

6 Bör IAS-förordningen gälla fr.o.m. år 2005 för alla företag?

Vårt förslag: Moderföretag som endast är noterade för skuldebrev bör inte behöva upprätta koncernredovisning med tillämpning av IAS förrän år 2007.

6.1 Artikel 9 i IAS-förordningen

Den tvingande regleringen i artikel 4 i IAS-förordningen skall enligt artikeln tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller därefter. Enligt artikel 9 får dock medlemsstaterna besluta om en extra övergångstid till år 2007 för uppfyllande av villkoren i artikel 4 för sådana företag;

- a) som har endast skuldebrev upptagna till handel på en reglerad marknad i någon av medlemsstaterna i den mening som avses i artikel 1.13 i direktiv 93/22/EEG, eller
- b) vilkas värdepapper erbjuds till allmänheten i en stat utanför EU, och som i detta syfte har använt sig av internationellt gångbara standarder från och med ett räkenskapsår som inletts före den tidpunkt då denna förordning offentliggjordes i Europeiska gemenskapernas officiella tidning.

I skälen till IAS-förordningen anges bl.a. att det är ”nödvändigt att ge medlemsstaterna möjlighet att inte förrän 2007 tillämpa vissa bestämmelser på företag som är noterade både i gemenskapen och på en reglerad marknad utanför gemenskapen och som redan tillämpar andra internationellt godtagbara standarder som grundval för sin redovisning, samt på företag som endast har skuldebrev noterade”. Med ”internationellt gångbara standarder” avses US GAAP. Förordningen offentliggjordes i EGT den 11 september 2002 vilket alltså är den tidpunkt vid vilken ett företag skall ha

tillämpat US GAAP för att kunna komma ifråga för den extra övergångstiden.

6.1.1 Företag som endast har skuldebrev noterade

Av artiklarna 4 och 9 i IAS-förordningen följer att moderföretag som bara är noterade för skuldebrev, och inte för aktier, får medges en extra övergångstid till år 2007. Denna möjlighet infördes i IAS-förordningen av hänsyn till att den franska regeringen ansåg att franska statsägda företag, såsom järnvägsföretag och flygbolag, hade behov av två års extra förberedelsestid inför en övergång till redovisning enligt IAS.

Redovisningsrådets rekommendationer baserar sig på IAS och utgångspunkten för rådets arbete är att dess rekommendationer så långt möjligt skall överensstämma med IAS. För företag som tillämpar rådets rekommendationer är steget över till en fullständig IAS-redovisning alltså inte så stort. I Sverige omfattas sådana företag som bara har skuldebrev noterade inte direkt av Redovisningsrådets rekommendationer. Redovisningsrådets rekommendationer gäller nämligen "företag vars *aktier* (vår kurs.) är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse". Övriga näringsdrivande företag får men behöver inte tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer och de företag som inte gör det skall tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd. Ett krav på IAS i koncernredovisningen fr.o.m. år 2005 skulle därför för sådana företag som bara har skuldebrev noterade kunna bli en större omställning än för företag som har aktier noterade. Det torde vara skäl av detta slag som låg till grund för den franska regeringens begäran.

Vid kontakter med de företag som enligt Finansinspektionens förteckning (se avsnitt 2.3) utgör den svenska reglerade marknaden har det framkommit att det är endast vid Stockholmsbörsen som det förekommer företag som uteslutande har skuldebrev noterade och som därmed omfattas av artikel 9 i förordningen. För att få handla vid Stockholmsbörsen måste företagen uppfylla vissa informationskrav m.m. enligt särskilda avtal. Ett företag som endast handlar med skuldebrev kan göra det antingen enligt ett noteringsavtal eller enligt ett avtal om inregistrering av obligationer. Av båda dessa följer att bl.a. koncernredovisningen skall upprättas i enlighet med lag eller annan författning samt enligt god redovisningssed för

aktiemarknadsbolag. Detta innebär att även företag som inte formellt omfattas av Redovisningsrådets rekommendationer måste tillämpa rekommendationerna ändå enligt avtalet med Stockholmsbörsen.

Vi har inhämtat uppgifter från Stockholmsbörsen angående de företag som endast har skuldebrev noterade vid börsen. Uppgifterna visar att det finns ett mycket litet antal moderföretag i Sverige, främst inom den finansiella sektorn, som endast har skuldebrev noterade vid börsen. Vidare finns det ett antal kommuner och landsting som har skuldebrev noterade. Som framgår av avsnitt 2.3 har vi dock gjort bedömningen att kommuner och landsting inte omfattas av IAS-förordningen vilket betyder att övergångsregeln saknar betydelse för dem.

IAS-förordningen gäller företag som är underställda en medlemsstats lagstiftning och som har, i det här aktuella fallet, skuldebrev upptagna till handel på en reglerad marknad i någon av medlemsstaterna. Det förekommer att svenska moderföretag har skuldebrev noterade både i Sverige och vid någon börs i en annan medlemsstat, t.ex. vid Londonbörsen. En fråga är vad som gäller om t.ex. Storbritannien inte väljer att utnyttja övergångsregeln medan vi gör det. Tar det svenska beslutet att skjuta upp tillämpningen av IAS-förordningen till år 2007 då över det krav på IAS-redovisning som gäller i Storbritannien till följd av IAS-förordningen? Vår slutsats är att det svenska beslutet att utnyttja övergångsregeln får genomslag även i Storbritannien om inte den brittiska lagstiftaren och marknadsplatserna där inför uttryckliga regler som tvingar alla företag att redovisa i enlighet med IAS. En annan fråga är vad som gäller vid omvänt förhållande, dvs. får ett svenskt beslut att inte utnyttja övergångsregeln effekter för svenska moderföretag som är noterade för skuldebrev på andra marknader inom EU, t.ex. i Storbritannien, om den brittiska lagstiftaren utnyttjar övergångsregeln? Det svenska företaget torde då vara tvingat att upprätta sin redovisning i enlighet med IAS även om den brittiska lagstiftaren beslutar sig för att utnyttja övergångsregeln för brittiska företag.

6.1.2 Företag som är noterade utanför EU och tillämpar US GAAP

Enligt vår bedömning skall IAS-förordningens bestämmelser tolkas så att den extra övergångstiden enligt artikel 9 b) bara får utnyttjas

för företag vars värdepapper redan den 11 september 2002 var noterade både i Sverige och på en marknad utanför EU, exempelvis den amerikanska marknaden, och därför tillämpade US GAAP som grundval för sin redovisning även här i Sverige.

Med hänsyn till att noteringsavtalen hos Stockholmsbörsen AB, Nordic Growth Market AB och Aktietorget AB kräver att redovisningen skall upprättas enligt god redovisningssed för aktiemarknadsbolag¹ (dvs. enligt Redovisningsrådets rekommendationer) är det inte särskilt sannolikt att något svenskt företag vars värdepapper var noterade i Sverige vid tidpunkten för IAS-förordningens ikraftträdande, den 11 september 2002, upprättade sin lagstadgade koncernredovisning enligt US GAAP. Av samma skäl torde det inte heller finnas några svenska noterade dotterbolag till utländska bolag (hemmahörande utanför EU) som tillämpade US GAAP i sin lagstadgade koncernredovisning.

