och bygger på uppskattningar och prognoser om framtida, diskonterade betalningsflöden. Även om företagsledningens bedömning görs med utgångspunkt i de metoder som anges i IAS innebär detta ett visst mått av subjektivitet i redovisningen vilket kan leda till kontrollsvårigheter till skillnad mot om man använder historiska anskaffningsvärden som för en skattetjänsteman eller skattedomare är lätta att kontrollera. Värden som räknas fram med ledning av prognoser och uppskattningar utgör måhända ett vanskligt underlag för beskattning.

En tillämpning av IAS innebär också att *intäktsredovisningen tidigareläggs* i en del fall, t.ex. beträffande pågående arbeten. Att detta s.a.s. kostar skatt och frestar på likviditeten är i sig ett mindre problem (även om man bör ha respekt för det argumentet). Men en tidigareläggning innebär en ökad osäkerhet vid resultatmätningen och det kan hävdas att den skattemässiga intäktsredovisningen bör vila på fastare grund. Vidare kan det faktum att intäktsredovisningen utlöser beskattning (medan en senare förlust inte leder till skatteåterbäring) verka hämmande på företagsledningens vilja att ta fram realiserade vinster och medföra en alltför försiktig värdering.

Vid redovisning enligt IAS kan vidare det faktum att värderingen bygger på uppskattningar och bedömningar ibland leda till osäkerhet i den siffermässiga redovisningen i balans- och resultaträkningarna. Denna osäkerhet kan i redovisningen balanseras eller justeras genom *tilläggsupplysningar*. En utomstående användare av redovisningen kan därmed själv bilda sig en uppfattning om trovärdigheten i ett visst värde och sannolikheten för att det kommer att "återvinnas" i framtiden. I IAS värld har tilläggsupplysningarna lika hög dignitet som den information som lämnas i balans- och resultaträkningarna. Den information som lämnas i noterna är lika viktig som den som lämnas i balans- och resultaträkningarna. Vid beskattningen kan man av naturliga skäl knappast ta hänsyn till tilläggsupplysningarna för att justera ett alltför optimistiskt/pessimistiskt värde eller vinstmått som redovisas i balans- och resultaträkningarna.

IAS är många gånger synnerligen *komplicerade och svårbegripliga*. Även redovisningsexperter som är väl insatta i dem och de frågor och företeelser de behandlar kan komma till olika slutsatser. I ett sådant läge är det måhända mycket begärt att en enskild skatttjänsteman skall kunna bedöma hur regelverket skall tillämpas.

På grund av den höga grad av komplexitet och de inslag av uppskattningar och bedömningar som präglar IAS är risken överhängande för att en ökad användning av IAS för beskattningsändamål kommer att leda till *långdragna och komplicerade tvister* mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna. Detta leder till stora kostnader både för det allmänna och för företagen. Dessutom måste beaktas att de tjänstemän och domare som skall pröva och avgöra enskilda redovisningsfrågor måste ha tillgång till ett regelverk som är begripligt och användbart i den praktiska tillämpningen. Detta torde förutsätta en användning av verifierbara värden och schabloner i stället för uppskattningar och prognoser.

Det är inte ovanligt att skattedomstolarna i mål som rör redovisningsfrågor begär in *yttrande från Bokföringsnämnden* och ber nämnden att uttala sig om vad som kan anses utgöra god redovisningssed i det aktuella fallet. Det får förmodas att Bokföringsnämnden kommer att anse sig förhindrad att avge auktoritativa uttalanden i frågor som rör tolkningen och tillämpningen av IAS, denna uppgift är förbehållen SIC/IFRIC. Genom ett krav på IAS i årsredovisningen skulle domstolarna därmed eventuellt förlora denna möjlighet att på ett smidigt sätt komplettera utredningen i komplicerade skattemål.

Slutsatser

Även om det på enstaka områden kan anses godtagbart att en redovisning upprättad enligt IAS får genomslag vid beskattningen (exempelvis aktivering av låne- och utvecklingskostnader), talar enligt vår mening de skäl som redovisats ovan starkt emot en ökad användning av IAS för beskattningsändamål. Samtidigt är det naturligtvis önskvärt att IAS får ett ökat genomslag i redovisningen, särskilt i årsredovisningen för noterade och andra större företag. Ett sätt att åstadkomma detta är att minska kopplingen mellan redovisning och beskattning. På så sätt skulle redovisningen kunna utvecklas i rätt riktning och vi skulle slippa den hämsko som beskattningen sätter på utvecklingen av god redovisningssed.

För de små företagen skulle dock ett system med särskilda, från redovisningen frikopplade, skatteregler få kännbara administrativa och ekonomiska konsekvenser. Övervägande skäl talar också mot ett införande av två skilda skattesystem, ett för stora och ett för små företag, dels p.g.a. neutralitetsprincipen, dvs. att alla företag oavsett storlek skall behandlas lika ur beskattningssynpunkt, dels mot bakgrund av de tillämpningssvårigheter ett sådant tudelat system skulle medföra för skattemyndigheter och domstolar. Å andra sidan bör inte alla företag tvingas in i ett system med särskilda skatteregler, med de konsekvenser detta skulle få för små företag, endast i syfte att bereda stora företag möjlighet att tillämpa IAS i redovisningen. Den bästa lösningen för närvarande är därför enligt vår mening att införa en partiell och för företagen frivillig frikoppling.

En inventering av områden där en frikoppling skulle vara önskvärd har på senare år gjorts av Redovisningskommittén (se SOU 1995:43) och Riksskatteverket. Resultatet av dessa arbeten kan antagligen ligga till grund för fortsatta överväganden. Det förtjänar påpekas att Justitiedepartementet i Ds 2002:42, Redovisning och värdering av finansiella instrument, föreslår en frikoppling (med s.k. utdelningsspärr) vad gäller lager av värdepapper som innehas för handelsändamål.⁵ Finansdepartementets förslag om beskattningsregler för leasade tillgångar innebär också en viss frikoppling. Lagstiftaren är alltså inte främmande för tanken på ökad frikoppling.

Omfattningen av en eventuell frikoppling kan givetvis diskuteras. Sådana skattemässiga avdrag som uteslutande är betingade av skatteskäl och inte utgör kostnader i företagsekonomisk mening borde utan vidare överväganden kunna frikopplas. Hit hör avdrag för räkningsmässig avskrivning, till den del de överstiger bokföringsmässiga avskrivningar, avsättning till periodiseringsfond, avdrag enligt 97-procentsregeln samt avdrag för koncernbidrag. En konsekvens av en sådan frikoppling är givetvis att företagen i stället redovisar uppskjuten skatt.

Redovisning av pågående arbeten är ett område som redan idag är mycket komplicerat och som ger upphov till tvister vid skattemyndigheter och i domstolar. Svårigheterna att på ett korrekt och tillförlitligt sätt mäta den upparbetade uppdragsinkomsten liksom det faktum att en senare förlust inte kan utnyttjas bakåt (genom

⁵ Det skall emellertid påpekas att detta förslag har utmönstrats ur den efterföljande propositionen för att utredas i annan ordning.

s.k. carry back) utgör starka skäl att överväga särskilda skatteregler. När det gäller pensionsredovisning förefaller en frikoppling närmast ofrånkomlig eftersom skattereglerna utgår från trygghandelagen och Finansinspektionens föreskrifter vilket IAS 19 av naturliga skäl inte gör. Två områden där en tillämpning av IAS däremot borde få fullt genomslag vid beskattningen är aktivering av räntor och utgifter för immateriella tillgångar (se vidare bilaga 6).

Enligt direktiven skall utredningens förslag vara statsfinansiellt neutrala. Detta tolkar vi på så sätt att eventuella förslag helst inte skall medföra vare sig högre eller lägre skatteuttag. I denna fråga gör vi följande bedömningar.

Ett argument som brukar föras fram i debatten är att en ökad frikoppling skulle leda till minskade skatteintäkter eftersom företagen då i större utsträckning än idag skulle utnyttja möjligheterna till skattedispositioner. Argumentet bygger på föreställningen att företagen i dag inte fullt utnyttjar de dispositionsmöjligheter som står till buds eftersom varje sådant utnyttjande reducerar utdelningsutrymmet i motsvarande mån. Styrkan i detta argument är omöjligt att ha någon uppfattning om. För att motverka det eventuella skattebortfall som kan uppkomma finns det dock skäl att överväga någon typ av utdelningsspärr, exempelvis i enlighet med Riksskatteverkets eller Redovisningskommitténs förslag. Syftet med Redovisningskommitténs spärr var just att kommitténs förslag till frikoppling inte skulle leda till en förändring av skattebasen och därmed inte heller påverka statens skatteintäkter. Sammanfattningsvis drog Redovisningskommittén den slutsatsen att kommitténs förslag till ökad frikoppling tillsammans med förslaget om utdelningsspärr var statsfinansiellt neutrala.

När det gäller merkostnader av administrativt slag för företagen och berörda myndigheter och domstolar vill vi återigen hänvisa till Redovisningskommittén som gjorde bedömningen att den av kommittén föreslagna utdelningsspärren kunde förmodas, i vart fall initialt, ge upphov till en del merarbete och därmed ökade kostnader. Samtidigt uppgavs den ökade frikopplingen i sig medföra lättnader i deklara-tions- och taxeringsarbetet. Sammantaget drog kommittén slutsatsen att något behov av ökade administrativa resurser inte följde med kommitténs förslag. Till detta kan läggas följande argument. En ökad användning av IAS vid beskattningen kan förmodas leda till långa och komplicerade processer vid skattemyndigheter och domstolar och därmed ökade kostnader såväl för det allmänna som för företagen. Om man kan begränsa använd-

ningen av IAS vid beskattningen kan även dessa kostnader reduceras, till nytta för alla inblandade parter.

5.3.2 Inget krav på IAS-tillämpning

Såsom anförts ovan skulle ett krav på tillämpning av IAS väcka en del frågor av grundlagskaraktär. Vi har dock inte närmare utrett dessa frågor eftersom vi mot bakgrund av de beskattnings- och taxeringsmässiga konsekvenser som redovisats ovan⁶ anser att det i nuläget inte är lämpligt att uppställa ett krav på tillämpning av IAS vid upprättande av årsredovisningen ens i noterade företag. Om det inte går att åstadkomma en ökad frikoppling återstår som vi ser det ingen annan lösning än att även fortsättningsvis tillåta skilda redovisningsprinciper på koncern- respektive bolagsnivå. Från redovisningssynpunkt är detta en trist lösning men de betänkligheter som en användning av IAS väcker vid beskattningen väger sannolikt tyngre. Det skall påpekas att EG:s sjunde bolagsrättsliga direktiv medger olika principer på bolags- respektive koncernnivå. Skälet är just att olika länder i EU har olika stark koppling till beskattningen. Vidare överväger även Finland, av samma skäl som vi nu anför, en sådan frikoppling mellan års- och koncernredovisningen (se avsnitt 4.1). Frågan om olika redovisningsprinciper i års- och koncernredovisningen behandlas även i avsnitt 5.4.9 nedan.

När det gäller noterade företag som inte samtidigt är moderföretag, och därmed inte upprättar någon koncernredovisning, kan det av jämförbarhetsskäl hävdas att det i stället borde uppställas ett krav på tillämpning av IAS i årsredovisningen. Vi avstår dock från att lägga något sådant förslag eftersom frågan, i vart fall för närvarande, synes vara av liten (om ens någon) praktisk betydelse och ett krav på IAS i årsredovisningen dessutom skulle medföra negativa effekter från beskattnings- och taxeringssynpunkt. För det fall frågan har någon praktisk betydelse från synpunkten av jämförbarhet mellan olika noterade företag torde den lämpligen hanteras inom ramen för börsernas och andra marknadsplatsers noteringsavtal.

Slutligen bör frågan om koncernredovisning i större icke-noterade företag något beröras. Det kan anföras goda skäl för att företag som tillhör den kategori icke-noterade företag som idag omfattas av Redovisningsrådets rekommendationer (dvs. företag

⁶ Se även genomgången i bilaga 6.

som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse, jfr. rådets förord) också bör underkastas ett krav på IAS i sin koncernredovisning. En sådan lagbestämmelse skulle dock kunna leda till svåra gränsdragningsproblem och vi anser därför att frågan bör lösas i den praktiska tillämpningen och inom ramen för god redovisningssed.

5.4 Vilka regler i ÅRL skall tillämpas av företag som redovisar enligt IAS?

Våra förslag: De företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS bör fortsättningsvis tillämpa de bestämmelser i ÅRL som rör:

- årsredovisningen⁷,
- delårsrapporten,
- koncernredovisningen, om reglerna är av formaliakarakär, samt
- koncernredovisningen, om reglerna är av materiell natur och saknar motsvarighet i IAS eller utgör tillkommande upplysningskrav.

På motsvarande sätt bör de företag som upprättar årsredovisning med tillämpning av IAS tillämpa de bestämmelser som rör:

- delårsrapporten,
- koncernredovisningen⁸,
- årsredovisningen, om reglerna är av formaliakarakär,
- årsredovisningen, om reglerna är av materiell natur och saknar motsvarighet i IAS eller utgör tillkommande upplysningskrav.

5.4.1 Inledning och sammanfattning

I våra direktiv står att samspelet mellan det svenska regelverket och IAS kommer att bli mycket komplicerat och att det finns risk för oklarheter och missuppfattningar. I vissa fall kan det råda osäkerhet om i vilken mån svenska lagregler kommer att kunna fortsätta gälla vid sidan av de internationella redovisningsstandarderna. Vad nu sagts väcker ett antal frågor bl.a. frågan om vilka regler i ÅRL

⁷ I vissa fall får dock årsredovisningen upprättas med tillämpning av IAS.

⁸ Ett företag som upprättar årsredovisning med tillämpning av IAS torde dock normalt även upprätta koncernredovisning enligt samma regelverk.

som även framgent skall gälla för de företag som upprättar års- eller koncernredovisningen med stöd av IAS-förordningen.

När det gäller de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS skall för det första givetvis samtliga bestämmelser, såväl formella som materiella, som rör *årsredovisningen* och *delårsrapporten* (se om denna nedan) gälla framöver. Endast i det fall ett företag utnyttjar den möjlighet som vi föreslår skall införas att tillämpa IAS fullt ut även i årsredovisningen sätts merparten av ÅRL:s regler om årsredovisningen åt sidan. I övrigt innebär vårt förslag endast att ÅRL:s ramar utvidgas för att möjliggöra en tillämpning av IAS principer för värdering och periodisering bl.a. på årsredovisningen och därmed även på delårsrapporten.

För det andra bör utgångspunkten vara att regler i ÅRL som kan sägas vara av formaliakarakter även framgent skall tillämpas av ett noterat företag vid upprättandet av *koncernredovisningen*. I vart fall följande regler bedöms tillhöra denna grupp:

- Krav på upprättande av koncernredovisning (7 kap. 1-3 §§), dvs. vilka företag som skall upprätta sådan handling och vilka som är undantagna från skyldigheten. Dessa regler är dock nära förknippade med koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § som möjligen är av mer materiell natur.
- Regler om språk och form och om undertecknande (7 kap. 7 §).
- Krav på avlämnande till revisor och offentliggörande samt regler om publicering (8 kap.).

ÅRL:s bestämmelser om vilka delar som en koncernredovisning skall bestå av kan möjligen också hävdas vara av formaliakarakter (7 kap. 4 §), se nedan om förvaltningsberättelsen.

När det gäller regler av materiell natur, dvs. bestämmelser som avser själva innehållet i koncernredovisningen bör ÅRL så långt möjligt upphöra att gälla. Enskilda bestämmelser i ÅRL kommer dock även framgent att vara tillämpliga. Detta gäller dels beträffande företeelser som saknar motvarighet i IAS, dels en del tillkommande upplysningskrav.

För de företag som upprättar *årsredovisning* med tillämpning av IAS bör motsvarande utgångspunkter gälla i fråga om vilka regler i ÅRL som skall tillämpas framöver.