Såsom påpekats ovan gäller IAS-förordningen, såsom den är utformad, bara företag som är underställda en medlemsstats lagstiftning. Det betyder t.ex. att ett amerikanskt företag som är noterat i EU även fortsättningsvis kan tillämpa US GAAP. Förordningen ställer alltså inget krav på att alla företag som är noterade i EU skall tillämpa IAS utan den gäller bara sådana företag som därutöver är hemmahörande inom EU. En annan fråga är vad som gäller för andra EU-företag som är noterade i Sverige. Om t.ex. Tyskland med stöd av artikel 9 skjuter upp tillämpningen av IAS-förordningen till 2007 för företag som tillämpar US GAAP medan vi inte gör det uppstår frågan om ett tyskt företag som tillämpar US GAAP och är noterat i Sverige p.g.a. denna notering blir skyldig att upprätta IAS-redovisning redan 2005. Vår slutsats är att det tyska beslutet att utnyttja övergångsregeln och tillåta detta företag att upprätta sin redovisning med tillämpning av US GAAP fram till år 2007 tar över det krav på redovisning enligt IAS som enligt IAS-förordningen gäller i Sverige om inte den svenska lagstiftaren eller marknadsplatserna här inför uttryckliga regler som tvingar alla i Sverige noterade företag, oavsett var de hör hemma, att redovisa enligt IAS. I avsaknad av ett sådant beslut har alltså det tyska företaget, med stöd av tysk rätt, möjlighet att vänta med att gå över till IAS-redovisning trots att det är noterat i Sverige

¹ Aktietorget AB har formulerat sig lite annorlunda och föreskriver att "årsredovisningen enligt årsredovisningslagen och annan tillämplig författning skall vara upprättad i enlighet med god redovisningssed".

6.2 Våra slutsatser och förslag

Till att börja med kan konstateras att något behov av att skjuta upp tillämpningen av IAS-förordningen för sådana företag som avses i artikel 9 b) inte föreligger i Sverige, eftersom det inte finns några svenska moderföretag som den 11 september 2002 upprättade sin lagstadgade redovisning i Sverige enligt US GAAP och moderföretag hemmahörande utanför EU omfattas inte av förordningen samt moderföretag hemmahörande i något annat EU-land omfattas av det landets lagstiftning.

När det gäller frågan om tillämpningen av IAS-förordningen bör skjutas upp för sådana moderföretag som endast har skuldebrev noterade gör vi följande överväganden. Syftet med IAS-förordningen är bl.a. att öka jämförbarheten mellan redovisningshandlingar upprättade i olika länder. Detta syfte kommer under en övergångsperiod att motverkas om övergångsregeln utnyttjas för att ge vissa företag två års extra förberedelsestid inför en övergång till redovisning enligt IAS. Det har dock från EG:s sida bedömts nödvändigt att införa en längre övergångstid för dessa företag eftersom de annars skulle få en betydligt större omställning inför övergången till IAS än andra noterade företag. I Sverige faller i och för sig detta argument till följd av de avtal som företagen träffar med Stockholmsbörsen och som innebär att företag med bara skuldebrev noterade ändå måste tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer och dessa i allt väsentligt överensstämmer med IAS.

Även om övergången till IAS-redovisning därmed inte är mer arbets- eller resurskrävande för företag med bara skuldebrev noterade än för andra företag råder det dock ingen tvekan om att övergången kommer att innebära en del omställningsproblem för alla företag. Möjligheten att skjuta upp tillämpningen gäller dock bara en mindre grupp. Vad som talar emot att utnyttja artikel 9 a) är därför att det väcker en del betänkligheter från konkurrens- och jämförbarhetssynpunkt om t.ex. företag inom samma bransch under en övergångstid upprättar koncernredovisning enligt olika regelverk. Vad som talar för ett utnyttjande är att en övergång till IAS sannolikt kommer att innebära en del problem inledningsvis och att företagen antagligen skulle välkomna en extra förberedelsestid. Enbart det faktum att denna extra förberedelsestid inte kan ges till alla noterade företag är enligt vår mening inte ett tillräckligt starkt argument för att vi i Sverige skall avstå från att utnyttja den lättnad för företagen som artikel 9 a) innebär.

Sammanfattningsvis föreslår vi att artikel 9 utnyttjas på så sätt att ett moderföretag som enbart har skuldebrev noterade i Sverige inte behöver upprätta koncernredovisning med tillämpning av IAS förrän för det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

7 Effekter på det svenska normgivningssystemet

7.1 Inledning

I våra direktiv, under rubriken ”Behovet av utredning”, anges att vi bör analysera vilken betydelse IAS-förordningen får för det svenska systemet för utvecklandet av god redovisningssed. Som skäl för detta anges att ”det för närvarande är oklart hur Redovisningsrådets verksamhet kommer att påverkas av den nu antagna EG-förordningen. Dock står det klart att incitamenten för att fortsätta utveckla en 'god redovisningssed' för svenska publika bolag kommer att försvagas. Förändringar i Redovisningsrådets verksamhet får i sin tur betydelse för Bokföringsnämnden och Finansinspektionen. Om Redovisningsrådets verksamhet dras ner, kan det ställa ökade krav på dessa myndigheter.”

Under rubriken ”Uppdraget” anges vidare att utredaren skall ”särskilt analysera hur förordningen kan antas slå på det svenska systemet för normgivning på redovisningsområdet, i synnerhet samspelet mellan Bokföringsnämndens och Finansinspektionens verksamhet och den verksamhet som idag bedrivs av Redovisningsrådet (jfr prop. 1998/99:130 s. 188-190¹). Finner utredaren att systemet i någon del behöver ändras, skall hon lägga fram förslag till åtgärder. Om åtgärderna kan förväntas innebära kostnader för det allmänna, skall hon även lämna förslag till finansiering.”

Utifrån våra direktiv skall således vårt uppdrag omfatta frågan om hur Bokföringsnämndens och Finansinspektionens verksamhet kommer att påverkas av att Redovisningsrådets verksamhet förändras till följd av IAS-förordningen och, om det till följd därav, finns anledning att förändra det nuvarande systemet för kompletterande normgivning. Nedan behandlas således inte frågan om vilka effek-

¹ På dessa sidor behandlas frågan om förhållandet mellan statlig och privat normgivning, dvs. mellan Bokföringsnämnden/Finansinspektionen å ena sidan och Redovisningsrådet å andra sidan.

ter våra förslag kan få för de normgivande organen, denna fråga behandlas i avsnitt 5.6.

7.2 Redovisningsrådets framtida roll

Redovisningsrådet är ett privaträttsligt organ och drivs av en ideell förening, Föreningen för utvecklande av god redovisningssed. Föreningen verkar genom Redovisningsrådet, Redovisningsrådets akutgrupp samt den nybildade Panelen för övervakning av finansiell rapportering.

Redovisningsrådet har till ändamål att främja utvecklandet av god redovisningssed i publika företag och ger idag ut rekommendationer för företag vars aktier är föremål för offentlig handel och företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Genom IAS-förordningen kommer i stället IASB att styra utvecklingen för de noterade företagens koncernredovisning. Det finns dock skillnader mellan regelverken både såvitt avser målgrupp och innehåll. Det tvingande kravet i IAS-förordningen på tillämpning av IAS vid upprättande av koncernredovisningen gäller endast för noterade företag, medan Redovisningsrådets rekommendationer även omfattar företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. I detta avseende har rådets rekommendationer därför en något vidare målgrupp än IAS-förordningen. Å andra sidan tar IAS-förordningen, till skillnad från Redovisningsrådets rekommendationer, inte bara sikte på företag vars aktier är noterade utan även på företag som endast är noterade för skuldebrev. Denna skillnad är dock av liten praktisk betydelse eftersom Stockholmsbörsen kräver att även företag med enbart skuldebrev noterade skall tillämpa rådets rekommendationer. Vidare gäller att Redovisningsrådets rekommendationer utformas med utgångspunkt i IAS/IFRS, men avvikelser från standarderna förekommer om svensk lag lägger hinder i vägen för en tillämpning enligt IAS eller om det finns andra starka skäl. En annan skillnad ligger i att Redovisningsrådets rekommendationer även tillämpas vid upprättande av årsredovisningen och innehåller en del avsteg, främst av skatte-skäl, från IAS vid redovisning i juridisk person.