5.4.2 Koncerndefinitionen

Enligt IAS-förordningen skall noterade företag upprätta koncernredovisning med tillämpning av IAS. Förordningen tar emellertid inte ställning till om det är IAS eller nationella bestämmelser som skall vara styrande vid prövningen av frågan om ett visst företag är moderföretag och därmed, som huvudregel, skyldigt att upprätta koncernredovisningen. Vår slutsats är att det är koncerndefinitionen i ÅRL som skall tillämpas vid denna prövning. Denna slutsats stöds också av EG-kommissionen.⁹

Enligt koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § första stycket ÅRL är ett företag moderföretag till ett annat företag om det;

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i det andra företaget,
2. äger andelar i det andra företaget och på grund av avtal med andra delägare i det förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i det andra företaget och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i det andra företaget och har rätt att ensamt utöva ett betydande inflytande över det på grund av avtal med det eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Definitionen grundar sig på bestämmelserna i artiklarna 1.1 a), 1.1 b), 1.1 c) samt 1.1 d) bb) i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

Enligt IAS 27 p. 6 skall ett företag anses som moderföretag till ett annat företag om det har "kontroll" (på engelska "control") över detta andra företag, oavsett om det äger andelar i det. Med kontroll avses rätten att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla fördelar (benefits) från verksamheten. IAS koncerndefinition har införts i Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00, Koncernredovisning. I stället för "kontroll" använder rådet begreppet "bestämmande inflytande" varmed avses en rätt att utforma ett företags strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. I bilaga 1 till rekommendationen förklarar rådet att IAS beskrivning av "control" eller

⁹ Uttalandet görs i ett arbetsdokument som kommer att publiceras på kommissionens hemsida, www.europa.eu.int, under rubriken "Frequently asked questions on IAS and the Accounting Directives".

”bestämmande inflytande” och ÅRL:s definition av koncernbegreppet stämmer väl överens. Av det skälet har rådet valt att i RR 1:00 ta in en beskrivning av koncernbegreppet med utgångspunkt i de karaktäristiska och den förklarande text som finns i IAS¹⁰. Det krävs inte att moderföretaget faktiskt utövar ett bestämmande inflytande utan det är tillräckligt att det har rätt till sådant inflytande. Det skulle t.o.m. kunna hävdas att det enligt IAS räcker att moderföretaget har möjlighet till sådant inflytande. Enligt SIC-33 kan nämligen även innehav av optioner i vissa fall ha betydelse för huruvida kontroll (bestämmande inflytande) föreligger.

Det har i den praktiska tillämpningen uppstått tvekan om koncerndefinitionen i det sjunde bolagsrättsliga direktivet respektive IAS överensstämmer med varandra eller om det finns några sakliga skillnader mellan dem. Det har från en del håll gjorts gällande att direktivet uppställer ett krav på att ett företag måste äga andelar i ett annat företag för att det över huvud taget skall kunna klassificeras som moderföretag. Att företaget i fråga faktiskt har (rätt till) ett bestämmande inflytande är med detta synsätt inte tillräckligt. För att säkerställa att även sådana situationer omfattas av koncerndefinitionen har genom det s.k. moderniseringsdirektivet artikel 1.2 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet ändrats på så sätt att kravet i artikeln på att moderföretaget skall äga aktier i ett annat företag för att det skall klassificeras som dotterföretag tagits bort. Förslaget syftar till att skapa överensstämmelse mellan direktivets definition och IAS regelverk och tydliggör att en medlemsstat har rätt att kräva att ett företag skall upprätta koncernredovisning om företaget har rätt att utöva eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande över ett annat företag oavsett om det är delägare i detta andra företag. Det krävs alltså inte att det bestämmande inflytandet faktiskt utövas utan det är tillräckligt att moderföretaget har rätt att utöva ett bestämmande inflytande.

För det noterade bolag som skall upprätta koncernredovisning enligt IAS kan det nog te sig naturligt att även frågan om vilka företag som ingår i koncernen, och som därmed skall omfattas av redovisningen, skall bedömas med ledning av IAS och inte enligt ÅRL. Om koncerndefinitionerna i respektive regelverk skulle skilja sig åt i något avseende skulle en annan ordning medföra att ett företag som utgör dotterföretag enligt ÅRL men som inte är det enligt IAS skulle omfattas av koncernredovisningen trots att det

¹⁰ IAS 22 och IAS 27 innehåller likalydande koncerndefinitioner och Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 baserar sig på båda dessa rekommendationer.

alltså inte är ett dotterföretag enligt IAS. Ett företag som är dotterföretag enligt IAS, men inte enligt ÅRL, skulle å andra sidan med detta resonemang utelämnas ur koncernredovisningen i strid med IAS. En sådan ordning är givetvis oacceptabel. Definitionerna i de båda regelverken måste således överensstämma.

En annan fråga är vad som gäller övriga företag i gruppen. Ett onoterat dotterföretag, som alltså inte omfattas av IAS-förordningens krav på tillämpning av IAS, skall ju tillämpa ÅRL fullt ut, inklusive ÅRL:s koncerndefinition. Om detta företag samtidigt är moderföretag i en underkoncern skulle teoretiskt den situationen kunna uppstå att vissa dotterföretag i underkoncernen (bestämd enligt ÅRL) utelämnas ur koncernredovisningen för moderbolaget i toppen av det skälet att de inte är dotterföretag till detta enligt IAS. Även denna ordning framstår som oacceptabel. En rimlig slutsats måste därmed vara att en korrekt tillämpning av de olika definitionerna i ÅRL respektive IAS leder till samma resultat. Något förtydligande i ÅRL att "samma" koncerndefinition skall tillämpas av alla företag i en grupp som leds av ett noterat bolag torde därmed inte vara nödvändigt. Möjligen kan ett klagande från den kompletterande normgivningen vara på sin plats.

Sammanfattningsvis kan konstateras att en rimlig slutsats måste vara att en korrekt tillämpning av de olika definitionerna i ÅRL respektive IAS leder till samma resultat och att de eventuella oklarheter som formuleringen av koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § ÅRL ger upphov till bör undanröjas. Frågan är, vilket vi strax återkommer till, på vilket sätt denna anpassning av ÅRL till IAS bör genomföras. Vi vill poängtera att ovanstående resonemang i första hand har bäring på redovisningen. Om det i andra sammanhang förekommer koncerndefinitioner som inte till fullo överensstämmer med IAS är det inte säkert att de bör tolkas i enlighet med IAS-definitionen. Frågan måste övervägas särskilt i varje enskilt fall med utgångspunkt i regleringens syften och ändamål.

Det finns, som vi ser det, två tänkbara lösningar på hur koncerndefinitionen i ÅRL skulle kunna ändras i syfte att nå överensstämmelse med motsvarande definition i IAS. Såsom framgår nedan har vi stannat för att föreslå att det andra alternativet genomförs i ÅRL.

Det första alternativet skulle innebära ett mycket litet ingrepp i ÅRL vilket är i linje med våra övriga förslag till lagändringar. Artikel 1.2 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet har inte genomförts i ÅRL och genom moderniseringsdirektivet utmönstras kravet i

artikel 1.2 på att ett ägarintresse skall föreligga. Vidare ändras lydelsen av led a) i artikeln till "företaget (moderföretaget) har befogenhet att utöva, eller faktiskt utövar ett ensamt bestämmande inflytande eller kontroll över ett annat företag (dotterföretaget)". En möjlighet är därför att med stöd av artikel 1.2 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet i dess ändrade lydelse ändra den svenska definitionen. För fullständighetens skull bör noteras att ägarkravet i 1 kap. 4 § första stycket 4 ovan skulle kunna utmönstras även utan moderniseringsdirektivet. Enligt artikel 1.1 c), som ligger till grund för bestämmelsen, behöver en medlemsstat i detta fall inte föreskriva att moderföretaget skall vara delägare i dotterföretaget. Genom en sådan åtgärd skulle en del oklarheter sannolikt undanröjas men eftersom artikel 1.2 har ett vidare tillämpningsområde än nuvarande 1 kap. 4 § första stycket 4 vore det att föredra att artikel 1.2 i dess ändrade lydelse genomförs i ÅRL. 1 kap. 4 § första stycket 4 skulle förslagsvis kunna omformuleras på följande sätt:

4. Har rätt att utöva eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.

Ett annat alternativ är att helt skriva om koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § ÅRL efter mönster av IAS definition och formulera definitionen så nära IAS som möjligt. I så fall skulle de fyra alternativa koncerngrunderna i första stycket utmönstras och i stället skulle slås fast att ett företag är moderföretag om det har rätt att utöva ett ensamt bestämmande inflytande över ett annat företag. Även om en sådan åtgärd i förstone förefaller något radikal mot bakgrund av direktivets och ÅRL:s långa formuleringar finner man vid en jämförelse mellan den förklarande texten i RR 1:00 om hur man definierar ett bestämmande inflytande (se punkterna 20 och 21) å ena sidan och ÅRL och det sjunde bolagsrättsliga direktivet å den andra att definitionerna sakligt sett ligger väldigt nära varandra. Sålunda framgår det av punkten 20 att ett företag som har rösträttsmajoritet i ett annat företag antas ha ett bestämmande inflytande över detta (jfr 4 § första stycket 1). Av punkten 21 framgår vidare att faktorer som talar för att ett bestämmande inflytande föreligger är att företaget har rätt till mer än hälften av rösterna i det andra företaget genom avtal med andra delägare (jfr 4 § första stycket 2) och att företaget har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av styrelseledamöterna i det andra företaget (jfr 4 § första stycket 3). Mot denna bakgrund är det ytterligt svårt att se att det skulle finnas

några sakliga skillnader mellan IAS å ena sidan och ÅRL, efter den ovan föreslagna ändringen, å den andra. Det sjunde bolagsrättsliga direktivet torde därmed inte lägga några hinder i vägen för ett förslag som går ut på att IAS koncerndefinition införs i ÅRL.

När det gäller den närmare utformningen av en ny koncerndefinition anser vi att det har ett värde för framför allt små och medelstora företag att det klart framgår av lagtexten att rösträttsmajoritet normalt konstituerar ett koncernförhållande. Detta bör även framgent framstå som en huvudregel som kan sättas åt sidan om det finns skäl som talar för att någon annan de facto har ett ensamt bestämmande inflytande. För att tydliggöra detta föreslår vi att koncerndefinitionen formuleras efter mönster av intresseföretagsdefinitionen i 1 kap. 5 § ÅRL. I definitionen skulle i så fall slås fast att;

- ett företag som har rätt att utöva eller faktiskt utövar ett ensamt bestämmande inflytande över ett annat företag är moderföretag och det andra företaget är dotterföretag,
- ett företag som innehar mer än hälften av rösterna i ett annat företag skall anses ha sådant inflytande över det andra företaget om inte annat framgår av omständigheterna.

Vid valet mellan de två alternativen måste beaktas att med ÅRL likalydande koncerndefinitioner finns på en rad ställen i lagstiftningen, t.ex. i aktiebolagslagen. Det ligger inte inom ramen för vår utredning att ta ställning till om även dessa bör ändras men våra förslag nödvändiggör en översyn även av dessa regler. Vi har ändå stannat för att det senare alternativet, i vart fall för redovisningsändamål, är att föredra och vi föreslår därför att koncerndefinitionen skrivs om enligt den modell som redovisas i det andra alternativet. Den närmare innebörden i begreppet ”bestämmande inflytande” bör inte anges i lagtexten utan definitionen måste tolkas mot bakgrund av bakomliggande syften och ändamål varvid innehållet i IAS 22 och IAS 27 givetvis är av särskild betydelse. Ett bestämmande inflytande i koncerndefinitionens mening torde alltså normalt förutsätta att det föreligger ett syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

5.4.3 Undantag från koncernredovisningsskyldighet

I 7 kap. 2 § ÅRL anges att ett moderföretag som är dotterföretag under vissa förutsättningar inte behöver upprätta koncernredovisning. En av förutsättningarna är att det moderföretag som upprättar koncernredovisningen skall lyda under lagstiftningen i en stat inom det europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Bestämmelsen har sin grund främst i artikel 7 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet, men även i artiklarna 8 och 11 i samma direktiv.

Även IAS 27 (p. 8) innehåller en bestämmelse som medger undantag från kravet att upprätta koncernredovisning, nämligen för moderföretag som i sin helhet eller i det närmaste i sin helhet ägs av ett annat moderföretag. Någon begränsning till att endast gälla moderföretag inom ett visst geografiskt område anges dock inte. Detta är också fullt förståeligt eftersom IAS är avsedda för en internationell marknad. Grunden för IAS undantag torde vara densamma som för undantagsregeln i direktivet och ÅRL. Om det överordnade moderföretaget upprättar sin koncernredovisning enligt ett regelverk som accepteras i mellanmoderföretagets hemland så räcker det. I EG:s värld är (eller var) direktiven det regelverk som på så sätt var accepterat medan det i IASB:s värld är IAS.

Enligt det s.k. moderniseringsdirektivet ändras artikel 7, som gäller företag vars moderföretag är hemmahörande inom EU, på så sätt att undantaget från koncernredovisningsskyldighet inte längre får tillämpas på företag ”vilkas finansiella instrument är upptagna till handel i någon medlemsstat på en reglerad marknad enligt definitionen i artikel 1.13 i rådets direktiv 93/22/EEG”. Tidigare lämnade direktivet till medlemsstaterna att avgöra om undantaget från koncernredovisningsskyldighet skulle gälla även noterade företag eller inte. I motiven till artikeländringen anförs att det i ”överensstämmelse med kommissionens förslag beträffande användningen av IAS i börsnoterade EU-bolag anses det nu att sådana undantag inte bör komma ifråga för börsnoterade bolag /---/ oberoende av dessas ekonomiska volym. Detta hänger samman med att den offentliga handeln med företagsaktier är av allt överskuggande betydelse.” Motsvarande ändring görs inte i artikel 11, som avser företag vars moderföretag hör hemma utanför EU, trots att samma argument borde göra sig gällande i det fallet. Artikel 6, som medger undantag från koncernredovisningsskyldighet i mindre koncerner, får inte heller tillämpas om företaget eller något av dess dotterföretag är noterat inom EU. Så var fallet redan före modernise-

ringsdirektivet men i och med detta har bestämmelsen omformulerats något.

För det fall IAS 27 skulle ta över direktivet och ÅRL i detta hänseende skulle följden bli att undantaget från koncernredovisningskyldighet utsträcktes till att omfatta även moderföretag vars översta moderföretag har sitt säte utanför EES så länge detta översta moderföretag tillämpar IAS i koncernredovisningen. Ett sådant undantag förefaller alltför långtgående och det är svårt att överblicka konsekvenserna av det. De ändringar som genomförs i och med moderniseringsdirektivet innebär också, med största sannolikhet, att det är direktivets undantagsregler som skall tillämpas vid bedömningen av om en koncernredovisningen måste upprättas eller inte, och inte IAS.¹¹

Sammanfattningsvis bör enligt vår mening frågan huruvida ett företag är att klassificera som moderföretag liksom frågan om vilka moderföretag som skall upprätta koncernredovisning och vilka som är undantagna från denna skyldighet även i framtiden bedömas med utgångspunkt i ÅRL (och EG-direktiven). Det betyder att undantagsregeln i 7 kap. 2 § ÅRL även framgent skall gälla de företag som avses i artikel 4 i IAS-förordningen liksom för de som på grundval av artikel 5 i förordningen väljer att övergå till IAS-redovisning. Detsamma bör gälla undantaget i 7 kap. 3 § som saknar motsvarighet i IAS.

5.4.4 Innehållet i koncernredovisningen

Så långt har konstaterats att ÅRL:s regler i 1 kap. 4 § (koncerndefinitionen) och i 7 kap. 1-3 §§ (om skyldighet att upprätta koncernredovisning och om undantag från denna skyldighet) alltjämt skall tillämpas av de företag som avses i artiklarna 4 och 5 i IAS-förordningen. Nästa fråga som uppkommer är vilket regelverk som skall tillämpas vid bedömningen av vilka dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen. Av IAS-förordningen framgår uttryckligen att koncernredovisningen skall upprättas med tillämpning av IAS. Härav följer att även frågan om vilka dotterföretag som skall konsolideras i redovisningen och vilka metoder som skall tillämpas vid konsolideringen skall bedömas med utgångspunkt i

¹¹ Denna uppfattning stöds av EG-kommissionen i ett arbetsdokument som kommer att publiceras på kommissionens hemsida, www.europa.eu.int, under rubriken "Frequently asked questions on IAS and the Accounting Directives".