Redovisningsrådets huvuduppgift får dock anses vara att ge ut rekommendationer för noterade företags koncernredovisning. När de noterade företagen fr.o.m. år 2005 blir skyldiga att direkt tillämpa IAS kommer det inte längre att vara tillåtet att tillämpa

rådets rekommendationer vid upprättande av koncernredovisningen i noterade företag. Den mest troliga utvecklingen är därför att Redovisningsrådet inte kommer att fortsätta att ge ut rekommendationer för de noterade företagen, vare sig avseende årsredovisningen eller koncernredovisningen. Redovisningsområdet står under ständig utveckling och för närvarande finns ett stort antal utkast från IASB med föreslagna ändringar i IAS. Det kan därför komma att krävas omfattande ändringar i rekommendationerna. Även ändringar i svensk lagstiftning kan leda till att ändringar måste göras i rekommendationerna. För tiden fram till år 2005 har Redovisningsrådet ansvaret för att ge de noterade företagen den ledning de behöver och rådet torde därför komma att göra de ändringar i rekommendationerna som följer av att lagen ändras eller som är nödvändiga för att möjliggöra en tillämpning av exempelvis IAS 39 och de föreslagna reglerna om omvända förvärv.² Redovisningsrådets huvuduppgift efter år 2005 torde komma att vara att fylla den viktiga funktionen som remissorgan och länk mellan svenska företag och IASB vid avgivande av utlåtanden avseende föreslagna förändringar i befintliga standarder eller i fråga om förslag till nya standarder.

När det gäller den framtida rollen för *Redovisningsrådets akutgrupp* är det oklart om akutgruppen kommer att fortsätta ge ut sådana uttalanden som, även om de sker med utgångspunkt i rådets rekommendationer, i praktiken innebär en tolkning av bakomliggande IAS fram till år 2005. Däremot har akutgruppen för avsikt att såväl före som efter år 2005 vid behov yttra sig om sådana redovisningsfrågor som är av typiskt nationell natur. När det gäller tolkningen och tillämpningen av IAS/IFRS torde det redan idag förhålla sig på det sättet att det bara är IFRIC som kan göra auktoritativa uttalanden i dessa hänseenden. När IAS-förordningen börjar tillämpas år 2005 och antagna IAS/IFRS blir direkt tillämpliga i Sverige kommer det därmed inte att finnas något utrymme alls för akutgruppen att tolka IAS. Däremot torde akutgruppen komma att fylla en funktion som remissorgan och länk mellan svenska företag och IFRIC.

Föreningen för utvecklande av god redovisningssed kan också komma att få en roll i den organisation som skall utöva tillsyn över efterlevnaden av IAS-förordningen (jfr punkt 16 i inledningen till förordningen). Nuvarande generaldirektören för Finansinspektionen,

² Se prop. 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument.

Ingrid Bonde, har på uppdrag av Finansdepartementet gjort en översyn av Finansinspektionens roll och resursbehov vilken presenteras i betänkandet Framtida finansiell tillsyn, SOU 2003:22. I betänkandet föreslår hon att den tillsyn som följer av IAS-förordningen, i fråga om allmänna företag, bör ankomma på Bokföringsnämnden och att Bokföringsnämnden kommer att behöva ökade resurser för att klara detta. Vilka organisationsförändringar och resurstillskott som förslaget medför bör enligt henne utredas skyndsamt. Hon anser det också naturligt att Bokföringsnämnden skall ha möjlighet att delegera tillsynsuppgifter till ett organ som Redovisningsrådets nybildade s.k. review panel (se följande stycke). Detta blir dock enligt henne en fråga för den nya myndigheten eller dess huvudman att ta ställning till.

Panelen för övervakning av finansiell rapportering som bildades i april 2003 är vid sidan av Redovisningsrådet och Akutgruppen en självständig enhet under Föreningen för utvecklande av god redovisningssed. Panelen har till uppgift att övervaka den finansiella rapporteringen hos de noterade bolagen. Som ett led häri kommer en årlig genomgång av årsredovisningar att göras. Undersökningen kommer att redovisas i en årsrapport. Panelen skall övervaka att svenska aktiebolag, som har aktier inregistrerade eller noterade vid Stockholmsbörsen eller vid annan svensk börs eller auktoriserad marknadsplats, upprättar finansiella rapporter i enlighet med Redovisningsrådets rekommendationer samt tillämplig lag eller annan författning. Panelen skall pröva ärenden rörande felaktigheter och avvikelser som direkt eller indirekt förelagts panelen eller som på annat sätt uppmärksammas. Prövningen kommer i första hand att baseras på publicerat material, men förtydliganden och kompletteringar beträffande sakförhållanden av betydelse kan med stöd av noteringsavtalen inhämtas från de noterade bolagen. Panelens uttalanden kommer att offentliggöras. Eventuella sanktioner utdöms av börsen eller marknadsplatsen med stöd av panelens uttalanden och utredningar.

Sammanfattningsvis torde effekterna av IAS-förordningen bli att Redovisningsrådet upphör med att ge ut rekommendationer men fungerar som länk mellan svenska företag och IASB, att akutgruppen endast gör uttalanden avseende redovisningsfrågor av nationell natur och fungerar som länk mot IFRIC samt att Panelen för övervakning av finansiell rapportering kan bli involverad i tillsynsapparaten.

7.3 Bokföringsnämndens framtida roll

Bokföringsnämnden är en statlig myndighet och har idag det yttersta ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. Bokföringsnämndens arbete inriktas bl.a. på redovisningsfrågor beträffande bokföringskyldiga som inte ingår i Redovisningsrådets målgrupp, och främst då mindre och medelstora företag samt stiftelser och föreningar.

I den mån Redovisningsrådets arbetsuppgifter begränsas till följd av att IAS-förordningen blir tillämplig kommer därför även Bokföringsnämndens arbete att påverkas. För tiden fram till år 2005 torde Redovisningsrådet främst komma att uppdatera gällande rekommendationer. Därefter kommer Redovisningsrådet med all sannolikhet inte att fortsätta att ge ut rekommendationer för års- och koncernredovisningen i noterade företag. I fråga om koncernredovisningen i noterade företag övertas ansvaret av IASB. Det kommer dock även i framtiden att finnas ett behov av svensk kompletterande normgivning beträffande årsredovisningen i noterade företag. Hittills har Redovisningsrådet gjort de anpassningar av standarderna till svenska förhållanden som har varit nödvändiga av bl.a. skatteskal. Detta ansvar kommer i stället att falla på Bokföringsnämnden. Även för företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse utan att omfattas av IAS-förordningen, kommer ett behov av allmänna råd för upprättande av såväl års- som koncernredovisningen att finnas. Det antal företag som tillhör denna kategori torde inte vara så stort men de kommer likväl att ha behov av vägledning. Även denna uppgift kommer att falla på Bokföringsnämnden. Dessa ytterligare arbetsuppgifter kommer att leda till ett ökat resursbehov för Bokföringsnämnden. När det gäller frågan om på vilket sätt Bokföringsnämnden kommer att lösa det tillkommande behovet av vägledning för de angivna kategorierna av företag (dvs. noterade företag, såvitt gäller årsredovisningen, samt icke-noterade företag av stort allmänt intresse, såvitt gäller både årsredovisningen och koncernredovisningen) kan vi i dagsläget endast spekulera. En trolig utveckling torde vara att Redovisningsrådets rekommendationer på något sätt får leva kvar till dess att Bokföringsnämnden har utfärdat nya allmänna råd eller gjort en översyn av nuvarande allmänna råd i syfte att anpassa dem även för dessa tillkommande kategorier av företag och redovisningshandlingar. Ett alternativ kan vara att dessa företag får tillämpa Bokföringsnämndens allmänna

råd för stora icke-noterade företag.³ Det finns dock stora organisatoriska och verksamhetsmässiga skillnader liksom skillnader i intressentkretsens storlek och sammansättning mellan de företag som ingår i rådets målgrupp och de som av Bokföringsnämnden betecknas som stora icke-noterade företag, vilket möjligen talar emot en sådan lösning.