IAS. Bestämmelsen i 7 kap. 5 § ÅRL skall således inte gälla framgent för dessa företag.

5.4.5 Definitionen av intresseföretag

Även när det gäller definitionen av intresseföretag i 1 kap. 5 och 6 §§ ÅRL uppkommer frågan om dessa bestämmelser sätts åt sidan av IAS.

I tidigare avsnitt har konstaterats att för de noterade företag som omfattas av IAS-förordningen skall frågan om vilka företag som ingår i koncernen, och som därmed skall omfattas av redovisningen, bedömas med ledning av IAS och inte enligt ÅRL. Vidare har konstaterats att samma koncerndefinition skall tillämpas av alla företag i en grupp som leds av ett noterat företag.

Motsvarande resonemang bör föras beträffande definitionen av intresseföretag och redovisningen av sådana företag. Det torde i och för sig stå klart att definitionerna skiljer sig åt om man utgår från ordalydelsen. Den svenska intresseföretagsdefinitionen omfattar ju även joint ventures (samriskföretag) vilka inte är intresseföretag enligt IAS. Redovisningsreglerna är dock så utformade i respektive regelverk att slutresultatet blir detsamma, dvs. företagen konsolideras på samma sätt enligt ÅRL som enligt IAS.

Det noterade företag som har att upprätta koncernredovisning enligt IAS måste enligt vår mening även tillämpa IAS vad gäller sättet att definiera vad som är ett intresseföretag respektive joint venture. Frågan är dock hur det enskilda intresseföretaget/joint venture skall gå tillväga. Om definitionerna skiljer sig åt kan den märkliga situationen uppstå att ett företag som är intresseföretag/joint venture i förhållande till ett noterat företag (enligt IAS-definitionen) och som står i samma förhållande även till ett icke noterat företag i sistnämnda relation inte betraktas som ett intresseföretag/joint venture p.g.a. reglerna i ÅRL. Motsvarande situation kan av naturliga skäl inte uppkomma beträffande dotterföretag eftersom ett företag knappast kan vara dotterföretag till mer än ett moderföretag. En rimlig slutsats måste, även beträffande intresseföretag/joint venture, vara att en korrekt tillämpning av de olika definitionerna i ÅRL respektive IAS leder till samma resultat. Det bör ankomma på den kompletterande normgivningen att, om det finns behov av det, förtydliga och klargöra detta förhållande.

Redovisningen av intresseföretag i ägarföretagets egen årsredovisning skall enligt ÅRL alltid ske till anskaffningsvärde. Detta krav, som alltså innebär att kapitalandelsmetoden inte får tillämpas i årsredovisningen, är i strid med IAS. I linje med vad som präglar våra förslag i övrigt, nämligen att det inte skall finnas några hinder i ÅRL mot en tillämpning av IAS, föreslår vi att värderingsreglerna ändras så att det blir möjligt att tillämpa även kapitalandelsmetoden i ägarföretagets årsredovisning.

5.4.6 Val av valuta i redovisningen

Enligt 2 kap. 6 § ÅRL skall beloppen i årsredovisningen anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Enligt sistnämnda lagrum skall redovisningsvalutan vara svenska kronor. I bl.a. aktiebolag och finansiella företag får dock redovisningsvalutan vara euro. Av 7 kap. 7 § ÅRL framgår dels att bestämmelserna om redovisningsvaluta även gäller för koncernredovisningen, dels att redovisningsvalutan i koncernredovisningen skall vara densamma som den som moderföretaget använder i sin årsredovisning. Valutareglerna saknar motsvarighet i EG:s redovisningsdirektiv.

Sammanfattningsvis gäller alltså att ett svenskt företag bara får använda svenska kronor, och i vissa fall euro, som redovisningsvaluta och detta gäller både årsredovisningen och koncernredovisningen. Frågan är om detta förbud mot andra valutor kan innebära ett hinder mot en fullständig tillämpning av IAS och om valutakravet i ÅRL i så fall inte bör gälla för de företag som omfattas av artikel 4 i IAS-förordningen.

I IAS regelverk finns inga uttryckliga regler om vilken valuta som års- och koncernredovisningen skall upprättas i. I IAS 21, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates, och SIC 19, Reporting Currency – Measurement and Presentation of Financial Statements Under IAS 21 och IAS 29, berörs dock vissa frågor med anknytning till valet av redovisningsvaluta. Av de svenska motsvarigheterna RR 8, Effekter av ändrade valutakurser, och URA 27, Val av rapportvaluta i RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser, framgår bl.a. följande.

I RR 8 avses med "rapportvaluta" den valuta i vilken de finansiella rapporterna upprättas medan "utländsk valuta" är annan valuta än rapportvalutan. Rekommendationen gavs ut i oktober 1998 och i

bilaga 1 till den påpekas att svenska kronor alltid är rapportvaluta i svenska företag samt att frågan om redovisning i euro är föremål för utredning. Mot denna bakgrund är det naturligt att RR 8 inte innehåller någon vägledning i frågan om hur ett företag fastställer vilken valuta som är rapportvaluta. Men värt att notera är att inte heller IAS 21 innehåller något resonemang i denna fråga.

Enligt URA 27 skiljer man mellan värderingsvaluta och rapportvaluta. Med "värderingsvaluta" avses den valuta som används vid värderingen av olika poster i de finansiella rapporterna. Med "rapportvaluta" avses, precis som i RR 8, den valuta i vilken de finansiella rapporterna upprättas. Normalt överensstämmer rapportvalutan med värderingsvalutan som i sin tur normalt sammanfaller med det lands valuta i vilket företaget är verksamt. I uttalandet påpekas att värderings- och rapportvalutan för bl.a. svenska aktiebolag endast kan utgöras av svenska kronor och euro.

Av URA 27 framgår att värderingsvalutan skall ge information om företaget som är användbar och som återspeglar den ekonomiska innebörden av de bakomliggande händelser och förhållanden som är av vikt för företaget. Om en viss valuta används i en betydande omfattning i, eller har en betydande inverkan på, företaget kan den valutan vara en lämplig värderingsvaluta. Omständigheter som pekar mot att en viss valuta används i en betydande omfattning eller har stor betydelse för företaget och därför kan vara en lämplig värderingsvaluta är att (se bilaga 1 till URA 27);

- inköp finansieras huvudsakligen med valutan i fråga och den har erhållits genom finansiella transaktioner (t.ex. upplåning eller emission av värdepapper),
- löpande intäkter förvaltas i, eller omvandlas till, valutan i fråga,
- försäljningspriser för varor och tjänster anges och erläggs i valutan i fråga eller fastställs med utgångspunkt i konkurrensförhållanden i det land vars valuta är i fråga,
- kostnader för arbetskraft, insatsvaror och annat anges och erläggs i valutan i fråga.

I IASB:s Improvements project föreslås bl.a. ändringar i IAS 21. Bl.a. föreslås att begreppet "rapportvaluta" skall ersättas av två nya begrepp, "funktionell valuta" (vilket motsvarar "värderingsvaluta" i SIC-19) och "presentationsvaluta" (vilket motsvarar vad som för närvarande betecknas som "rapportvaluta"). Den funktionella valutan skall vara den valuta som används vid värdering av de poster

som ingår i redovisningen, medan presentationsvalutan skall vara den valuta i vilken redovisningen presenteras/upprättas. Ett företag skall fastställa sin funktionella valuta och värdera sitt resultat och sin finansiella ställning i den valutan. Den funktionella valutan definieras som "the currency of the primary economic environment in which the entity operates". En del av den vägledning som ges i SIC-19 avseende hur man fastställer värderingsvalutan föreslås bli inarbetad i IAS 21. Som ett resultat av förslaget kommer enligt IASB ett företag inte att kunna fritt välja sin funktionella valuta.

På Justitiedepartementets uppdrag utreddes i början av år 2000 frågan om möjligheten att använda annan valuta som redovisningsvaluta, både i den löpande bokföringen och i den externa redovisningen, än svenska kronor och euro borde utvidgas. Arbetet utmynnade i en departementspromemoria, Ds 2000:15, Redovisning i utländsk valuta. I promemorian föreslogs att sådana företag som har möjlighet att välja mellan svenska kronor och euro som redovisningsvaluta i stället skulle få välja någon annan valuta förutsatt att den är att betrakta som företagets funktionella valuta. Med funktionell valuta avses, något förenklat, den valuta som företaget primärt bedriver sin verksamhet i. Vad som utgör ett företags funktionella valuta skulle enligt förslaget avgöras genom en samlad bedömning av ett antal olika omständigheter såsom verksamhetens art och inriktning, förekommande finansieringslösningar samt relevanta marknadsaspekter. Skälet till att utvidga antalet tillåtna redovisningsvalutor var att en sådan reform skulle leda till en bättre externredovisning. I promemorian sägs i den delen bl.a. följande:

För att en användning av utländsk valuta skall leda till en kvalitetshöjning i redovisningen krävs att den valuta som väljs i en eller annan mening kan sägas dominera företagets verksamhet. Om ett företag får bokföra och upprätta års- och koncernredovisning i den valuta som verksamheten primärt bedrivs i så ger redovisningen helt enkelt en mer korrekt och tillförlitlig bild av företagets resultat och ställning. Valutaomräkningarna blir färre, kursdifferenserna mindre och resultatmätningen därmed mer rättvisande.

Förslagen i promemorian har ännu inte lett till lagstiftning.

Som framgått ovan innehåller IAS 21 inte någon vägledning i frågan om hur ett företag fastställer sin rapportvaluta eller några kriterier för denna bedömning. Härav kan den slutsatsen dras att IASB (ännu så länge) har valt att avstå från att reglera frågan och i stället ansett att den ankommer på nationella normgivare att ta ställning till.

Å andra sidan framgår det av SIC 19 att valet av värderings- och rapportvaluta skall avgöras med utgångspunkt i att de finansiella rapporterna skall återspegla den ekonomiska innebörden av de bakomliggande händelser och förhållanden som redovisas i rapporterna. Härav kan den slutsatsen dras att IASB, utan att uttryckligen reglera frågan, förutsätter att ett företag har möjlighet att välja rapportvaluta efter vad som är mest ändamålsenligt i det enskilda fallet och som ger den mest rättvisande bilden av företagets resultat och ställning. Ett förbud mot att använda annan valuta än svenska kronor eller euro skulle mot den bakgrunden kunna stå i strid med IAS och vi skulle därmed vara förhindrade att upprätthålla det nuvarande valutakravet såvitt gäller koncernredovisningen i noterade företag.

Ett förbud mot att använda annan valuta som redovisningsvaluta än svenska kronor och euro rimmar enligt vår mening illa med IASB:s regelverk och externredovisningens syften och ändamål. Vi delar vidare den bedömning som gjordes i Justitiedepartementets promemoria Ds 2000:15, Redovisning i utländsk valuta, att ökade möjligheter att tillämpa vad som närmast kan betecknas som företagets funktionella valuta skulle höja externredovisningens kvalitet. Mot denna bakgrund anser vi att även om det nuvarande valutakravet inte direkt strider mot IAS i dagsläget talar övervägande skäl för att redan nu utmönstra kravet i vart fall såvitt gäller koncernredovisningen i noterade företag, dvs. sådana företag som avses i artikel 4 i IAS-förordningen. Vi vill samtidigt poängtera att när de förslag till ändringar i IAS 21 som ingår i IASB:s Improvements project genomförs kommer valutakravet i ÅRL inte att kunna upprätthållas vare sig beträffande årsredovisningen eller koncernredovisningen för de företag som upprättar sin redovisning med tillämpning av IAS.

En av de allvarligaste invändningarna som restes mot förslagen i departementspromemorian var att de skulle försvåra skattemyndigheternas kontrollverksamhet. En inskränkning av reformen till att bara gälla koncernredovisningen skulle inte väcka denna typ av betänkligheter. En sådan inskränkning är dock som nyss nämnts inte möjlig om vårt förslag om att utnyttja artikel 5 och tillåta fullständig IAS-tillämpning i årsredovisningen genomförs. Vidare kan möjligen den invändningen resas att olika valutor i moderföretagets årsredovisning respektive dess koncernredovisning kan föranleda problem vid prövningen av vad som är utdelningsbara medel i koncernen. Eftersom det ligger flera förslag på Justitiedepartementets

bord som går ut på att upphäva den nuvarande kopplingen mellan koncernredovisningen och moderföretagets utdelning (se avsnitt 8.2) utgår vi dock från att denna invändning inte har någon särskild bärkraft.

Sammanfattningsvis bör ÅRL:s regler om valuta inte gälla för de företag som upprättar års- eller koncernredovisning enligt IAS. Däremot torde IAS inte lägga några hinder i vägen för ett krav på svenska kronor eller euro i den löpande bokföringen även om ett sådant krav innebär onödiga komplikationer och ökade kostnader för ett företag som övergår till IAS-redovisning. Det mest naturliga är givetvis att även den löpande bokföringen måste få ske i företagets funktionella valuta. En utmönstring av valutakravet, såvitt gäller års- och koncernredovisningen, väcker en del följdfrågor, t.ex. beträffande aktiekapitalets denominering och omräkning för beskattningsändamål samt, som nyss antytts, frågan om val av valuta i den löpande bokföringen, som redan utretts i den ovan nämnda departementspromemorian om redovisning i utländsk valuta. Vi har därför inte funnit det ändamålsenligt att lägga fram några konkreta lagförslag i dessa frågor utan hänvisar till den promemorian. De överväganden och förslag som presenteras där bör läggas till grund för fortsatt beredning inom Regeringskansliet.

5.4.7 Förvaltningsberättelse

Enligt ÅRL skall koncernredovisningen bestå av bl.a. en förvaltningsberättelse (se 7 kap. 4 §). Detta dokument saknar motsvarighet i IAS 1 som föreskriver att Financial Statements skall bestå av balansräkning, resultaträkning, noter, kassaflödesanalys samt uppställning över förändringar av eget kapital. Merparten av den information som skall lämnas i förvaltningsberättelsen skall emellertid lämnas även enligt IAS, men i något annat dokument. Ett företag som upprättar redovisning enligt IAS borde vara befriat från skyldigheten att upprätta en (svensk) förvaltningsberättelse. Skälet är att företaget skall upprätta Financial Statements enligt IAS och en sådan uppsättning dokument ersätter koncernredovisningen såsom denna beskrivs i 7 kap. 4 § ÅRL. Enligt det sjunde bolagsrättsliga direktivet är dock förvaltningsberättelsen inte en del av koncernredovisningen utan en egen, separat rapport. Detta talar för att rapporten i fråga faller utanför IAS begrepp "Financial Statements". Financial Statements må ersätta "koncernredovis-

ningen” enligt det sjunde bolagsrättsliga direktivet men eftersom förvaltningsberättelsen inte ingår i denna så ersätts den inte av Financial Statements och inte heller av någon annan IAS-rapport. Vår slutsats är därför att de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS, p.g.a. det sjunde bolagsrättsliga direktivet, även måste lämna en förvaltningsberättelse. Vi anser emellertid, vilket vi återkommer till i avsnitt 5.4.8, att ett företag som upprättar sin redovisning med tillämpning av IAS och som därigenom lämnar en del av den information som enligt ÅRL skall lämnas i förvaltningsberättelsen på annan plats i redovisningen, inte skall behöva lämna samma information även i förvaltningsberättelsen.

5.4.8 Svenska upplysningskrav

En naturlig utgångspunkt är att företag som upprättar sin redovisning med tillämpning av IAS bara skall behöva lämna de tilläggsupplysningar som krävs enligt IAS. IAS innehåller omfattande och i de allra flesta fall heltäckande krav på tilläggsupplysningar. När det gäller frågan om i vilken utsträckning som nationella, eventuellt direktivbaserade, krav på tilläggsupplysningar bör behållas vid sidan av IAS, finns det anledning att dela in kraven i tre grupper nämligen motstridiga krav, sammanfallande krav och tillkommande krav.

Med *motstridiga krav* menas nationella krav som står i strid med IAS. Sådana upplysningskrav skall naturligtvis inte fortsätta att gälla för de företag som upprättar sin redovisning enligt IAS. Frågan synes dock vara av liten praktisk betydelse eftersom det, såvitt vi kunnat finna, i dagsläget inte finns några svenska motstridiga krav på tilläggsupplysningar.

Med *sammanfallande krav* avses sådana upplysningskrav som framgår av både ÅRL och IAS. Även i detta fall bör IAS ta över och det företag som tillämpar IAS bör alltså bara behöva uppfylla kraven i IAS. Det kan dock i vissa fall vara svårt att avgöra om de upplysningskrav som uppställs i IAS kan anses sammanfalla med och därför kan ersätta de som anges i ÅRL. En lämplig utgångspunkt är enligt vår mening att sådana upplysningskrav i ÅRL som hänför sig till ett ämnesområde som IASB också har reglerat får anses vara av detta slag. IASB får ju antas ha gjort ett välgrundat ställningstagande i frågan om vilka tilläggsupplysningar som bedöms som nödvändiga för en utomstående intressent. Detta

innebär att vi anser att bara sådana nationella krav på tilläggsupplýsningar som hänför sig till något ämnesområde som IASB inte har reglerat skall fortsätta att gälla för de företag som upprättar sin redovisning med tillämpning av IAS, se vidare nedan om tillkommande krav.

Ett undantag från denna princip är dock den information som lämnas i förvaltningsberättelsen ett exempel på. Denna handling saknar motsvarighet i IAS-miljö och kommer därmed även fortsättningsvis att ingå i redovisningen för svenska företag, även de som tillämpar IAS. En del av den information som lämnas i förvaltningsberättelsen krävs dock även enligt IAS men då med placering på annan plats i redovisningen. Exempel på detta är viss information om verksamheter under avveckling (jfr RR 19, Verksamheter under avveckling, p. 36), samt information om egna aktier och om vinstdisposition (jfr RR 22, Utformning av finansiella rapporter, p. 67 och 69). I den förvaltningsberättelse som ingår i årsredovisningen skall dessutom uppgift om vinstdisposition lämnas (jfr RR 22 p. 67). Enligt vår mening måste det vara tillräckligt att den efterfrågade informationen lämnas på ett ställe i redovisningen. Ett företag som upprättar sin redovisning med tillämpning av IAS bör därför i förvaltningsberättelsen kunna utelämna sådan information som enligt ÅRL skall lämnas där förutsatt att samma information lämnas någon annanstans i redovisningen och upplysning om detta förhållande lämnas i förvaltningsberättelsen.

ÅRL innehåller även en del *tillkommande krav*, dvs. sådana upplýsningskrav som saknar motsvarighet i IAS. Kommissionen har gett uttryck för uppfattningen att de företag som upprättar sin redovisning med tillämpning av IAS måste uppfylla vissa upplýsningskrav i medlemsstaternas lagstiftning, oavsett om de är nationella eller baseras på EG-direktiven, som saknar motsvarighet i IAS. Kommissionen har identifierat vilka artiklar innehållande upplýsningskrav i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven som enligt kommissionens mening alltjämt bör tillämpas av de företag som upprättar sin redovisning med tillämpning av IAS.¹² De angivna artiklarna i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven har införlivats i ÅRL och innehåller bl.a. krav på upplýsningar om dotterföretag och vissa andra företag, om lån samt löner och andra ersättningar till ledande befattningshavare, om medelantalet

¹² Uttalandet görs i ett dokument som kommer att publiceras på EG-kommissionens hemsida, www.europa.eu.int, under rubriken "Frequently asked questions on IAS and the Accounting Directives".

anställda under räkenskapsåret samt om moderföretag. Utöver dessa upplysningskrav, vilka kommissionen alltså anser bör kvarstå, tillkommer ett antal nationella upplysningskrav som saknar motsvarighet såväl i IAS som i EG-direktiven. Dessa avser uppgifter om taxeringsvärden, om inköp och försäljning mellan koncernföretag, om uppdelning i bundet och fritt eget kapital, om medelantalet anställda fördelat på kvinnor och män, om könsfördelningen bland ledande befattningshavare samt om sjukfrånvaro och om ersättning till bolagets revisor.

Vi har tidigare, i fråga om sammanfallande krav, hävdats att i de fall IAS har reglerat ett visst ämne, t.ex. redovisning av ersättningar till anställda (IAS 19), bör de upplysningskrav som uppställs i IAS anses tillräckliga för de företag som skall upprätta sin redovisning enligt IAS även om de svenska kraven i något avseende skulle gå längre. Mot denna bakgrund kan kommissionens slutsatser samt lämpligheten i att behålla de direktivbaserade upplysningskrav som kommissionen har bedömt sakna motsvarighet i IAS i vart fall delvis ifrågasättas. Även Redovisningsrådet har dock bedömt att flertalet av de av kommissionen uppräknade upplysningskraven saknar motsvarighet i IAS (se t.ex. RR 29, Ersättningar till anställda, p. 158, och RR 23, Upplysningar om närstående, p. 26-33). Med anledning härav har vi ändå valt att i detta skede behålla flertalet av de av kommissionen uppräknade upplysningskraven. Ett annat ställningstagande skulle förutsätta en mer grundlig genomgång och detaljgranskning av olika upplysningskrav vilket vi inte har haft tid till. En sådan granskning bör dock lämpligen genomföras i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

När det gäller tillkommande nationella, ej direktivbaserade, upplysningskrav anser vi att det starkt kan ifrågasättas om sådana upplysningskrav som gäller t.ex. uppgifter om taxeringsvärden, om könsfördelning samt om ersättning till revisorerna bör avkrävas ett företag som upprättar sin redovisning enligt IAS. Informationen saknar emellertid motsvarighet i IAS och vi har inte ansett att det ankommer på oss att i detta sammanhang göra någon överprövning av lagstiftarens tidigare motiv för dessa upplysningskrav. Såsom anförts i tidigare avsnitt syftar ÅRL inte bara till att tillgodose kapitalmarknadens behov av information utan riktar sig till ett flertal andra intressentgrupper såsom företagets borgenärer och olika myndigheter. Vi är därför inte beredda att i detta skede föreslå att dessa upplysningskrav utmönstras. Frågan bör dock bli

föremål för ytterligare överväganden i den fortsatta lagstiftningsprocessen.

De bestämmelser i 5 kap. ÅRL som vi föreslår alltså skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med stöd av IAS-förordningen gäller sammanfattningsvis uppgifter om taxeringsvärdet (4 §), om lån till ledande befattningshavare (12 §), om uppdelning av aktiebolags och ekonomiska föreningars eget kapital i fritt och bundet kapital (14 § första stycket och 15 § första och tredje styckena), om medelantalet anställda fördelat på män och kvinnor (18 §), om könsfördelningen bland ledande befattningshavare (18 b §) samt om avgångsvederlag, pensioner och andra ersättningar till personer i företagets ledning samt till företagets revisorer (20 § första stycket 1 och andra stycket, samt 21-25 §§). Samma upplysningskrav föreslås gälla även framgent för årsredovisningen i det fall denna upprättas med tillämpning av IAS. I årsredovisningen skall dessutom uppgift om dotterföretag och vissa andra företag (8-9 §§), om sjukfrånvaro (18 a §) och om moderföretag (26 §) lämnas.

Som antytts ovan anser vi att det borde vara möjligt att ytterligare rensa bland upplysningskraven men att vi, med hänsyn till den korta utredningstid som stått till vårt förfogande, har sett oss nödsakade att lämna denna fråga med de förslag som beskrivits i det föregående. Vi ser dock gärna att berörda departement i det fortsatta lagstiftningsarbetet närmare granskar de angivna upplysningskraven och gör ett aktivt ställningstagande i frågan om de kan avvaras eller inte. Vi hoppas att lagstiftern nu tar tillfället i akt och gallrar i upplysningsfloran. Detta förutsätter dock att även remissinstanserna är aktiva och påpekar fall av t.ex. dubbelreglering (i ÅRL och IAS) eller om det förekommer krav som bedöms som förlegade eller avser uppgifter med ringa eller inget informationsvärde.

5.4.9 Placeringen av "nationella" tilläggsupplysningar

Enligt 5 kap. 1 § och 7 kap. 14 § ÅRL skall ett företag normalt lämna tilläggsupplysningar i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 § får upplysningarna lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen. Om upplysningarna lämnas i noter skall hänvisning göras vid de poster i balansräkningen och resultaträkningen till vilka de hänför sig. Såsom vårt förslag är

utformat kommer dessa bestämmelser i 5 kap. 1 § inte att automatiskt gälla för de företag som upprättar sin redovisning med tillämpning av IAS. Vi anser inte att det finns något behov av en uttrycklig anvisning i lagen beträffande frågan om var i redovisningen olika tilläggsupplysningar skall lämnas. Enligt IAS systematik förekommer tilläggsupplysningar dels i noter, dels direkt i balansräkningen och resultaträkningen. Upplýsningar om förändringar i eget kapital lämnas däremot i en särskild rapport. Enligt vår mening bör det enskilda företaget med ledning av IAS systematik självt avgöra var i redovisningen enskilda tilläggsupplysningar lämpligen hör hemma. Ett företag som upprättar sin redovisning med tillämpning av IAS bör vidare i förvaltningsberättelsen kunna utelämna sådan information som enligt ÅRL skall lämnas där, förutsatt att samma information lämnas någon annanstans i redovisningen och upplysning om detta förhållande lämnas i förvaltningsberättelsen.

För att inte i onödan störa jämförbarheten mellan koncernredovisningar upprättade enligt IAS men av företag hemmahörande i olika länder talar mycket för att sådana tilläggsupplysningar som lämnas med stöd av ÅRL och som saknar motsvarighet i IAS, exempelvis i fråga om taxeringsvärden och könsfördelning, bör lämnas i förvaltningsberättelsen om inte uppgiften ifråga har ett naturligt samband med information som lämnas någon annanstans i redovisningen. Som exempel kan nämnas uppgift om uppdelning i bundet och fritt eget kapital som har ett naturligt samband med övriga uppgifter om eget kapital vilka enligt IAS 1 skall lämnas i en särskild rapport. Kommissionen har också gett uttryck för uppfattningen¹³ att av de upplysningskrav som saknar motsvarighet i IAS kan endast de som är av högsta vikt för att uppnå jämförbara redovisningshandlingar (t.ex. uppgifter om ersättning till ledningen och annan information av corporate governance-karaktär) lämnas i den redovisningshandling som omfattas av IAS-förordningen. Övriga nationella eller direktivbaserade upplysningskrav som saknar motsvarighet i IAS bör enligt kommissionen, om de skall behållas, lämnas i en annan handling, t.ex. i förvaltningsberättelsen. Någon lagreglering av placeringsfrågan har vi, som nyss sagts, inte bedömt som nödvändig.

¹³ Uttalandet görs i ett dokument som kommer att finnas tillgängligt på kommissionens hemsida, www.europa.eu.int, under rubriken "Frequently asked questions on IAS and the Accounting Directives".

5.4.10 Olika principer i årsredovisningen respektive koncernredovisningen

Som framgår av avsnitt 5.3.2 anser vi att det idag inte kan komma på fråga att kräva ens av de noterade företagen att de skall upprätta sin årsredovisning med tillämpning av IAS trots att företaget ju skall upprätta sin koncernredovisning enligt detta regelverk. En följd av detta blir att olika principer för värdering och periodisering kan komma att tillämpas på bolagsnivå respektive koncernnivå.

Huvudregeln i 7 kap. 12 § ÅRL är att samma principer normalt skall tillämpas i koncernredovisningen som i moderföretagets årsredovisning. Som huvudregel torde den väl i och för sig ha en framtid, även i noterade koncerner. Det finns emellertid anledning att anta att sådana särskilda skäl som kan motivera skilda principer kommer att bli mer och mer vanliga i framtiden i takt med att IAS får ökat genomslag i koncernredovisningen. Inte minst de argument som i annat sammanhang förts fram emot ett krav på tillämpning av IAS i årsredovisningen (se avsnitt 5.3) talar för denna slutsats.

Redovisningskommittén behandlade i sitt slutbetänkande (SOU 1996:157 s. 437 ff) bl.a. frågan om lämpligheten (och nödvändigheten) i att tillåta skilda principer på bolags- respektive koncernnivå. Kommittén kom fram till att huvudregeln borde vara att ett moderföretag skall tillämpa samma principer i koncernredovisningen som i årsredovisningen men att det var nödvändigt att tillåta skilda principer i vissa fall. Kommittén ansåg dessutom att det fanns klara fördelar med att tillåta skilda principer eftersom god redovisningssed på så sätt gavs möjlighet att utvecklas på ett från redovisningssynpunkt positivt sätt – låt vara med begränsning till koncernredovisningen – utan hänsynstagande till eventuella skattemässiga effekter. Kommittén ansåg att en frikoppling mellan årsredovisning och koncernredovisning kunde fylla samma syften som en frikoppling mellan redovisning och beskattning. När det gällde (det alltså gällande) kravet på ”särskilda skäl” för att olika principer skall få tillämpas ansåg kommittén att det kunde upphävas eftersom det ansågs sakna självständig betydelse. Det var i stort sett bara i de fall årsredovisningen påverkats av beskattningsreglerna som ett företag åberopade sådana särskilda skäl och i dessa fall ansågs kravet vara uppfyllt. För att markera huvudregelns fortsatta existens ansåg kommittén att ett moderföretag som tillämpar olika principer borde upplysa om detta och om skälen för avvikelserna i not.

Av regeringens proposition 1998/99:130, Ny bokföringslag m.m., framgår att flertalet remissinstanser som yttrade sig över Redovisningskommitténs förslag tillstyrkte detsamma. Flera av dem uttryckte emellertid uppfattningen att det vore mer önskvärt med en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Regeringen valde dock att inte föreslå någon ändring och anförde bl.a. följande:

Redan idag ger lagen ett visst utrymme för att använda andra värderingsprinciper i koncernredovisningen än i årsredovisningen. Skilda värderingsprinciper får sålunda användas om det finns särskilda skäl. I förarbetena anges att denna bestämmelse torde få störst betydelse i de fall då skattemässiga skäl har påverkat årsredovisningen i moderbolaget (se prop. 1995/96:10 del II s. 243 och SOU 1994:17 del I s. 314). /---/ Frågan är därför om årsredovisningslagens bestämmelser i någon egentlig omfattning begränsar en utveckling av god redovisningssed. Enligt vår mening är så inte fallet. De situationer där det finns legitima skäl att välja olika principer kan omhändertas inom ramen för nu gällande regler.

Vi anser att de skäl som Redovisningskommittén framförde för ett slopande av kravet på "särskilda skäl" i nuvarande 7 kap. 12 § alltså har bäring och snarast har förstärkts, och kan komma att förstärkas ytterligare med tiden. Av den anledningen föreslår vi att bestämmelsen i 7 kap. 12 § inte görs tillämplig på sådana företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS. I stället föreslår vi ett upplysningskrav motsvarande det som Redovisningskommittén föreslog på sin tid.

5.4.11 Delårsrapport

Artikel 4 i IAS-förordningen omfattar bara koncernredovisningen i noterade företag och inte vare sig årsredovisningen eller delårsrapporten. Såvitt gäller årsredovisningen har vi stannat för att inte föreslå något absolut krav på tillämpning av IAS, bl.a. av konstitutionella och skattemässiga skäl. När det gäller delårsrapporteringen bör ett noterat moderföretag däremot enligt vår mening tillämpa IAS regelverk (IAS 34) såvitt gäller information om koncernen.¹⁴ Denna fråga bör dock behandlas inom ramen för den komplette-

¹⁴ I förarbetena till ändringar i årsredovisningslagen (prop. 1997/98:118 s. 21 f) uttalas bl.a. följande: "Det finns inte någon skyldighet att upprätta särskilda delårsrapporter för koncernen. Däremot är moderbolag i större koncerner skyldiga att i sina delårsrapporter lämna samma upplysningar om koncernen som de har lämnat om bolaget självt (se 9 kap. 3 § andra stycket). Även om lagen inte uttryckligen fordrar det, är det naturligt att koncernupplysningarna lämnas med analog tillämpning av de regler som gäller för upprättande av koncernredovisning."

rande normgivningen och bör inte föranleda några ändringar i lagstiftningen.