Vid sidan av de uppgifter som Bokföringsnämnden, enligt vad som nyss sagts, kan förväntas överta från Redovisningsrådet, har Bokföringsnämnden redan idag den mycket viktiga uppgiften att ge ut råd och anvisningar för de mindre företagens redovisning. Dessa företags behov av vägledning torde knappast minska i framtiden utan tvärtom öka i takt med att IAS får mer och mer genomslag i svensk redovisning samtidigt som ÅRL:s karaktär av ramlagstiftning bibehålls. Det är utomordentligt viktigt att redovisningsreglerna för de mindre företagen skrivs och presenteras på ett sätt som är anpassat just för dem och deras förhållanden och behov. Nyttan av informationsgivningen måste synliggöras och regelverket måste göras så enkelt och lättbegripligt som möjligt. Enligt vår uppfattning är detta kanske Bokföringsnämndens viktigaste uppgift i framtiden. De större företagen har ofta både egen kompetens i redovisningsfrågor och ekonomiska förutsättningar att skaffa sig nödvändig hjälp. Men för de mindre företagen har Bokföringsnämnden ett särskilt ansvar. Vi välkomnar därför de planer som Bokföringsnämnden har på att skapa en heltäckande och sammanhållen vägledning för de mindre företagens redovisning. Ett bra exempel på att det är möjligt att samla redovisningsregler för vissa kategorier av företag i en sammanhållen standard är Bokföringsnämndens projekt för enskilda firmor.⁴

I den nyss nämnda utredningen om Framtida finansiell tillsyn föreslås att den tillsyn som följer av IAS-förordningen i fråga om allmänna företag bör ankomma på Bokföringsnämnden. Utredaren är dock inte främmande för tanken att Bokföringsnämnden skall ha möjlighet att delegera tillsynsuppgiften till Redovisningsrådets nybildade panel. Om Bokföringsnämnden inte godtas som behörig myndighet på redovisningsområdet föreslås, i andra hand, Bokföringsnämnden bli inkorporerad i Finansinspektionen. Även den föreslagna organisationen av tillsynen kommer således, om den

³ Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:2 ingår i gruppen stora icke-noterade företag *inte* sådana icke-noterade företag av stort allmänt intresse som ingår i Redovisningsrådets målgrupp.

⁴ Projektet omfattar företag som inte har fler än tio anställda och vars nettotillgångar inte överstiger 24 miljoner kronor.

genomförs, att leda till ett ökat resursbehov för Bokföringsnämnden.

Sammanfattningsvis kommer IAS-förordningen och Redovisningsrådets minskade verksamhet att innebära en ökad arbetsbelastning för Bokföringsnämnden genom att nämnden övertar ansvaret för årsredovisningen i noterade företag samt års- och koncernredovisningen i icke-noterade företag av stort allmänt intresse. Den ökande komplexiteten i redovisningslagstiftningen medför också ett ökat behov av normgivning för de mindre företagen. Särskilt viktigt är det som vi ser det att Bokföringsnämnden får sätta sina planer i verket och på allvar ta sig an dessa företag och förse dem med ett heltäckande regelverk som är begripligt, användbart och anpassat efter deras förhållanden och intressenkrets. Vi bedömer det som ytterst viktigt att nämnden tilldelas väsentligt ökade resurser i framtiden. I annat fall riskerar det tillkommande normgivningsarbete som följer av IAS-förordningen, och rådets neddragning, att sluka nämndens resurser på bekostnad av det minst lika viktiga arbetet med att ta fram vettiga regler för de små och medelstora företagen. Den bedömning som Bokföringsnämnden har gjort och redovisat för utredningen är att nämnden i vart fall under en inledningsfas om ungefär tre till fem år behöver tilldelas ytterligare resurser motsvarande uppskattningsvis fem till sju heltidstjänster. Vilket tillskott av mer permanent karaktär som kommer att behövas i framtiden är det i dagsläget omöjligt att uttala sig om. Om utvecklingen på redovisningsområdet fortgår i samma takt som under de senaste tio åren kommer det dock att finnas sysselsättning för en betydligt större bokföringsnämnd än dagens.

7.4 Finansinspektionens framtida roll

Finansinspektionen har idag ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed i sådana företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart. Målgruppen omfattar således både noterade och icke-noterade finansiella företag. Finansinspektionen utfärdar såväl allmänna råd som bindande föreskrifter.

Av Finansinspektionens allmänna råd (FFFS 2002:21 och FFFS 2002:22) framgår att finansiella företag bör tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd om inte annat följer av lag, annan författ-

ning eller Finansinspektionens allmänna råd. Av Finansinspektionens allmänna råd samt av hänvisningen till Bokföringsnämndens allmänna råd följer att noterade finansiella företag skall tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer samt uttalanden från akutgruppen vid upprättande av års- och koncernredovisning, dock med vissa anpassningar av hänsyn till de finansiella företagens särart. Icke-noterade finansiella företag får tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer och akutgruppens uttalanden och om de inte gör det skall de tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd. Vissa särskilt angivna rekommendationer från Redovisningsrådet bör dock tillämpas även av större icke-noterade finansiella företag.

För de noterade finansiella företagen innebär IAS-förordningen och den sannolika neddragningen av Redovisningsrådets verksamhet fr.o.m. år 2005 dels att utformningen av koncernredovisningen kommer att bestämmas av IASB, dels att ett behov av vägledning för upprättande av årsredovisningen kommer att uppstå. Även icke-noterade företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse och därför har tillämpat Redovisningsrådets rekommendationer kommer att sakna vägledning efter år 2005 då IAS-förordningen blir tillämplig.

Redovisningsrådets uppgift att ge ut rekommendationer för koncernredovisningen i noterade företag kommer som sagt att övertas av IASB. Eftersom IAS skall gälla med samma dignitet som lag för de företag som tillämpar IAS med stöd av förordningen kommer visserligen alla föreskrifter som Finansinspektionen utfärdat och som rymms inom IAS tillämpningsområde automatiskt att sättas åt sidan utan att några åtgärder behöver vidtas från Finansinspektionens sida. Finansinspektionen måste dock se över de hänvisningar som finns i Finansinspektionens allmänna råd till Redovisningsrådets rekommendationer samt överväga vilka kompletterande krav av hänsyn till de finansiella företagens särart som kan och bör vara kvar vid en direkt tillämpning av IAS. Dessa överväganden måste göras i fråga om innehållet i såväl föreskrifterna som de allmänna råden. Detta arbete kommer under en övergångstid sannolikt att kräva omfattande resurser.

Såsom redovisats ovan kommer enligt vår bedömning Bokföringsnämnden att ta över ansvaret från Redovisningsrådet för att ge vägledning i fråga om årsredovisningen i noterade företag samt för års- och koncernredovisningen i icke-noterade företag av stort allmänt intresse. Den nuvarande hänvisningen i Finansinspektionens allmänna råd till Bokföringsnämndens allmänna råd bör

således vara kvar och innebär att de lösningar som Bokföringsnämnden avser att genomföra för de företag och redovisningshandlingar som s.a.s. ”kommer i kläm”, i vart fall inledningsvis, då IAS-förordningen börjar tillämpas även får genomslag för de finansiella företagen. Såsom angetts ovan torde en trolig utveckling därvid vara att Redovisningsrådets rekommendationer får leva kvar i avvaktan på nya allmänna råd från Bokföringsnämnden. För Finansinspektionens del blir således följderna av att Bokföringsnämnden tar över denna uppgift av Redovisningsrådet att Finansinspektionen, på samma sätt som idag, vid behov måste anpassa de regler som gäller för företag i allmänhet till de förhållanden som gäller för finansiella företag. Denna uppgift kommer inte att förändras p.g.a. att Redovisningsrådet upphör med att ge ut rekommendationer. Däremot kommer uppgiften temporärt att kräva en större arbetsinsats eftersom innehållet i de allmänna råd Bokföringsnämnden så småningom kommer att utfärda för dessa företag måste jämföras med innehållet i Redovisningsrådets rekommendationer för att bedöma om ytterligare anpassningar av hänsyn till de finansiella företagens förhållanden bör göras utöver de som redan framgår av Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd. Uppgiften är dock av övergångskaraktär och det fortlöpande anpassningsarbete som Finansinspektionen därefter skall bedriva följer av det ansvar inspektionen har redan idag och är inte en följd av att Redovisningsrådet upphör med sin rekommendationsutgivning.