Vidare kan nämnas att EG-kommissionen i ett förslag till direktiv om öppenhetskrav för emittenter vars värdepapper upptagits till handel på en reglerad marknad vill öka kraven på information från dessa bolag. Bl.a. föreslås att alla värdepappersemittenter årligen skall offentliggöra dels en reviderad koncernredovisning upprättad enligt IAS, dels en halvårsrapport upprättad med tillämpning av internationella redovisningsstandarder för finansiell delårsrapportering (IAS 34). Vidare föreslås att en emittent vars aktier är föremål för handel på en reglerad marknad skall offentliggöra kvartalsrapporter. Något krav på att kvartalsrapporterna skall upprättas enligt IAS uppställs dock inte.

5.5 Vilka ändringar bör göras i ÅRL?

Samtliga åtgärder som vi föreslår i ÅRL syftar till att undanröja de hinder i lagen som finns mot en tillämpning av IAS. Endast nu gällande IAS har beaktats. Några av åtgärderna är föranledda av det s.k. moderniseringsdirektivet, medan andra grundas på den konfliktinventering som redovisas i bilaga 4. Denna uppdelning har sin grund i att vissa konflikter mellan ÅRL och IAS även utgör en konflikt med EG-direktiven, medan andra konflikter bara förekommer på nationell nivå p.g.a. den svenska lagstiftarens utformning av bestämmelserna.

Moderniseringsdirektivet innehåller ändringar i EG-direktiven varav de flesta föreslås med anledning av IAS-förordningen medan andra vidtas i syfte att uppdatera den grundläggande strukturen i redovisningsdirektiven. I vårt uppdrag har inte ingått att lämna förslag till åtgärder i syfte att genomföra moderniseringsdirektivet i svensk rätt. Vår befattning med moderniseringsdirektivet har inskränkt sig till de artiklar som syftar till att möjliggöra en tillämpning av IAS. I övrigt får moderniseringsdirektivet införlivas i svensk lagstiftning i annan ordning.

Nedan sammanfattas i korthet de ändringar som vi föreslår i ÅRL. För kommentarer till de föreslagna ändringarna hänvisas till författningskommentaren samt till konfliktinventeringen i bilaga 4. Flera av punkterna har kommenterats i avsnitt 5.4 ovan.

Föreslagna åtgärder i ÅRL:

- det införs en *hänvisning* till IAS-förordningen i fråga om noterade företags koncernredovisning. I samma bestämmelse anges vilka bestämmelser i ÅRL som alltså skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS,
- det införs en bestämmelse av innebörd att *icke-noterade företag får upprätta koncernredovisning enligt IAS* samt en hänvisning till föregående bestämmelse om vilka regler i ÅRL som alltså skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS,
- det införs en bestämmelse av innebörd att *alla företag får upprätta årsredovisning enligt IAS*. Vidare anges vilka bestämmelser i ÅRL som alltså skall gälla för de företag som upprättar årsredovisning med tillämpning av IAS,
- *koncerndefinitionen* skrivs om så att det inte längre krävs att moderföretaget äger andelar i den juridiska personen för att det skall betraktas som en koncern. I stället uppställs ett krav på att moderföretaget har rätt att utöva eller faktiskt utövar ett ensamt bestämmande inflytande över den juridiska personen,
- i den bestämmelse som ger uttryck för *försiktighetsprincipen* görs en terminologisk ändring på så sätt att ledet "hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser" ersätts av "hänsyn skall tas till alla ekonomiska förpliktelser",
- en bestämmelse införs som gör det möjligt att dela upp omsättningstillgångar och anläggningstillgångar samt skulder och avsättningar i *kortfristiga och långfristiga poster*,
- en bestämmelse införs som gör det möjligt att i årsredovisningen redovisa *aktier och andelar i intresseföretag* enligt kapitalandelsmetoden,
- kravet på att *avskrivningar* måste redovisas som en kostnad i resultaträkningen tas bort i syfte att klargöra att avskrivningar som inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgång inte skall kostnadsföras utan skall belasta resultatet först i takt med att tillgången förbrukas eller säljs,
- tillämpningsområdet för *uppskrivningsregeln* vidgas till att avse samtliga anläggningstillgångar, även immateriella,
- förbudet mot att tillämpa *LIFO-metoden* vid beräkning av anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar tas bort,
- en bestämmelse införs som innebär att det blir möjligt att värdera vissa andra tillgångar än finansiella instrument till *verkligt värde*. Förslaget syftar till att möjliggöra en tillämpning av de omvärderingsmodeller som beskrivs i IAS 16, IAS 38, IAS 40 och IAS 41,

- en bestämmelse införs som innebär att ett företag som tillämpar IAS inte behöver lämna vissa upplysningar i *förvaltningsberättelsen* om den information som skall lämnas däri i stället lämnas på annan plats i redovisningen,
- bestämmelserna om vilka företag som omfattas av *undantaget från koncernredovisningsskyldighet* omformuleras,
- *negativ goodwill* måste inte längre redovisas som en avsättning utan kan även redovisas som en avdragspost på tillgångssidan i koncernbalansräkningen, samt
- möjligheten att i koncernredovisningen i vissa fall redovisa dotterföretag enligt *kapitalandelsmetoden* tas bort.

5.6 Vidgad lagstiftning ökar kraven på normgivande organ

Vårt förslag: En vidgad lagstiftning ställer högre krav på att normgivande organ utnyttjar sina möjligheter att ge uttryck för god redovisningssed genom att precisera på vilket sätt de valmöjligheter som våra förslag ger upphov till kan och får utnyttjas av företagen med hänsyn till bl.a. branschtillhörighet, storlek och intressentkrets.

5.6.1 Inledning

Årsredovisningslagen (ÅRL)¹⁵ är konstruerad som en ramlag som fylls ut av dels kompletterande normgivning, dels sådan redovisningspraxis som utan att komma till uttryck i kompletterande normgivning kan sägas utgöra god redovisningssed. God redovisningssed¹⁶ är en rättslig standard och skall alltid iakttas när redovisningen upprättas. Den valda konstruktionen närmast förutsätter att det finns olika organ vid sidan av lagstiftaren som vid behov tolkar

¹⁵ De särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag är också konstruerade som ramlagar varför resonemanget i det följande har bäring även på dem och på Finansinspektionens normgivningsverksamhet. Av presentationstekniska skäl talas i det följande dock bara om ÅRL och den normgivningsverksamhet som Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet bedriver.

¹⁶ Genom anpassningen av den svenska redovisningslagstiftningen till EG:s redovisningsdirektiv (de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven) har begreppet "rättvisande bild" införts vid sidan av god redovisningssed. Från tid till annan diskuteras frågan om det är någon skillnad mellan god redovisningssed och rättvisande bild men idag torde de flesta vara eniga om att en tillämpning av god redovisningssed leder till att företaget i fråga ger en rättvisande bild av verksamhetens förlopp och ställning. Frågan om eventuella skillnader mellan de båda begreppen torde därmed närmast vara av akademisk karaktär.

och fyller ut lagstiftningens bestämmelser och preciserar vad som från tid till annan innefattas i god redovisningssed. En av den kompletterande normgivningens kanske viktigaste uppgifter är att minska de valmöjligheter som en lagstiftning av ramlagskaraktär ger upphov till.¹⁷ För närvarande är det främst tre organ som är verksamma som normgivare, nämligen Redovisningsrådet, Bokföringsnämnden och, såvitt gäller de finansiella företagen, Finansinspektionen.¹⁸

Vi har stannat för att föreslå att noterade företag skall ha möjlighet att tillämpa IAS även på årsredovisningen och att alla icke-noterade företag skall ha möjlighet att tillämpa IAS både på årsredovisningen och på koncernredovisningen. Dessa förslag är, såvitt nu är av intresse,¹⁹ tänkta att genomföras på så sätt att ÅRL:s ramar vidgas för att möjliggöra en tillämpning av de principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för. Förslagen innebär alltså inledningsvis en ökad valfrihet för företagen och därmed kommer högre krav att ställas på de organ som ansvarar för den kompletterande normgivningen.

Genom den kompletterande normgivningen kan bestämmelserna i ÅRL fyllas ut och anpassas av hänsyn till bl.a. företagens storlek, intressentkrets och verksamhetsart. Behovet av att kunna göra sådana anpassningar kommer naturligtvis att finnas även i framtiden och kommer sannolikt att öka eftersom IAS-regelverket är mycket detaljerat och för främst mindre företag torde framstå som ytterst komplicerat. Utrymmet för de normgivande organen att begränsa de valmöjligheter som våra förslag kommer att erbjuda företagen måste därför belysas.

5.6.2 God redovisningssed

Av förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 del II s. 181) framgår att bestämmelsen i 2 kap. 2 § om att årsredovisningen skall upprättas i enlighet med god redovisningssed har hämtats från 1976 års bokföringslag. I specialmotiveringen till 1976 års bokföringslag (prop. 1975:104 s. 205) anges bl.a. följande:

Departementsförslaget är uppbyggt så att det finns ett betydande utrymme för praxis att närmare precisera vad de i lagen angivna kraven

¹⁷ Se Redovisningskommitténs slutbetänkande SOU 1996:157 s. 181.

¹⁸ Se vidare avsnitt 7.

¹⁹ Vi föreslår även att artikel 5 i IAS-förordningen utnyttjas (se avsnitt 5.2.2) men detta förslag saknar i stort sett intresse för den fortsatta framställningen.

kan innebära för olika redovisningssituationer. Detta medför för den bokföringsskyldige att han har att iaktta dels olika lagbestämmelser på redovisningsområdet, dels regler som följer av god redovisningssed. Jag vill i detta sammanhang framhålla att praxis kan ge besked om vad ett allmänt avfattat krav i lagen kan anses innebära i en praktisk situation. Undantagsvis kan det också vara en uppgift för praxis att ge direktiv, utformade efter lagens syfte, i något spörsmål som inte besvaras i lagen. Däremot kan det inte komma i fråga att en uttrycklig lagbestämmelse sätts åt sidan av en mot bestämmelsen stridande praxis. När det särskilda organet för redovisningsfrågor har inrättats kommer praxis i stor utsträckning att utvecklas genom anvisningar och uttalanden från expertorganet.

I förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 del I s. 188) anges vidare att det i vissa fall inte har varit möjligt att behålla lagstiftningens karaktär av ramlagstiftning fullt ut eftersom en anpassning till EG:s bolagsdirektiv om redovisning gjort det nödvändigt att reglera en del detaljfrågor i lag, antingen så att en särskild lösning gjorts obligatorisk eller så att lagen anvisar ett antal godtagbara lösningar. Vidare anges att det i båda fallen givetvis skulle strida mot direktiven och mot lagen ifall någon annan, i direktiven inte omnämnd lösning, kom till användning i det enskilda företags redovisning.

Bestämmelsen om god redovisningssed i den gamla bokföringslagen har även förts över till den nuvarande bokföringslagen (1999:1078; BFL). I förarbetena till den lagen redogörs för vad som avses med begreppet ”god redovisningssed”. Vad som utgör god redovisningssed måste enligt förarbetena så långt möjligt bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området. När en sådan lagtolkning inte räcker för att besvara en fråga, måste en utfyllande tolkning göras. Vid en sådan utfyllande tolkning bör betydelse tillmätas dels faktiskt förekommande praxis inom bokföring och redovisning, dels sådana bokförings- och redovisningsmetoder som ännu inte har fått genomslag i praxis men som utgör en vidareutveckling av redovisningsprinciper som anges i lag eller som godtas i praxis. Vidare anges i förarbetena att en på detta sätt definierad redovisningssed även måste bli föremål för allmänna överväganden för att kunna användas för att fylla ut lagens regler. Sådana allmänna överväganden rör inte bara bokförings- och redovisningsaspekter utan också civilrättsliga och skattemässiga aspekter samt den internationella utvecklingen på redovisningsområdet. I många fall kan det därför enligt förarbetena behövas ett eller flera normgivande organ som

kan identifiera de normer som bör användas när lagens regler fylls ut.

5.6.3 Behovet av kompletterande normgivning samt dess möjligheter och begränsningar

Vi vill inledningsvis slå fast att själva vitsen med en lagstiftning av ramkaraktär är att den skall kunna fortleva utan hinder av förändringar av ekonomisk, social eller politisk natur i omvärlden. I vilken utsträckning och på vilket sätt sådana förändringar bör komma till uttryck i företagets redovisning är en fråga som främst bör avgöras inom ramen för god redovisningssed och för denna seds utveckling spelar normgivande organ en avgörande roll. Uppgiften för normgivande organ inskränker sig alltså inte till att bara tolka lagstiftningen och lagstiftarens intentioner utan normgivande organ måste kunna gå ett steg längre och utforma egna regler för redovisningen i frågor som lagstiftaren har lämnat obehandlade eller ofullständigt behandlade. På så sätt kan det samlade regelverket på redovisningsområdet hålla jämna steg med utvecklingen i affärlivet och omvärlden i övrigt.

Ett förslag om att vidga ÅRL:s ramar i syfte att möjliggöra en tillämpning av IAS redovisningsprinciper innebär att företagen i större utsträckning än idag kommer att erbjudas alternativa redovisningsmetoder. Det kanske viktigaste exemplet är de föreslagna reglerna om värdering av visa särskilt angivna tillgångar till verkligt värde som ett alternativ till värdering till anskaffningsvärde. Våra lagförslag kan i förstone ge intryck av att företagen har ett mycket stort handlingsutrymme. Så är givetvis inte fallet utan handlingsutrymmet begränsas av kravet på att god redovisningssed skall iakttas. Vår avsikt och förhoppning är att främst Bokföringsnämnden genom kompletterande normgivning närmare skall precisera tillämpningen av värderingsreglerna. Syftet med förslagen är att möjliggöra för svenska företag att tillämpa samma principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för. Detta syfte måste vara vägledande för Bokföringsnämnden i dess arbete med att ta fram kompletterande normgivning och måste givetvis beaktas även av företagen i avvaktan på sådan normgivning.

Vi vill poängtera att det nu beskrivna läget inte är något nytt som följer av våra förslag utan detta är situationen redan idag. Det finns många väsentliga redovisningsfrågor som är ofullständigt (eller inte

alls) behandlade i lagstiftningen som Bokföringsnämnden ännu inte har tagit sig an och som därmed i stort sett är oreglerade, såvitt gäller icke-noterade företag.

Det är inte heller givet att företagen skall ha en ovillkorlig rätt att fritt bestämma hur en eventuell IAS-tillämpning skall komma till uttryck i redovisningen bara för att lagen i förstone ger intryck av att så är fallet. Det är enligt våra förslag i och för sig bara de företag som väljer att övergå till IAS-redovisning på grundval av artikel 5 i IAS-förordningen som underkastas ett absolut krav på fullständig efterlevnad av IAS regelverk. Övriga företag har ju, som förslagen är konstruerade, i utgångsläget valfrihet att ansluta till IAS regelverk på vissa områden, helt eller delvis, samtidigt som det väljer bort IAS på andra. I vilken utsträckning ett företag i praktiken bör kunna anpassa IAS-tillämpningen efter sina egna behov och önskemål anser vi är en fråga som måste avgöras inom ramen för god redovisningssed varvid kravet på att redovisningen i det enskilda fallet skall ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning är av central betydelse. Här menar vi att den kompletterande normgivningen har en mycket viktig funktion att fylla. Vi ser framför oss tre typer av situationer som kan inträffa. Ett fall är att ett företag vill tillämpa en eller några IAS men inte alla. Ett annat fall är att företaget i fråga vill tillämpa IAS principer för värdering och periodisering men inte lämna samtliga tilläggsupplysningar. Det tredje fallet är att ett företag vill tillämpa en viss IAS men inte på alla transaktioner eller poster som i och för sig omfattas av den valda standarden utan bara på en del av dem.

Enligt vår mening är det inte självklart att ett företag skall kunna tillämpa en viss IAS medan det avstår från andra IAS. En del IAS har ett så nära samband med varandra (t.ex. de om nedskrivningar, immateriella tillgångar och redovisning av koncernmässig goodwill) att det skulle kunna framstå som olämpligt att inte tillämpa dem tillsammans (jfr punkt 107 i RR1:00, Koncernredovisning och punkt 106 i RR 15, Immateriella tillgångar). Det är inte heller klart att ett företag skall kunna välja att tillämpa IAS vad gäller värdering och periodisering men avstå från att lämna de tilläggsupplysningar som följer med värderingsmetoden. Tilläggsupplysningarna kan vara av avgörande betydelse för att läsaren skall kunna förstå hur företaget har gått till väga vid värderingen och bilda sig en egen uppfattning av tillförlitligheten av det värde som räknats fram. Det gäller alltså att rensa i upplysningsfloran med förnuft och omdöme. Vidare medför kravet på konsekvens att en vald standard normalt

skall tillämpas på samtliga företeeser som omfattas av den och inte bara på vissa. Ett företag som t.ex. tillämpar IAS 40 på sina förvaltningsfastigheter måste alltså göra det konsekvent på samtliga förvaltningsfastigheter och inte bara på en del. Att avsteg givetvis kan ske beträffande oväsentliga poster behöver knappast påpekas.

När det gäller frågan om i vilken omfattning den kompletterande normgivningen kan snäva in lagens ramar finns det enligt vår mening anledning att skilja mellan i vart fall tre typer av lagbestämmelser.

För det första finns det för företagen tvingande regler, t.ex. reglerna om att årsredovisningen skall bestå av en balansräkning och en resultaträkning och om vad dessa skall innehålla. Sådana tvingande regler kan knappast sättas åt sidan genom kompletterande normgivning.²⁰ Hur långt normgivande organ kan gå vad gäller utfyllnad av regelverket är beroende av hur pass detaljerat det är från början. Ju mer detaljerad lagstiftning, desto mindre utrymme för komplettering.

För det andra finns det regler av för företagen fakultativ karaktär, t.ex. reglerna om uppskrivning av anläggningstillgångar. Denna typ av regler är svårare att bedöma. Å ena sidan torde det stå klart att normgivande organ närmare kan precisera förutsättningarna för att reglerna skall få tillämpas, t.ex. vad som menas med en tillförlitlig, bestående och väsentlig värdeuppgång, liksom vilka tilläggsupplysningar som bör lämnas för att utomstående läsare av årsredovisningen skall kunna bilda sig en egen välgrundad uppfattning om värdet. Däremot är det mer tveksamt om normgivande organ genom kompletterande normgivning skulle kunna "förbjuda" tillämpningen av regler av denna karaktär. Å andra sidan torde det kunna inträffa att normgivande organ genom det sätt på vilket förutsättningarna preciseras i praktiken kommer att inskränka möjligheterna till uppskrivning på ett sådant sätt att det i vissa situationer närmast blir att likna vid ett förbud mot uppskrivning. En annan situation där ett "förbud" mot uppskrivning skulle kunna bli aktuellt är den då ett företag har valt att tillämpa IAS 40 på sina förvaltningsfastigheter. Det borde inte vara förenligt med god redovisningssed att "blanda" löpande omvärdering av fastigheter med redovisning av värdeförändringar i resultaträkningen enligt IAS-

²⁰ Jfr dock BFN U 88:8 om årsbokslut och årsredovisning i kommissionärsbolag. Enligt Bokföringsnämnden behöver ett kommissionärsföretag inte upprätta någon resultaträkning om det i bolaget inte har förekommit någon verksamhet som påverkar bolagets resultat.

modell och uppskrivning av samma fastigheter med redovisning av uppskrivningsbeloppet mot eget kapital à la ÅRL.

Ett (i sammanhanget något udda) exempel på normgivande organs möjligheter att utesluta ett av flera i lagen tillåtna alternativ är reglerna om gemensam verifikation i 5 kap. 6 § tredje stycket BFL och BFNAR 2 p. 20-22. Enligt BFL får gemensam verifikation utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar. Bokföringsnämnden har preciserat denna bestämmelse på ett sätt som de facto innebär att samtliga alternativ inte tillåts. Detta sätt att genom den kompletterande normgivningen uppställa krav som inte framgår av lagtextens lydelse kan tyckas strida mot uttalandet i förarbetena till 1976 års bokföringslag att praxis inte kan sätta en uttrycklig lagbestämmelse åt sidan. Enligt vår mening är det dock i det aktuella exemplet inte fråga om ett åsidosättande av lagbestämmelsen utan om en precisering av de krav som måste vara uppfyllda för att de i lagtexten tillåtna alternativen skall kunna utnyttjas, en uppgift som till följd av själva ramlagstiftningens karaktär får anses åvila de normgivande organen.

En annan fråga är om normgivande organ kan göra en fakultativ bestämmelse tvingande. Detta sker idag och vi tror inte att någon ifrågasätter lagligheten i detta. Ett par exempel är RR:s rekommendationer RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser samt RR 10, Entreprenader och liknande uppdrag, och RR 11, Intäkter. I förstnämnda rekommendation (RR 8) uppställs krav på att fordringar och skulder i utländsk valuta skall värderas till balansdagens kurs trots att ÅRL inte innehåller något sådant krav men väl en möjlighet till sådan värdering (4 kap. 13 §). I de två sistnämnda rekommendationerna (RR 10 och RR 11) anges som huvudregel att pågående arbeten skall intäktsredovisas enligt principen om successiv vinstavräkning trots att ÅRL inte heller i detta fall uppställer något sådant krav men väl en sådan möjlighet (4 kap. 10 §).

Lagregler av fakultativ karaktär förutsätter oftast för sin tillämpning att vissa villkor är uppfyllda (se t.ex. uppskrivningsreglerna med krav på tillförlitlig, bestående och väsentlig värdeuppgång). Det kan knappast vara tillåtet för normgivande organ att genom kompletterande normgivning dispensera från sådana krav om inte sådan dispensmöjlighet uttryckligen framgår av regelverket. Även om regeln i sig är av fakultativ karaktär är villkoren ju tvingande och kan därmed bara sättas åt sidan genom ny lagstiftning.

Den tredje typen av regler är sådana som innebär uttryckliga lättnader för vissa företag. Till denna kategori hör bestämmelserna om förkortad resultaträkning (3 kap. 11 § ÅRL) och om undantag från skyldighet att upprätta koncernredovisning (7 kap. 2 och 3 §§) samt bestämmelser om undantag från vissa specifikationskrav (t.ex. 3 kap. 8, 10 och 13 §§) och krav på tilläggsupplysningar (t.ex. 5 kap. 6, 16 och 17 §§). Det kan knappast komma på fråga att normgivande organ i sådana fall snävar in och på så sätt skärper regelverket. I de fall lagstiftaren uttryckligen har tagit ställning för att företag av viss storlek eller juridisk art eller som bedriver viss typ av verksamhet skall vara undantagna från vissa krav bör förändringar av regelverket på nytt beslutas av riksdagen.

Ovanstående resonemang har enligt vår mening bäring både på den normgivning som emanerar från statliga myndigheter, Bokföringsnämnden och Finansinspektionen, och på Redovisningsrådets verksamhet. När det gäller Redovisningsrådets verksamhet tillkommer emellertid den skillnaden i förhållande till Bokföringsnämndens och Finansinspektionens verksamhet att de noterade bolagen genom noteringsavtalet med Stockholmsbörsen har förbundit sig att följa rådets rekommendationer. Även om rådet på någon punkt skall anses ha gått för långt med sin utfyllande normgivning torde det inte råda något tvivel om att bolagen på avtalsrättslig grund är bundna av den.

Från legalitetssynpunkt kan vissa invändningar resas mot den nuvarande ordningen med en ramlagstiftning i botten som fylls ut med kompletterande normgivning av varierande konstitutionell karaktär. Eftersom ansvar för bokföringsbrott kan komma i fråga vid försummelser hänförliga till årsredovisningen (se 11 kap. 5 § brottsbalken) gäller legalitetsprincipens krav på förutsebarhet, dvs. att strafföreskrifter inte får vara så vaga eller obestämda att de inte ger någon ledning. Ju mer en lag får karaktär av ramlag som kompletteras av allmänna råd och andra icke-bindande anvisningar, desto större betänkligheter kan sägas uppkomma från legalitetssynpunkt.²¹ De argument från legalitetssynpunkt som kan anföras mot våra förslag om en förhållandevis begränsad utvidgning av ÅRL väger dock enligt vår mening lättare än de skäl som vid tillkomsten av såväl ÅRL som den nuvarande BFL anfördes för att

²¹ Se en studie av jur.dr. Petter Asp, Bokföringsbrott och legalitet, BFN Rapport 1998:1, vari denne konstaterade att legalitetsprincipen inte lägger några absoluta hinder i vägen mot införandet av den nya bokföringslagen.

lagarna borde ha karaktär av ramlagstiftning.²² I dagens föränderliga värld torde argumenten för en ramlagstiftning kunna sägas väga ännu tyngre eftersom utvecklingen på redovisningsområdet i Sverige är starkt påverkad av vad som händer internationellt och dessutom sker snabbt. Det är viktigt att det befintliga regelverket på redovisningsområdet håller jämna steg med denna utveckling. Detta förefaller omöjligt att åstadkomma inom ramen för den förhållandevis långsamma lagstiftningsprocessen, utan måste bli en uppgift för den kompletterande normgivningen.

Sammanfattningsvis kan konstateras att våra förslag om att vidga årsredovisningslagarnas ramar förutsätter att Bokföringsnämnden och Finansinspektionen har oförändrade möjligheter att ge uttryck för god redovisningssed genom att precisera på vilket sätt de valmöjligheter som våra förslag ger upphov till kan, får eller skall utnyttjas av företagen med hänsyn till bl.a. branschtillhörighet, intressentkretsens storlek och sammansättning samt företagets storlek. Vi vill här påpeka att för framför allt små och medelstora företag kommer behovet av vägledning i det praktiska redovisningsarbetet att öka i framtiden i takt med att komplexiteten och de internationella inslagen i det samlade regelverket på redovisningsområdet ökar. Ju fler alternativ som lagstiftaren tillhandahåller – alternativ som framöver oftast kommer att ha sitt ursprung i IAS – desto större blir naturligtvis behovet av hjälp och stöd vid valet av alternativ i det enskilda företaget.

Som en avslutande synpunkt vill vi också framhålla att den i vissa delar oklara strukturen i normgivningshierarkin – med IAS-förordningen, och av kommissionen antagna IAS, i toppen och därefter EG-direktiv, svensk lagstiftning och kompletterande normgivning av olika och ibland oklar status – i kombination med den ökade komplexiteten i det samlade regelverket aktualiserar frågan om inte normgivningssystemet snart borde bli föremål för en översyn. En utgångspunkt för en sådan översyn måste enligt vår mening vara att de regler som ett enskilt företag har att tillämpa framstår som relevanta och adekvata samt att regelverket är lättillgängligt och användarvänligt och det oavsett reglernas ursprung. Ett alternativ kan därvid vara att öka detaljeringsgraden i lagstiftningen så att behovet av kompletterande normgivning för de allra flesta företagen minskar eller helt faller bort. En annan lösning kan vara att reducera lagstiftningen väsentligt så att den bara innehåller

²² Se prop. 1995/96:10 del I s. 187 f. respektive prop. 1998/99:130 s. 180.

bestämmelser av formaliakarakter och överlåta till Bokföringsnämnden att, på motsvarande sätt som gäller för Finansinspektionen, via föreskrifter fylla ut lagstiftningen med materiella regler. En sådan ordning förutsätter att regeringsformen ändras men en klar fördel med den vore att EG-direktiven, liksom av kommissionen antagna IAS, skulle kunna genomföras genom föreskrifter av nämnden i stället för genom lagstiftning som är en betydligt långsammare process.

5.7 Finansiella företag

IAS-förordningen tar sikte på företag inom alla branscher, således även på finansiella företag. Detta innebär att de överväganden vi har gjort ovan beträffande företag i allmänhet också måste göras i fråga om finansiella företag. En naturlig utgångspunkt är därvid att samma redovisningsprinciper bör tillämpas av finansiella företag som av företag i allmänhet, om det inte finns särskilda skäl för avvikelser av hänsyn till de finansiella företagens särart.

Våra överväganden beträffande de finansiella företagen grundas bl.a. på en undersökning av vilka skattemässiga effekter en övergång till IAS i årsredovisningen skulle medföra (bilaga 6) samt på en undersökning av konflikter mellan IAS och ÅRKL eller ÅRFL (bilaga 5). Vidare beaktas de konsekvenser en frivillig tillämpning av IAS inom ramarna för ÅRKL och ÅRFL skulle få för exempelvis kapitaltäckningsregler och solvensregler.

5.7.1 Konflikter mellan IAS och ÅRKL/ÅRFL

För att det skall bli möjligt att tillämpa IAS redovisningsprinciper inom ramarna för ÅRKL och ÅRFL måste lagarnas ramar vidgas och alla hinder mot en tillämpning av IAS undanröjas. På ett antal punkter förekommer konflikter mellan hur en viss post skall klassificeras, värderas eller periodiseras enligt bestämmelserna i IAS och ÅRKL eller ÅRFL. ÅRKL och ÅRFL hänvisar i stora delar till bestämmelserna i ÅRL. I den mån en konflikt mellan IAS och ÅRKL eller ÅRFL även utgör en konflikt mellan IAS och ÅRL kommer våra förslag till lagstiftningsåtgärder i ÅRL att få genomslag även för de finansiella företagen, utan att reglerna i ÅRKL eller ÅRFL kräver några särskilda överväganden. Det finns dock även

konflikter mellan IAS och ÅRKL eller ÅRFL som saknar motsvarighet för de allmänna företagen, eftersom konflikterna avser bestämmelser som är specifika för just ÅRKL eller ÅRFL. En närmare undersökning av konflikterna redovisas i bilaga 5.

5.7.2 Konsekvenser för kapitaltäcknings- och solvensregler

Vilka områden bör bli föremål för en ytterligare översyn?

Förändrade redovisningsprinciper får betydelse för finansiella företag bl.a. genom kopplingen till bestämmelserna om kapitaltäckning i lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar samt bestämmelserna om solvensmarginal i lagen (1982:713) om försäkringsrörelse. Reglerna ställer krav på att företagen vid varje tidpunkt skall ha ett buffertkapital av viss storlek (kapitalbas). I kapitalbasen får inräknas eget kapital efter vissa justeringar, samt vissa efterställda skulder. Kapitalbasen skall för livförsäkringsföretag täcka ett minsta krav, solvensmarginal, beräknat som en viss procent av företagets försäkringsåtaganden. I skadeförsäkringsföretag beräknas solvensmarginalen utifrån premieindex och skadeindex. Kapitalkravet i kreditinstitut och värdepappersbolag är formulerat som en viss andel av företagets riskviktade tillgångar och åtaganden. Utöver de individuella kapitalkraven finns även kapitalkrav på aggregerad nivå för försäkringsgrupper respektive finansiella företagsgrupper. För de senare skall kapitalkravet och kapitalbasen beräknas med utgångspunkt i gruppens konsoliderade räkenskaper, medan det för försäkringsföretagen som huvudregel baseras på de ingående juridiska enheternas redovisning. Redovisningsreglerna är således tätt sammanflätade med solvens- och kapitaltäckningsreglerna genom direkta hänvisningar. Därutöver används en rad förutsatta begrepp – t.ex. eget kapital – som får sitt innehåll via redovisningsreglerna. Även bruket av snarlika eller samma definitioner i redovisnings- och andra lagar medför att en ändring av redovisningsreglerna kan få följder på andra områden, t.ex. torde vårt förslag om ändrad koncerndefinition i ÅRL troligen få till följd att en översyn av koncerndefinitionen i bl.a. 1 kap. 2 § kapitaltäckningslagen bör göras.