I den tidigare nämnda utredningen om Framtida finansiell tillsyn föreslås att den tillsyn som följer av IAS-förordningen för de finansiella företagens del skall utövas av Finansinspektionen samt görs bedömningen att Finansinspektionen kommer att behöva ökade resurser för att klara detta.

Sammanfattningsvis kommer IAS-förordningen och Redovisningsrådets minskade verksamhet i ett inledningskede att medföra ett behov av ytterligare resurser medan förändringarna på sikt främst innebär att de anpassningar p.g.a. de finansiella företagens särart som Finansinspektionen har gjort av Redovisningsrådets rekommendationer i stället skall göras av Bokföringsnämndens allmänna råd.

7.5 Våra slutsatser och förslag

Av det ovan anförda kan slutsatsen dras att det faktum att Redovisningsrådet förväntas upphöra med sin verksamhet att utfärda rekommendationer baserade på IAS/IFRS på sikt främst kommer att innebära en ökad arbetsbelastning för Bokföringsnämnden såsom den myndighet som har det yttersta ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Något skäl att förändra det grundläggande och nyligen inrättade systemet med Bokföringsnämnden som den ytterst ansvariga myndigheten på redovisningsområdet kan vi inte se i dagsläget. I stället anser vi att Bokföringsnämnden bör tilldelas ökade resurser för att klara av den ökade arbetsbelastning som enligt ovan blir en följd av att Redovisningsrådet sannolikt upphör med sin rekommendationsutgivning. En bedömning av storleken av resursbehovet görs i avsnitt 7.3 ovan. Även Finansinspektionen kommer under en övergångsperiod att behöva ytterligare resurser för att klara av den ökade arbetsbelastningen.

När det gäller frågan om vilken myndighet eller annat organ som bör tillerkännas den tillsynsuppgift som följer av punkt 16 i inledningen till IAS-förordningen anser vi inte att det är en fråga som det ankommer på oss att besvara. Vi har dock inget att invända mot Ingrid Bondes förslag att lägga uppgiften på Bokföringsnämnden, såvitt gäller de allmänna företagen. I så fall kommer det givetvis att ställa krav på ytterligare resurstilldelning till nämnden.

8 Effekter på andra rättsområden än redovisning

8.1 Inledning

I våra direktiv uttalas att det inte kan uteslutas att en övergång till IAS-redovisning får effekter även för annan lagstiftning än sådan som direkt tar sikte på redovisning, främst viss associationsrättslig lagstiftning. I vårt arbete ingår att inventera de frågor som kan behöva analyseras närmare i annat sammanhang men inte att lämna några förslag till lagändringar.

Ändringar i redovisningslagstiftningen och förändringar av god redovisningssed kan få betydelse även på andra områden än de som rör redovisning. Detta är fallet om lagstiftaren har valt att låta redovisningen ligga till grund för ett visst förhållande eller för prövningen av en viss fråga. Det har under utredningens gång utkristalliserats fyra områden där redovisningen och förändringar i denna har särskilt stor betydelse. Dessa områden är företagsbeskattningen, reglerna om kapitaltäckning m.m. i finansiella företag samt utdelningsreglerna och likvidationsbestämmelserna i aktiebolagslagen (ABL).¹

Skatterelaterade frågor som en övergång till IAS-redovisning, eller ett ökat inflytande av IAS inom svensk redovisning, väcker behandlas i avsnitten 3.4 och 5.3.2. När det gäller effekter på kapitaltäckningen i finansiella företag hänvisas till avsnitt 5.7.2. I det följande behandlas frågan om hur den ökande användningen av IAS i redovisningen bör påverka utformningen och tillämpningen av utdelningsreglerna och likvidationsbestämmelserna i ABL. Vi vill också påpeka att vårt förslag till ändrad koncerndefinition för redovisningsändamål bör föranleda en översyn av koncerndefinitionerna i bl.a. ABL, lagen om ekonomiska föreningar, stiftelselagen samt bank- och försäkringslagstiftningen.

¹ Resonemanget i det följande kan ha bäring på andra företagsformer, ekonomiska föreningar och stiftelser. Av tidsskäl har vi begränsat våra överväganden till aktiebolag och finansiella företag (oavsett företagsform).

8.2 Utdelningsreglerna och Aktiebolagskommitténs förslag (SOU 1997:168)

Enligt 12 kap. 2 § första stycket ABL får utdelning till aktieägarna inte överstiga vad som i fastställd balansräkning och, i fråga om moderbolag som skall upprätta koncernredovisning, i fastställd koncernbalansräkning för det senaste räkenskapsåret redovisas som bolagets eller koncernens nettovinst för året, balanserad vinst och fria fonder med avdrag för;

1. redovisad förlust,
2. belopp som enligt lag eller bolagsordning skall avsättas till bundet eget kapital eller, i fråga om moderbolag, belopp som av det fria egna kapitalet i koncernen enligt årsredovisningarna för företag inom denna skall överföras till bundet eget kapital,
3. belopp som enligt bolagsordningen annars skall användas för något annat ändamål än utdelning till aktieägarna.

Enligt paragrafens andra stycke får vinstutdelning inte ske med så stort belopp att utdelningen med hänsyn till bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid med god affärssed.

Begränsningsregeln i 12 kap. 2 § första stycket brukar benämnas ”beloppsspärren” medan regeln i andra stycket benämns ”försiktighetsregeln”.

Aktiebolagskommittén har i sitt delbetänkande *Vinstutdelning i aktiebolag* (SOU 1997:168) lämnat följande förslag till förändringar i utdelningsreglerna.

När det gäller *beloppsspärren* föreslås att utdelning inte får genomföras om det inte finns full täckning för det bundna egna kapitalet efter utdelningen i stället för som idag att utdelningen inte får överstiga redovisat fritt eget kapital. Det huvudsakliga skälet till att kommittén föreslår en ändring av reglerna i detta hänseende är att förekommande utdelningar av s.k. sakvärden, dvs. annat än pengar, orsakat omfattande tolkningsproblem.

Beträffande *försiktighetsregeln* föreslår kommittén den ändringen att en utdelning, även om hinder inte möter enligt beloppsspärren, får ske endast i den mån det med hänsyn till bolagets (koncernens) konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt framstår som försvarligt. Därvid skall särskilt beaktas de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet.

Kommittén föreslår att ett bolag skall lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om hur försiktighetsregeln påverkat förslaget till resultatdisposition. Vidare skall förslaget i förekommande fall innehålla upplysningar om hur stor del av det egna kapitalet som beror på att vissa i berättelsen angivna tillgångar eller skulder upptagits till marknadsvärdet på balansdagen eller värderats till balansdagens kurs.

Aktiebolagskommittén föreslår vidare att beloppsspärrens koppling till koncernredovisningen, den s.k. *koncernspärren*, avskaffas. Ett skäl till detta är att det idag gäller omfattande undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning enligt ÅRL. Ett annat argument som kommittén för fram är att den svenska ordningen avviker från rättsläget i andra europeiska länder. Kommitténs förslag innebär att omfattningen av en utdelning vid prövningen av beloppsspärren skall bestämmas på ett och samma sätt för alla moderföretag, nämligen med utgångspunkt i moderföretagets egen balansräkning. Liksom hittills är försiktighetsregeln tillämplig också på dessa fall, vilket för ett moderföretag innebär att bolaget har att beakta den samlade ekonomiska ställningen i koncernen, och detta även i det fall moderbolaget inte behöver upprätta någon koncernredovisning.

Aktiebolagskommitténs förslag bereds för närvarande inom Justitiedepartementet.

8.3 Justitiedepartementets promemoria Vinstutdelningsreglerna och utvecklingen på redovisningsområdet (oktober 2002)

I en på uppdrag av Justitiedepartementet upprättad promemoria hösten 2002 föreslås ytterligare förändringar i utdelningsreglerna. Bakgrunden till detta utredningsarbete var bl.a. den ökade internationaliseringen av företagens redovisning. Utredarens uppdrag var att göra en analys av lämpligt samband mellan redovisnings- och vinstutdelningsreglerna med hänsyn till pågående förändringar på redovisningsområdet däribland IAS-förordningen.