I försäkringsföretag kan förändrade redovisningsprinciper påverka solvenskravet genom både storleken på och innehållet i kapitalbasen samt genom värderingen av de försäkringstekniska

avsättningarna. Kreditinstitut och värdepappersbolag kan påverkas genom värderingen av de tillgångar och åtaganden som ligger till grund för beräkningen av kapitalkravet, samt genom förändrade värderingsprinciper och omklassificering av de poster som får ingå i kapitalbasen.

IAS skiljer sig i vissa avseenden från traditionella svenska redovisningsprinciper genom att försiktighet i t.ex. värderingar tenderar att frångås till förmån för rättvisande bild. De nya standarderna kan på så sätt leda till en generösare värdering av det egna kapitalet vilket innebär en potentiell lättnad av kapitalkravet. Ett exempel på när regelverken skiljer sig åt är uppskrivning av anläggningstillgångar som enligt 4 kap. 2 § 5 ÅRFL i dagsläget är förbjuden i svenska livförsäkringsföretag.

IAS regler om redovisning och värdering av finansiella instrument får särskild innebörd för försäkringsföretag. Exempelvis skall finansiella instrument redovisas till verkligt värde och värdeförändringarna som huvudregel föras över resultaträkningen. Därmed kommer de automatiskt att ingå i kapitalbasen. I dagsläget skall orealiserade vinster redovisas i en särskild fond för orealiserade vinster som först räknas med i kapitalbasen efter medgivande från Finansinspektionen. Vidare torde vissa försäkringskontrakt där den överförda risken i huvudsak är finansiell omfattas av IAS definition av finansiellt instrument. Detta innebär att de inte skall redovisas som försäkring, alternativt delas upp och särredovisas i försäkringsdel respektive finansiellt instrument. IAS definition av finansiellt instrument torde främst påverka klassificeringen av finansiella återförsäkringsavtal och vissa fond- och livförsäkringsavtal. Eftersom solvenskravet är formulerat med utgångspunkt från försäkringstekniska avsättningar kan detta innebära ett slopat solvenskrav för nämnda försäkringsavtal. En tredje fråga som bör uppmärksammas och som rör IAS regler om redovisning av finansiella instrument gäller sådana instrument som emitterats av företaget. Dessa skall enligt IAS redovisas som skuld eller eget kapital med hänsyn till dess ekonomiska innebörd. Detta innebär att exempelvis preferensaktier med obligatorisk rätt till inlösen, skall redovisas som skuld. I förekommande fall kan detta betyda att preferensaktier undantas från kapitalbasen.

Ytterligare konsekvenser beträffande försäkringsföretag uppstår i fråga om obeskattade reserver (t.ex. säkerhetsreserv) och utjämningsavsättning. Det är bland annat tveksamt om utjämnings-

avsättning som idag ingår i försäkringstekniska avsättningar uppfyller kraven på avsättning i IAS 37.

Hur bör dessa konsekvenser påverka innehållet i redovisningsreglerna?

I ett lagförslag om redovisning och värdering av finansiella instrument (prop. 2002/03:121 s. 62) anges bl.a. följande angående kapitaltäckningslagen:

Kapitaltäckningsreglerna har efterhand kommit att bli alltmer tekniska och detaljerade. Ett antal nya direktiv på området har nyligen i stor utsträckning genomförts genom att nya bemyndiganden förts in i kapitaltäckningslagen (se prop. 1999/2000:94) och som möjliggjort att hantera detaljer genom föreskrifter meddelade av Finansinspektionen. En förändring av kapitaltäckningsreglerna är även att vänta inom några år med anledning av pågående arbete inom EG och Baselkommittén. Den kommande anpassningen till internationella redovisningsstandarder från IASB kommer vidare att medföra ytterligare förändringar av redovisningsreglerna i riktning mot en mer analytisk men en mindre försiktig redovisning. Mot denna bakgrund bör konsekvenserna av de nya reglerna för redovisning och värdering av finansiella instrument lämpligast tas om hand inom ramen för de myndighetsföreskrifter som kompletterar bestämmelserna i kapitaltäckningslagen. Därigenom tillgodoses också att regler om stora exponeringar och andra rörelsebegränsningar relaterade till kapitalbasens storlek inte kommer att försvagas på grund av en mindre försiktig redovisning.

I linje med den bedömning som görs i propositionen bör de nya redovisningsreglernas eventuella konsekvenser för kapitaltäckning och solvens tas om hand inom ramen för myndighetsföreskrifter till kapitaltäckningslagen respektive försäkringsrörelselagen. Kopplingen till kapitaltäcknings- och solvensreglerna bör enligt vår mening inte användas som argument för att hindra den fortsatta utvecklingen på redovisningsområdet. Såvvida de ändringar som vi föreslår i ÅRKL och ÅRFL får konsekvenser för kapitaltäcknings- och solvensreglerna bör problemet lösas genom ändringar i de senare. En närmare översyn av kopplingen mellan regelverken bör därför göras.

5.7.3 Våra slutsatser och förslag

IAS-förordningen: Noterade finansiella företag skall upprätta koncernredovisning med tillämpning av IAS.

Våra förslag: Alla finansiella företag bör ges möjlighet att tillämpa IAS redovisningsprinciper inom ramen för ÅRKL/ÅRFL och god redovisningssed. Vidare bör artikel 5 i IAS-förordningen utnyttjas för att ge noterade finansiella företag möjlighet att upprätta årsredovisning och för att ge icke-noterade finansiella företag möjlighet att upprätta års- eller koncernredovisning med fullständig tillämpning av IAS.

För försäkringsföretagens del bör reglerna om värdering av finansiella instrument till verkligt värde vara tvingande. Vidare bör (den bundna) fonden för orealiserade vinster tas bort.

I fråga om vilka upplysningskrav som alljämt skall gälla för de finansiella företag som upprättar sin redovisning med fullständig tillämpning av IAS är utgångspunkten, i likhet med vad som gäller för företag i allmänhet, att endast sådana upplysningskrav som saknar motsvarighet i IAS bör få fortsätta att gälla vid sidan av IAS. Detta innebär för försäkringsföretagens del bl.a. att kravet på klassanalys i koncernredovisningen tas bort samt att kravet på resultatanalys i årsredovisningen tas bort, förutsatt att den information som skall lämnas i resultatanalysen i stället lämnas på annan plats i redovisningen och att uppgift om detta förhållande lämnas i förvaltningsberättelsen. För de kreditinstitut och värdepappersbolag som upprättar sin redovisning i enlighet med IAS kvarstår dock kravet på kapitaltäckningsanalys.

En naturlig utgångspunkt för våra överväganden beträffande tillämpningen av IAS i finansiella företag är att samma redovisningsprinciper så långt möjligt bör tillämpas av finansiella företag som av företag i övrigt. Avvikande redovisningsprinciper bör bara förekomma om så är motiverat av de finansiella företagens särart. Ett exempel på detta är uppställningsformerna för balans- och resultaträkning. För de allmänna företagen har vi föreslagit att alla företag skall ha möjlighet att inom ramen för ÅRL upprätta årsredovisningen och icke-noterade företag även koncernredovisningen med tillämpning av IAS redovisningsprinciper – givetvis med de begränsningar som må följa av god redovisningssed. Vidare

skall icke-noterade företag ha möjlighet att med stöd av artikel 5 i IAS-förordningen upprätta en fullständig IAS-redovisning i såväl juridisk person som i koncernen. Även noterade företag skall ha möjlighet att med stöd av IAS-förordningen tillämpa IAS fullt ut i årsredovisningen. Att vi har stannat för att IAS-redovisningen bör vara frivillig har främst skattemässiga orsaker.

Bör möjligheten att tillämpa IAS i finansiella företag utökas och, om så är fallet, bör den utformas som en möjlighet eller som ett tvång?

För de finansiella företagen gör sig samma argument gällande som för företag i allmänhet. Vi anser således att möjligheterna att tillämpa IAS redovisningsprinciper bör utökas i möjligaste mån. Farhågor har dock framförts om att en frivillig tillämpning kan komma att leda till oönskade konsekvenser på främst kapitaltäckningsområdet. Enligt vår mening har det dock så långt inte framkommit sådana konsekvenser på andra rättsområden att en tillämpning av hela IAS-regelverket för finansiella företag inte bör möjliggöras alls eller bör göras tvingande. De konsekvenser som framkommit torde kunna hanteras inom ramen för de lagar som berörs, t.ex. kapitaltäckningslagen, alternativt genom Finansinspektionens föreskrifter om bl.a. kapitaltäckning. Enligt vår mening framstår det som alltför långtgående att i dagsläget uppställa ett krav på tillämpning av hela IAS-regelverket, särskilt med beaktande av att det ännu inte finns någon IAS-standard för redovisning av försäkringskontrakt. Ett sådant förslag skulle kräva djupare överväganden än vad som ryms inom ramen för denna utredning. Vi föreslår därför att de förslag vi har lagt för företag i allmänhet även bör gälla för finansiella företag.

När det gäller värdering av finansiella instrument föreslås dock i en proposition om redovisning och värdering av finansiella instrument (prop. 2002/03:121) bl.a. att kreditinstitut och värdepappersbolag, till skillnad från vad som föreslås i fråga om företag i allmänhet, skall vara skyldiga att värdera finansiella instrument (med några få undantag) till verkligt värde. Av konsekvensskäl skulle det därför kunna hävdas att det även för försäkringsföretagen borde uppställas ett krav på värdering av finansiella instrument till verkligt värde.

Försäkringsföretagen har idag möjlighet att värdera placerings-tillgångar till verkligt värde (nettoförsäljningsvärdet) även när detta

överstiger anskaffningsvärdet (se 4 kap. 5 § ÅRFL och försäkringsredovisningsdirektivet 91/674/EEG). Försäkringsföretagens placeringstillgångar utgörs av fastigheter och värdepapper (aktier, obligationer och lån)²³ som har karaktär av kapitalplacering och därmed inte är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten.

Genom det nyligen antagna moderniseringsdirektivet ges EU:s medlemsstater möjlighet att tillåta eller kräva att försäkringsföretag redovisar finansiella instrument till verkligt värde i enlighet med de standarder som utfärdats av IASB. Ändringarna har anpassat försäkringsdirektivet i linje med övriga redovisningsdirektiv som innehåller motsvarande bestämmelser för icke finansiella företag respektive kreditinstitut och värdepappersbolag.

I propositionen 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument, förslås, som nämnts, att kreditinstitut och värdepappersbolag skall vara skyldiga att värdera finansiella instrument (med några få undantag) till verkligt värde vid upprättandet av årsredovisning och koncernredovisning. Som skäl för en tvingande bestämmelse anförs att finansiella instrument utgör det dominerande inslaget i företagens balansräkningar och att enhetliga värderingsprinciper leder till den bästa jämförbarheten.

Dessa argument har också stor bärighet på försäkringsföretagen. Ett försäkringsföretags tillgångssida i balansräkningen domineras av finansiella tillgångar och utöver premierna är kapitalavkastningen den viktigaste posten i resultaträkningen (åtminstone vad gäller livförsäkringsrörelse).

Vid införandet av nuvarande regel i 4 kap. 5 § ÅRFL om värdering av placeringstillgångar till "verkligt värde" (nettoförsäljningsvärdet) fanns ingen principiell erinran mot en sådan värdering. Tvärtom framhöll flertalet remissinstanser att en värdering till verkligt värde är erforderlig för att ge en rättvisande bild av försäkringsföretagens ställning och resultat. Det har också visat sig att denna värderingsprincip fått stort genomslag i försäkringsföretagens externredovisningar. Det finns därför – i likhet med regeringens bedömning för kreditinstitut och värdepappersbolag i prop. 2002/03:121 – starka skäl för att föreslå en tvingande bestämmelse om redovisning av finansiella instrument till verkligt värde i försäkringsföretagen.

²³ I försäkringsföretagens placeringstillgångar ingår även derivat och (kontant-) depositioner hos företag som avgivit återförsäkring (cedent).

Finansiella instrument i försäkringsföretag bör därför (i motsvarande utsträckning som i andra finansiella företag) värderas till vad som enligt moderniseringsdirektivet beskrivs som verkligt värde (i princip marknadsvärdet), vilket baseras på IAS 39. Denna värdering skiljer sig något från nuvarande alternativa värdering till "nettoförsäljningsvärdet" i 4 kap 5 § ÅRFL. Genom IAS-förordningen kommer dock noterade försäkringsbolag att fr.o.m. år 2005 behöva värdera finansiella instrument enligt IAS 39 i koncernredovisningen. Det är således en nödvändighet att ta in nya bestämmelser om verkligt värde som inte förhindrar en tillämpning av IAS 39. Nuvarande innebörd av värdering till verkligt värde i 4 kap 5 § ÅRFL bör därför utmönstras såvitt avser finansiella instrument som kan värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL.

En särskild fråga är dock om försäkringsföretagens möjligheter att värdera finansiella instrument till verkligt värde inskränks om 4 kap. 5 § ÅRFL utgår och ersätts av 4 kap. 14 a §. De senare reglerna gör nämligen undantag för finansiella instrument som hålls till förfall och egna lånefordringar. En sådan inskränkning torde dock enligt vår mening kunna godtas.

Möjligheten i 4 kap. 5 § ÅRFL att värdera placeringstillgångar till verkligt värde innefattar för övrigt inte bara finansiella instrument utan även byggnader och mark. Vårt förslag innebär dock att byggnader och mark framgent skall kunna värderas till verkligt värde, om än utan avdrag för beräknade försäljningskostnader, genom att en hänvisning till 4 kap. 14 f § ÅRL införs i ÅRFL. Försäkringsföretagens innehav av byggnader och mark torde omfattas av begreppet förvaltningsfastigheter, även i den mån bolaget själva disponerar lokalerna. Byggnader och mark kan i sådana fall ändå värderas till "verkligt värde" även om 4 kap. 5 § ÅRFL tas bort.

I likhet med vad som gäller enligt 4 kap. 5 § ÅRFL skulle en tillämpning av 4 kap. 14 a § ÅRL med dess hänvisningar till 14 b § samma kapitel utesluta aktier och andelar i dotter- och intresseföretag från värdering till verkligt värde. Vårt förslag innebär dock att aktier och andelar i intresseföretag får värderas enligt kapitalandelsmetoden (genom en hänvisning till 4 kap. 3 a § ÅRL).

I fråga om placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren själv bär placeringsrisken saknar direktivet alternativa värderingar. Dessa måste värderas till verkligt värde och bör då värderas enligt de nya bestämmelserna som baseras på IAS 39.

Sammanfattningsvis innebär vårt förslag att bestämmelserna om värdering av finansiella instrument för försäkringsföretagens del blir tvingande.

Bör anpassningen till IAS genomföras i ÅRKL respektive ÅRFL eller bör den ske genom föreskrifter från Finansinspektionen?

Under utredningsarbetet har framförts förslag om att anpassningen till IAS för de finansiella företagens del borde åstadkommas genom föreskrifter från Finansinspektionen i stället för att göra ändringar i ÅRKL och ÅRFL motsvarande dem som vi föreslår i ÅRL. Vid tillkomsten av årsredovisningslagarna ansågs det dock ur jämförbarhetssynpunkt viktigt med så gemensamma regler som möjligt för olika typer av företag. ÅRKL och ÅRFL borde därför i möjligaste mån bara innehålla bestämmelser av betydelse för de finansiella företagens särart. Ett förslag om att moderniseringsdirektivet för de finansiella företagens del i sin helhet skall införas genom föreskrifter i stället för i lag skulle få till följd att lagarna inte längre ger uttryck för gemensamma regler eller en gemensam systematik. Det kan enligt vår mening inte heller anses lämpligt att t.ex. en så viktig bestämmelse som den om värdering till verkligt värde av vissa andra tillgångar än finansiella instrument införs på annan rättslig nivå än lag. Vi anser därför att ÅRKL:s och ÅRFL:s ramar bör vidgas och moderniseringsdirektivet införas i dessa lagar på motsvarande sätt som i ÅRL. Vi anser dock, såsom anförts i avsnitt 5.6.3, att normgivningssystemet snart bör bli föremål för en översyn, bl.a. mot bakgrund av den i vissa delar oklara strukturen i normgivningshierarkin och den ökade komplexiteten i det samlade regelverket.