Utredaren pekar på att utvecklingen på redovisningsområdet har inneburit en förskjutning i synsättet på vad som är tillgångar och skulder samt när värdeförändringar på dessa skall rapporteras i redovisningen. Det dominerande syftet med redovisningsreglerna är att ge investerare och andra beslutsfattare underlag för sina

beslut om ägande och andra relationer med bolaget. Utdelningsreglerna i ABL är å andra sidan renodlade borgenärsskyddsregler som syftar till att förhindra värdeöverföringar som kan skada borgenärerna. För att en utdelning skall vara försvarlig fordras därför att bolaget beaktar de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet. Vidare skriver utredaren (se sammanfattningen):

Den utveckling som äger rum på redovisningsområdet är positiv för borgenärerna. Redovisningen av verkliga värden tillsammans med andra regler som bl.a. belyser hur det egna kapitalet är sammansatt och förändrats över åren bidrar till ett bättre beslutsunderlag inte bara för ägarna utan också för borgenärerna. Det redovisade resultatet kan dock inte okritiskt läggas till grund för utdelning. Ett starkt skäl för detta är att frågan om vad som är fritt resp. bundet eget kapital kommer att bli allt svårare att bedöma utifrån redovisningen. Detta är inte heller nödvändigt vid tillämpningen av en borgenärsskyddsregel av det slag som 14 kap. 3 § aktiebolagslagen utgör. Enligt min mening bör man så långt det är möjligt undvika att föreskriva att vissa poster i redovisningen skall vara bundet eget kapital. Jag är således enig med såväl Aktiebolagskommittén som Justitiedepartementet i pågående lagstiftningsarbete (Ds 2002:42) om att det inte behövs någon särreglering av orealiserade vinster. En utökad försiktighetsregel i kombination med en upplysningsplikt om de överväganden man gjort med anledning av denna är fullt tillräckligt.

Utvecklingen leder samtidigt till att det inte längre framstår som särskilt ändamålsenligt att beloppsspärren är kopplad till vare sig bundet eller fritt eget kapital. För en borgenärsskyddsregel är det inte denna uppdelning som är det centrala utan om värdeöverföringen allmänt sett är försvarlig. Därför föreslår jag att den nuvarande försiktighetsregeln görs till huvudregel och beloppsspärren görs till en kompletterande regel.

Den av mig föreslagna huvudregeln grundas på kommitténs försiktighetsregel men har kompletterats med ett krav på att man också skall beakta ”tillämpade redovisningsprinciper”. Syftet är att man skall väga in i bedömningen hur redovisningen är utformad i det enskilda bolaget och pröva om de överväganden som där gjorts också kan accepteras från ett borgenärsskyddsperspektiv.

Kravet på att tillämpade redovisningsprinciper skall beaktas utvecklar utredaren på följande sätt (se författningskommentaren till 14 kap. 3 § ABL):

Kravet innebär att man skall ta hänsyn till det regelverk på redovisningsområdet som det aktuella företaget faktiskt tillämpar. Detta är motiverat av att om bolaget använder sig av internationella redovisningsstandarder (IAS) eller särskilda regler för onoterade företag kan värdet på redovisade tillgångar och skulder, liksom redovisat resultat, komma att variera. Kravet innebär också att hänsyn skall tas till hur bolaget faktiskt har tillämpat de redovisningsregler som man anger att man följer. En sådan prövning är erforderlig eftersom många rekommendationer

mendationer på redovisningsområdet ger ett relativt stort utrymme för egna tolkningar. De antaganden och prognoser som används vid beräkningen av en tillgångs värde kan t.ex. behöva prövas också utifrån om de är godtagbara från ett borgenärsskyddsperspektiv. En tredje omständighet som skall beaktas är om redovisat resultat och ställning innefattar orealiserade vinster. Oberoende av hur orealiserade värdeförändringar redovisats, i resultaträkningen eller under eget kapital, måste man i detta sammanhang pröva om en redovisad vinst är tillräckligt säker för att också kunna delas ut. Slutligen avser kravet på tillämpade redovisningsprinciper att också träffa de särskilda överväganden som kan aktualiseras när bolaget utgör moderbolag i en koncern som inte upprättar koncernredovisning. Kravet innebär i detta sammanhang bl.a. att man skall försäkra sig om att koncerninterna vinster inte delas ut.

Kravet på tillämpade redovisningsprinciper omfattar således en bedömning av om värderingen av tillgångarna och skulderna samt beräkningen av vinsten gjorts med erforderlig försiktighet från ett borgenärsperspektiv.

Förslagen i promemorian bereds för närvarande inom Justitiedepartementet.

8.4 Likvidationsbestämmelserna

Enligt 13 kap. 12 § ABL skall styrelsen i ett aktiebolag genast upprätta och låta revisorerna granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Om kontrollbalansräkningen visar att det egna kapitalet inte når upp till den kritiska gränsen, skall styrelsen kalla till en bolagsstämma som har att pröva om bolaget skall gå i likvidation (första kontrollstämman, se 13 kap. 14 §). Om också stämman tvingas konstatera att det egna kapitalet understiger den kritiska gränsen och trots detta inte beslutar om likvidation, skall frågan om likvidation tas upp till prövning vid en ny stämma (andra kontrollstämman). Denna skall hållas inom åtta månader från den första kontrollstämman (se 13 kap. 15 §). Inför den andra kontrollstämman skall styrelsen upprätta en ny kontrollbalansräkning. Hålls ingen andra kontrollstämma eller utvisar inte den nya kontrollbalansräkningen att det finns ett eget kapital som motsvarar minst det fulla aktiekapitalet eller har den inte granskats av bolagets revisor, är bolaget skyldigt att gå i likvidation. Det åligger styrelsen att ansöka hos tingsrätten om likvidation (se 13 kap. 16 §). Försummar styrelsen att följa lagens handlingschema, blir

styrelseledamöterna normalt personligen betalningsskyldiga för bolagets därefter uppkommande förpliktelser (se 13 kap. 17 §).

Av vad som nu har sagts framgår att kontrollbalansräkningen har en central betydelse vid tillämpningen av likvidationsbestämmelserna. Kontrollbalansräkningen skall upprättas enligt bestämmelserna i 13 kap. 13 § ABL. Utgångspunkten är att storleken av bolagets eget kapital skall mätas enligt sedvanliga redovisningsprinciper, dvs. enligt ÅRL:s bestämmelser och med beaktande av vad som utgör god redovisningssed. I några avseenden är det emellertid tillåtet att värdera bolagets tillgångar och skulder på ett för bolaget mera förmånligt sätt. Tanken är att hänsyn skall kunna tas till dolda övervärden, så att i praktiken livskraftiga företag inte tvingas till avveckling. Bl.a. gäller att tillgångar alltid får tas upp till nettoförsäljningsvärdet. Vidare får tillgångar tas upp till ett högre värde och skulder till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen om de värderingsprinciper som används vid upprättande av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed.

8.5 Våra slutsatser och förslag

Det är helt klart att förändringar i redovisningsreglerna och god redovisningssed kan få effekt vid bedömningen av vad som är utdelningsbara medel i ett aktiebolag. I vilken utsträckning redovisningen bör läggas till grund för utdelningen i ett bolag är ingen helt lätt fråga att besvara. Vad som komplicerar bilden är att regelverken delvis har olika syften.