Vilka upplysningskrav i ÅRKL och ÅRFL bör alltjämt gälla för de företag som upprättar redovisningen med stöd av IAS-förordningen?

Företag som upprättar års- eller koncernredovisning med stöd av IAS-förordningen skall utöver de tilläggsupplysningar som krävs enligt IAS lämna sådana upplysningar enligt ÅRKL och ÅRFL som saknar motsvarighet i IAS. Såsom anges ovan i avsnitt 5.4.9 bör dock endast sådana tillkommande upplysningar som antingen är nationella och har ett naturligt samband med information som

lämnas någon annanstans i redovisningen eller är av högsta vikt för att uppnå jämförbara redovisningshandlingar (t.ex. uppgifter av corporate governance-karaktär) få lämnas i den redovisningshandling som upprättas med stöd av IAS-förordningen. Övriga upplysningskrav som saknar motsvarighet i IAS får, om de skall behållas, lämnas i en annan handling, t.ex. i förvaltningsberättelsen.

Det kan konstateras att det finns ett antal upplysningar som måste lämnas enligt ÅRKL och ÅRFL som borde kunna utmönstras för de företag som med stöd av IAS-förordningen upprättar redovisningen enligt IAS. Exempelvis sammanfaller enligt vår mening de upplysningskrav som uppställs i 5 kap. 3-5 §§ ÅRKL, med undantag för kraven i 5 kap. 4 § första stycket 3-5, med innehållet i IAS 1, IAS 30 och IAS 32 i sådan grad att det bör vara tillräckligt att upplysningarna lämnas enligt IAS. Under utredningsarbetet har det inte heller framkommit några skäl som talar för att dessa krav även framgent bör gälla för dessa företag. Vi föreslår därför att bestämmelserna i 5 kap. 3 §, 4 § första stycket 1-2 och 6 och andra stycket samt 5 § ÅRKL inte bör gälla för de kreditinstitut och värdepappersbolag som upprättar års- eller koncernredovisning i enlighet med IAS. Vi har även övervägt om det i 2 kap. 1 § och 7 kap. 1 § ÅRKL stadgade nationella kravet på kapitaltäckningsanalys skulle kunna utmönstras för dessa företag, men har stannat för att det för närvarande bör vara kvar (en utförlig motivering lämnas i bilaga 5, avsnitt 3.1).

För försäkringsföretagens del kan på motsvarande sätt ifrågasättas om kravet på upplysningar om resultaträkningens poster (klassanalys) i 5 kap. 5 § ÅRFL bör behållas i koncernredovisningen, särskilt med beaktande av att EG-direktiven endast uppställer ett sådant krav i fråga om årsredovisningen. Även de nationella krav på upplysningar som uppställs i 5 kap. 2 § första stycket punkterna 8 och 9 kan tyckas sakna relevans vid upprättande av en IAS-redovisning. Eftersom vår, och EG-kommissionens, utgångspunkt är att endast sådana tillkommande upplysningskrav som är av stor vikt för att uppnå jämförbara redovisningshandlingar bör kvarstå utöver de omfattande krav på tilläggsupplysningar som uppställs i IAS föreslår vi att även dessa utmönstras. Även bestämmelsen i 3 § samma kapitel kan tyckas sakna relevans. Innehållet i denna paragraf överensstämmer även till viss del med innehållet i 5 kap. 3 § ÅRKL vilken vi föreslår skall undantas från tillämpning för de aktuella företagen. Vi föreslår

därför att inte heller 5 kap. 3 § ÅRFL skall gälla framgent för de försäkringsföretag som omfattas av IAS-förordningen.

Även resultatanalysen (6 kap. 3 § ÅRFL) innehåller huvudsakligen sådan information som de företag som upprättar redovisning enligt IAS ändå måste lämna enligt IASB:s regelverk, närmare bestämt IAS 14, Segment Reporting. Detta talar för att ett sådant företag bör kunna undantas från kravet på resultatanalys. Finansinspektionen har emellertid under utredningens gång motsatt sig ett sådant förslag och vi föreslår därför i stället att ett företag inte skall behöva upprätta en särskild resultatanalys förutsatt att den information som skall lämnas i analysen i stället lämnas på annan plats i årsredovisningen. En förutsättning är dock att företaget lämnar uppgift i förvaltningsberättelsen om var i redovisningen upplysningarna återfinns. Om det i den praktiska tillämpningen visar sig att IAS 14 innehåller samma informationskrav som resultatanalysen, eller om den tillkommande information som analysen innehåller bedöms som oväsentlig och kan undvaras, bör lagstiftaren överväga att uttryckligen upphäva kravet på resultatanalys i vart fall för de företag som upprättar årsredovisning med tillämpning av IAS fullt ut.

De bestämmelser i 5 kap. ÅRKL som vi föreslår alltså skall gälla för de företag som upprättar års- eller koncernredovisning med stöd av IAS-förordningen gäller sammanfattningsvis bl.a. hänvisningarna till ÅRL:s krav på uppgifter om taxeringsvärden (4 §), om lån till ledande befattningshavare (12 §), om medelantalet anställda fördelat på män och kvinnor (18 §), om könsfördelningen bland ledande befattningshavare (18 b §) samt om avgångsvederlag, pensioner och andra ersättningar till personer i företagets ledning samt till företagets revisorer (20 § första stycket 1 och andra stycket, 21-25 §§) samt bestämmelserna i 5 kap. ÅRKL om särskilda regler om tilläggsupplysningar (2 § 2 och 3), om skulder och indelning av eget kapital (4 § 3-5) samt om intresse- och koncernföretag (6 §). Samma upplysningskrav kommer även framgent att gälla för årsredovisningen i det fall denna upprättas med tillämpning av IAS. I årsredovisningen skall dessutom genom hänvisningar till 5 kap. ÅRL uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag (8-9 §§), om sjukfrånvaro (18 a §) och om moderföretag (26 §) lämnas.

De bestämmelser i 5 kap. ÅRFL som vi föreslår alltså skall gälla för de företag som upprättar års- eller koncernredovisning med stöd av IAS-förordningen gäller sammanfattningsvis bl.a.

hänvisningarna till ÅRL:s krav på uppgifter om taxeringsvärden (4 §), om lån till ledande befattningshavare (12 §), om medelantalet anställda fördelat på män och kvinnor (18 §), om könsfördelningen bland ledande befattningshavare (18 b §) samt om avgångsvederlag, pensioner och andra ersättningar till personer i företagets ledning samt till företagets revisorer (20 § första stycket 1 och andra stycket, 21-25 §§) samt bestämmelserna i 5 kap. ÅRFL om särskilda regler om tilläggsupplysningar (2 § 2 och 6), om eget kapital och avsättningar (4 § 1-3 och 8-9) samt om koncern- och intresseföretag (6 §). Samma upplysningskrav kommer även framgent att gälla för årsredovisningen i det fall denna upprättas med tillämpning av IAS. I årsredovisningen skall dessutom lämnas en klassanalys (5 §) samt, genom hänvisningar till 5 kap. ÅRL, uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag (8-9 §§), om sjukfrånvaro (18 a §) och om moderföretag (26 §).

Vad som har framkommit under utredningsarbetet, nämligen att upplysningskraven i ÅRKL och ÅRFL å ena sidan och IAS å den andra sidan delvis överlappar varandra medför att de svenska kraven bör bli föremål för en noggrann översyn, och om möjligt gallring, i det fortsatta lagstiftningsarbetet och Finansinspektionens föreskriftsarbete.²⁴ Särskilt kraven på resultatanalys och klassanalys för försäkringsföretag bör ses över mot bakgrund av de krav på rörelsegrensrapportering som följer av IAS 14. En utgångspunkt i det fortsatta arbetet bör vara att den externa redovisningen bara skall innehålla sådan information som är väsentlig från investerarsynpunkt. Sådan information som bedöms som betydelsefull i ett tillsynsperspektiv bör Finansinspektionen införskaffa på annat sätt.

Vilka ändringar bör göras i ÅRKL och ÅRFL?

De förslag till åtgärder i ÅRKL och ÅRFL som vi lämnar syftar till att undanröja de hinder som föreligger mot en direkt tillämpning av IAS. Våra förslag tar endast sikte på att undanröja konflikter som är föranledda av nu gällande IAS. Några av åtgärderna är föranledda av det s.k. moderniseringsdirektivet, medan andra grundas på den konfliktinventering som redovisas i bilaga 5. Det kan enligt vår mening inte anses ingå i vårt uppdrag att vidta andra ändringar till följd av moderniseringsdirektivet än som kan anses nödvändiga för

²⁴ En sådan översyn torde till följd av upplysningskravens komplexitet och omfattning vara mycket resurskrävande.

att vidga ÅRKL:s och ÅRFL:s ramar för en tillämpning av IAS. Såsom anförts ovan har vi dock i ett avseende gått ett steg längre och föreslagit att det införs en tvingande regel om värdering av finansiella instrument till verkligt värde för försäkringsföretagen. En annan därmed sammanhängande fråga är huruvida den nuvarande skyldigheten för försäkringsföretag att sätta av vissa orealiserade vinster till en särskild fond för orealiserade vinster under bundet eget kapital bör vara kvar. I denna fråga gör vi följande bedömning.

Enligt gällande bestämmelser i ÅRFL skall orealiserade vinster och förluster redovisas i resultaträkningen. I samband med att försäkringsdirektivet genomfördes i svensk lag gjordes bedömningen att orealiserade vinster skulle behandlas på samma sätt som uppskrivningsfond, nämligen att sådana skulle sättas av till en bunden fond och därmed inte bli föremål för utdelning. Således skall enligt 4 kap 6 § ÅRFL vinst som uppkommer till följd av att det bokförda värdet överstiger anskaffningsvärdet vid en värdering till verkligt värde sättas av till en bunden fond (Fond för orealiserade vinster) genom en omföring inom eget kapital.

Enligt moderniseringsdirektivet skall orealiserade vinster och förluster som uppkommer vid en värdering till verkligt värde som huvudregel redovisas i resultaträkningen. Vissa slag av värdeförändringar på säkringsinstrument (kassaflödessäkringar) och på nettoinvesteringar i en utländsk enhet skall dock redovisas direkt mot eget kapital i en fond för verkligt värde. Vidare får värdeförändringar på finansiella instrument som inte innehas för handelsändamål (tradingverksamhet) och som inte är ett derivatinstrument redovisas antingen i resultaträkningen eller direkt mot fonden för verkligt värde. Flertalet orealiserade vinster som enligt gällande bestämmelser förs till bundet eget kapital skall enligt de nya värderingsreglerna i direktivet, som baseras på IAS 39, redovisas som fritt eget kapital.

Den nuvarande fonden för orealiserade vinster är svår att förena med moderniseringsdirektivets fond för verkligt värde. Någon motsvarande fond under bundet eget kapital har heller inte införts i andra EU-länder. Eventuella verksamhetsspecifika konsekvenser kan dessutom tas om hand inom ramen för de särskilda solvensregler som gäller för försäkringsföretag. Mot denna bakgrund finns det knappast några särskilda skäl som motiverar en annan lösning för försäkringsföretagen än vad som föreslås gälla för övriga finansiella företag (se prop. 2002/03:121, Redovisning och värdering av

finansiella instrument). Fonden för orealiserade vinster i 4 kap 6 § ÅRFL bör därmed utmönstras i samband med att de nya värderingsreglerna om finansiella instrument införs i ÅRFL.

Nedan sammanfattas i korthet de ändringar som vi föreslår i ÅRKL och ÅRFL. För kommentarer till de förslagna ändringarna hänvisas till författningskommentaren och till konfliktinventeringen i bilaga 5.

Föreslagna åtgärder i ÅRKL:

- det införs en *hänvisning* till IAS-förordningen i fråga om noterade företags koncernredovisning. I samma bestämmelse anges vilka bestämmelser i ÅRKL som alljämt skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS,
- det införs en bestämmelse av innebörd att *icke-noterade företag får upprätta koncernredovisning enligt IAS* samt en hänvisning till föregående bestämmelse om vilka regler i ÅRKL som alljämt skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS,
- det införs en bestämmelse av innebörd att *alla företag får upprätta årsredovisning enligt IAS*. Vidare anges vilka bestämmelser i ÅRKL som alljämt skall gälla för de företag som upprättar årsredovisning med tillämpning av IAS,
- en bestämmelse införs som gör det möjligt att, som alternativ till nuvarande *uppställningsform för balansräkningen*, ställa upp posterna på grundval av deras beskaffenhet och rangordnade efter deras relativa likviditet,
- en hänvisning införs till en ny bestämmelse i ÅRL som gör det möjligt att i årsredovisningen redovisa *aktier och andelar i intresseföretag* enligt kapitalandelsmetoden,
- en hänvisning införs till en ny bestämmelse i ÅRL som innebär att det blir möjligt att värdera andra tillgångar än finansiella instrument till *verkligt värde*,
- en hänvisning införs till en ny bestämmelse i ÅRL som innebär att ett företag som tillämpar IAS inte behöver lämna vissa upplysningar i *förvaltningsberättelsen* om den information som skall lämnas däri i stället lämnas på annan plats i redovisningen, samt
- möjligheten att i koncernredovisningen i vissa fall redovisa förvärv av dotterföretag enligt *kapitalandelsmetoden* tas bort.

Föreslagna åtgärder i ÅRFL:

- det införs en *hänvisning* till IAS-förordningen i fråga om noterade företags koncernredovisning. I samma bestämmelse anges vilka bestämmelser i ÅRFL som alltjämt skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS,
- det införs en bestämmelse av innebörd att *icke-noterade företag får upprätta koncernredovisning enligt IAS* samt en hänvisning till föregående bestämmelse om vilka regler i ÅRFL som alltjämt skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS,
- det införs en bestämmelse av innebörd att *alla företag får upprätta årsredovisning enligt IAS*. Vidare anges vilka bestämmelser i ÅRFL som alltjämt skall gälla för de företag som upprättar årsredovisning med tillämpning av IAS,
- ett företag behöver inte upprätta *resultatanalys* om den information som skall lämnas i analysen i stället lämnas på annan plats i årsredovisningen,
- en hänvisning införs till en ny bestämmelse i ÅRL som gör det möjligt att i årsredovisningen redovisa *aktier och andelar i intresseföretag* enligt kapitalandelsmetoden,
- en hänvisning införs till de föreslagna bestämmelserna i ÅRL om *värdering av finansiella instrument* till verkligt värde och om *värdering av säkrade poster*, med tillägget att bestämmelsen om värdering till verkligt värde är *tvingande*,
- en hänvisning införs till en ny bestämmelse i ÅRL som innebär att det blir möjligt att värdera vissa *andra tillgångar än finansiella instrument* till verkligt värde,
- en bestämmelse införs av innebörd att, vid tillämpning av nämnda bestämmelser i ÅRL om värdering till verkligt värde, *placeringstillgångar* för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisken alltid skall värderas till verkligt värde,
- en bestämmelse införs av innebörd att det skall bli möjligt att göra *undantag från kravet att samma värderingsprincip skall tillämpas på alla placeringstillgångar* som ingår i en och samma post under C I i balansräkningen eller som föregås av en arabisk siffra, under förutsättning att någon tillgång som ingår i posten värderas till verkligt värde enligt bestämmelserna i ÅRL,
- *fonden för orealiserade vinster* upphävs,
- hänvisningar införs till föreslagna bestämmelser i ÅRL om *tilläggsupplysningar* avseende innehav av finansiella instrument, derivat-

instrument, vissa finansiella anläggningstillgångar samt om fond för verkligt värde,

- en hänvisning införs till en ny bestämmelse i ÅRL som innebär att ett företag som tillämpar IAS inte behöver lämna vissa upplysningar i *förvaltningsberättelsen* om den information som skall lämnas däri i stället lämnas på annan plats i redovisningen, samt
- möjligheten att i koncernredovisningen i vissa fall redovisa förvärv av dotterföretag enligt *kapitalandelsmetoden* tas bort.