Redovisningsreglerna syftar till att säkerställa att investerare och andra intressenter får ett fullgott underlag för olika typer av ekonomiska beslut så att ekonomiska resurser kanaliseras till de företag där de gör mest nytta. En alltför försiktig redovisning riskerar att motverka detta syfte och utvecklingen går mot allt större inslag av verkliga värden och en öppen redovisning av realiserade vinster. Utdelningsreglerna å sin sida har till syfte att skydda borgenärernas intresse av att inte bolaget töms på tillgångar till förfång för dem. För att säkerställa detta måste utdelningsreglerna präglas av en hög grad av försiktighet. Vilken grad av koppling som i framtiden bör föreligga mellan redovisning och utdelning är ytterst en fråga om att uppnå en vettig balans mellan dessa olika syften. Så länge försiktighetsprincipen dominerade redovisningslagstiftningen och god redovisningssed var det naturligt att anknyta utdelningsreglerna till

redovisningen. I takt med att utvecklingen på redovisningsområdet går mot en alltmer öppen redovisning där uppskattningar och prognoser om framtida betalningsflöden spelar en stor roll förefaller denna koppling inte längre lika given.

Vi har inte ansett det motiverat att fördjupa oss i frågan om vilken påverkan som en ökad användning av IAS får eller bör få på tillämpningen av utdelningsreglerna i ABL. Justitiedepartementet har redan två förslag på sitt bord att ta ställning till. Från våra utgångspunkter är det särskilt förslagen i promemorian från oktober 2002 som är av intresse eftersom den promemorian mer utförligt än Aktiebolagskommittén behandlar just frågan om sambandet mellan den internationella utvecklingen på redovisningsområdet och utdelningsreglerna och hur denna utveckling kan eller bör påverka dels utformningen av utdelningsreglerna, dels den praktiska tillämpningen av dem. Vi kan i allt väsentligt ansluta oss till dessa förslag. Vidare vill vi framhålla vikten av att Aktiebolagskommitténs förslag att avskaffa den s.k. koncernspärren genomförs. I annat fall kommer övergången till IAS-redovisning i noterade företag fr.o.m. år 2005 att få direkt genomslag på utdelnings- sidan.

På samma sätt som gäller utdelningsreglerna står det klart att förändringar i redovisningsreglerna och god redovisningssed även kan få effekt vid tillämpningen av likvidationsbestämmelserna i ABL och för bedömningen av om det egna kapitalet har minskat i en sådan omfattning att styrelsen är skyldig att upprätta kontrollbalansräkning. T.ex. skall enligt IAS 32 ett företag som emitterat ett finansiellt instrument redovisa instrumentet som skuld eller som eget kapital, varvid den ekonomiska innebörden av villkoren är avgörande för klassificeringen. Detta kan innebära att exempelvis preferensaktier med obligatorisk rätt till inlösen, vilka i juridisk mening utgör eget kapital, enligt IAS 32 skall redovisas som skuld. En sådan omklassificering påverkar naturligtvis storleken av det egna kapitalet. Vi har emellertid inte heller på detta område funnit skäl att närmare analysera eventuella effekter. En anledning till detta är, som vi strax återkommer till, att våra lagförslag inte innebär några omedelbara eller direkta effekter i detta sammanhang.

Avslutningsvis vill vi som en allmän kommentar framhålla att våra lagförslag inte innebär något tvång att tillämpa IAS på bolagsnivå utan endast möjliggör en sådan tillämpning. Förslagen kommer alltså inte att få några direkta eller omedelbara effekter i vare sig utdelnings- eller likvidationssammanhang utan eventuella

effekter är beroende av på vilket sätt de nya lagbestämmelserna kommer till användning i den praktiska tillämpningen i enskilda bolag. Vi vill emellertid peka på att om det skulle uppstå effekter i dessa sammanhang som bolagen kan uppfatta som negativa kan detta verka hämmande på utvecklingen av god redovisningssed. Om en övergång till IAS på bolagsnivå t.ex. skulle medföra att redovisningen av eget kapital påverkades negativt (se t.ex. kapitel 9 om effekter för kommuner och landsting) kan det förmodas att bolaget i fråga väljer att avstå från en övergång. En sådan risk ligger emellertid inbyggd i systemet i samtliga fall där lagstiftaren valt att anknyta ett visst regelverk till företagens redovisning och kan vara ett skäl att se över lagstiftningen i fråga.

9 Effekter för kommuner och landsting

Enligt våra direktiv skall vi beakta och redovisa de eventuella effekter som införandet av IAS-redovisning kan få för kommuner och landsting och av dem ägda företag, såsom kommunala bostadsföretag. Den första frågan som inställer sig är om kommuner och landsting själva kan omfattas av förordningen, dvs. om kravet i artikel 4 i förordningen på redovisning med tillämpning av IAS i koncernredovisningen kan gälla även för sådana rättsliga figurer.

9.1 Kommuner och landsting

Enligt artikel 4 i förordningen gäller det tvingande kravet på tillämpning av IAS i koncernredovisningen "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. Det förekommer att kommuner och landsting har skuldebrev noterade vid Stockholmsbörsen AB. Frågan är därmed om sådana kommuner och landsting kan anses omfattade av artikel 4 (se även avsnitt 2.3).

I artikel 4 används som nämnts begreppet "företag", i den engelska versionen "companies". EG-kommissionen har i ett arbetsdokument med frågor och svar angående IAS-förordningen som vi har haft tillgång till anfört 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 endast omfattar företag som drivs i vinstsyfte. I 2 kap. 7 § kommunallagen (1991:900) finns ett uttryckligt förbud mot att kommuner och landsting driver näringsverksamhet i vinstsyfte. Mot denna bakgrund bör kommuner och landsting inte anses omfattade av förordningen. Däremot kan naturligtvis t.ex. ett aktiebolag som ägs av en kommun eller ett landsting omfattas av förordningen, förutsatt att aktiebolaget har aktier eller skuldebrev noterade vid någon reglerad marknad. Att ett sådant bolag normalt måste drivas utan vinstsyfte föranleder ingen annan bedömning eftersom kravet på vinstsyfte i artikel 48 bara gäller de juridiska personer som träffas av den utvidgade definitionen av ”bolag”.

När vi så har slagit fast att kommuner och landsting inte i sig kan anses omfattade av det tvingande kravet på IAS-redovisning återstår frågan om de ändå kan komma att påverkas av IAS-förordningen eller våra förslag.

Som en allmän synpunkt kan anföras att den ökade utbredningen av IAS i svenska noterade företag naturligtvis sätter sin prägel på utvecklingen av god redovisningssed även i andra företag oavsett juridisk form, verksamhetsart och storlek. IAS ger uttryck för en internationell god sed och det finns ingen anledning att i utgångsläget överpröva eller ifrågasätta en IAS eller underkänna de lösningar som IASB kommer fram till. I enskildheter kan det givetvis finnas skäl att gå ifrån en IAS av hänsyn till de olika förutsättningar som företag och organisationer verkar under. För kommunernas och landstingens del måste t.ex. beaktas att deras verksamhet är skattefinansierad och att de enligt kommunallagen inte får bedriva verksamhet i vinstsyfte. Dessa särdrag påverkar naturligtvis utvecklingen av god sed i den kommunala sektorn. Men en naturlig utgångspunkt måste vara att de lösningar som IAS ger uttryck för i större eller mindre utsträckning får genomslag vid utvecklingen av god redovisningssed generellt. Det vore ett resursslöseri om svenska normgivare utan mycket goda skäl gick ifrån en lösning som har arbetats fram av IASB och som svenska intressenter har fått anlägga remissynpunkter på.

När det gäller vilken påverkan den internationella utvecklingen på redovisningsområdet har idag och kan förväntas få i framtiden

inom den kommunala sektorn kan noteras att det i förarbetena till kommunallagen sägs att föreskrifter och rekommendationer som har lämnats och kommer att lämnas av Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden har stor betydelse för den redovisningssed som skall gälla för kommuner och landsting.¹ Enligt Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) är det dock inte självklart att normgivningen från dessa organ är direkt tillämplig för kommunal redovisning. Detta utvecklas av RKR på följande sätt i rådets information Tillämpning av Redovisningsrådets och Bokföringsnämndens normgivning (augusti 2001). Avvikelse från Redovisningsrådets och Bokföringsnämndens normgivning kan t.ex. vara befogade på grund av skillnader i lagstiftning, skillnader i förutsättningar för redovisningen i verksamheten eller hos intressenter. Redovisningsrådet måste t.ex. ta hänsyn till utländska kapitalplacerares och finansiella rådgivares behov vilka inte utgör någon primär målgrupp för den kommunala redovisningen. En annan viktig skillnad är att målet för en kommunal verksamhet inte är att förränta ett satsat kapital utan att med gemensamma medel genomföra en effektiv verksamhet till förmån för kommunmedlemmarna. Vidare är en stor del av kommunens tillgångar av publik karaktär och representerar därmed inte något avkastningsvärde utan snarare ett bruksvärde. Dessa tillgångar omsätts inte heller på en fungerande marknad vilket omöjliggör en marknadsvärdering.

Sammanfattningsvis gäller sålunda att IAS-förordningen inte omfattar kommuner och landsting. När det gäller utvecklingen av god redovisningssed är det naturligt att den internationella utvecklingen successivt även får genomslag inom den kommunala sektorn. Detta är också redan idag en av utgångspunkterna för RKR:s arbete. Detta hindrar emellertid inte att det i arbetet med att ta fram råd och rekommendationer för redovisningen inom den kommunala sektorn liksom i den praktiska tillämpningen ute i kommuner och landsting tas hänsyn till de särskilda förhållanden som utmärker kommunal verksamhet. Vår slutsats är emellertid att varken IAS-förordningen eller våra förslag får någon direkt eller omedelbar betydelse för kommuner och landsting.

¹ Prop. 1990/91:117 s. 122

9.2 Kommunala företag

Som påpekats ovan kan ett aktiebolag som ägs av en kommun eller ett landsting omfattas av IAS-förordningen, förutsatt att aktiebolaget har aktier eller skuldebrev noterade vid någon reglerad marknad. För dessa företag gäller därmed kravet i artikel 4 på fullständig tillämpning av IAS i koncernredovisningen. Våra förslag innebär att vi öppnar en möjlighet dels för dessa företag att tillämpa IAS även på årsredovisningen, dels för alla andra företag att redovisa enligt IAS. Vi föreslår alltså inte någon i förhållande till IAS-förordningen utökad skyldighet att tillämpa IAS utan utvecklingen mot en ökad IAS-användning bör ske på frivillig basis. Det betyder att våra förslag inte får några omedelbara eller direkta konsekvenser för företagens redovisning utan eventuella förändringar i redovisningspraxis kommer att genomföras antingen på företagsnivå och på eget initiativ eller i form av kompletterande normgivning från i första hand Bokföringsnämnden.

Det kan dock förmodas att den internationella utvecklingen och nya IAS får genomslag även på andra företag och i andra sektorer av samhällsekonomin än de som IASB:s regelgivning primärt tar sikte på. Även kommunala företag kommer därmed att successivt påverkas av den utveckling av god redovisningssed som sker bland företagen i stort. Att detta kan leda till problem för kommuner och landsting är klart och frågan har ställts på sin spets med anledning av Redovisningsrådets rekommendation RR 17, Nedskrivningar.

Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO) har i skrivelser till Justitiedepartementet framhållit att det finns en risk att de nya redovisningsprinciper som RR 17 ger uttryck för kommer att tvinga flera kommunala bostadsbolag att skriva ner värdet på sina fastigheter och att detta kan leda till att många bolag blir likvidationspliktiga enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen. Trots att företagen från verksamhetssynpunkt ofta inte har behov av ytterligare medel, kommer dess ägare, dvs. olika kommuner, i denna situation att tvingas tillskjuta ytterligare kapital för att undvika likvidation. För kommunerna kan detta medföra att de inte förmår leva upp till de ekonomiska krav som enligt kommunallagen gäller för kommuner.

Justitiedepartementet har med anledning av SABO:s skrivelser påbörjat ett lagstiftningsärende för att utreda vilka eventuella åtgärder som kan behöva vidtas för att komma till rätta med de problem som RR 17 kan medföra för de kommunala bostadsföreta-

gen. Ärendet har dock tills vidare lagts åt sidan i avvaktan på Bokföringsnämndens arbete med att anpassa RR 17 till andra företag än de som ingår i Redovisningsrådets målgrupp.

Slutsatsen måste dock enligt vår mening bli att frågan om i vilken utsträckning IAS bör utsträckas till andra företag än de noterade aktiebolagen måste bli föremål för noggranna överväganden i den praktiska tillämpningen, där hänsyn tas till såväl företagets storlek och verksamhetsart som företagets intressentkrets och syfte med verksamheten.

10 Ikraftträdande

Vårt förslag: De nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare.

Ett av syftena med våra förslag är att de noterade företagen skall kunna tillämpa samma redovisningsprinciper i årsredovisningen som i koncernredovisningen. Även för företag som ingår i en koncern med ett noterat moderföretag får det förmodas finnas ett intresse av att kunna tillämpa IAS redovisningsprinciper. Det finns mot denna bakgrund ett värde i att våra förslag till ändringar i årsredovisningslagarna genomförs samtidigt som kravet på IAS-redovisning på koncernnivå i noterade företag börjar gälla, dvs. år 2005. Vi föreslår därför att lagändringarna träder ikraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare.

11 Konsekvenser av IAS-förordningen och våra förslag

11.1 Konsekvenser för små företag

Det tvingande kravet i IAS-förordningen att upprätta redovisningen enligt antagna IAS gäller endast noterade företag och deras koncernredovisningar. Förordningen får därmed inga direkta effekter för små och medelstora företag.

Vi har vidare stannat för att föreslå att artikel 5 i IAS-förordningen utnyttjas på så sätt att alla företag ges möjlighet att tillämpa IAS både på årsredovisningen och på koncernredovisningen. Ett företag som utnyttjar denna möjlighet sällar sig därmed till den grupp av företag som omfattas av artikel 4. Innebörden är alltså att en övergång till IAS-redovisning som sker på grundval av artikel 5 medför att alla IAS och SIC-uttalanden måste tillämpas fullt ut i alla relevanta avseenden. Slutligen har vi valt att föreslå att årsredovisningslagarna ändras på så sätt att det inom lagarnas ramar blir möjligt att tillämpa de principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för både på årsredovisningen och på koncernredovisningen. Våra förslag innebär alltså att företagen ges möjlighet att, med de begränsningar som må följa av god redovisningssed, anpassa sig till IAS utan att för den skull tvingas till en fullständig IAS-redovisning som ju ett utnyttjande av artikel 5 innebär. Att vi stannat för att ett närmande till IAS bör ske på frivillig basis och att ett närmande dessutom måste kunna ske bara delvis och successivt har främst skattemässiga orsaker. En utgångspunkt i vårt arbete har varit att redovisningslagstiftningen inte bör lägga några hinder i vägen för en tillämpning av de principer för värdering och periodisering som IAS ger uttryck för även om det i annan lagstiftning kan förekomma sådana, i vart fall praktiska, begränsningar.

Våra förslag innebär således inte att det uppställs något krav på tillämpning av IAS utöver vad som redan gäller enligt IAS-förordningen för de noterade företagens koncernredovisningar. Några direkta effekter av förslagen uppkommer därför inte såvitt gäller

andra redovisningshandlingar och därmed inte för små och medelstora företag. Däremot innebär våra förslag att företagen ges ytterligare handlingsalternativ främst när det gäller värderingen av tillgångar och att årsredovisningslagarnas karaktär av ramlagar förstärks samtidigt som regelverket framstår som alltmer komplicerat. Dessa förhållanden kan leda till ökade administrationskostnader i företagen. Ett företag måste ju utreda för- och nackdelar med de olika handlingsalternativen och dess effekter i skilda sammanhang för att kunna ta ställning till vilken redovisningsmetod som kan vara lämpligast att tillämpa för det redovisande företaget i fråga. Vidare torde en tillämpning av de föreslagna reglerna om värdering av vissa tillgångar till verkligt värde ofta ställa större krav på det redovisande företaget och på revisionen av det än vad de nuvarande reglerna gör. Huvudregeln kommer dock även med våra förslag vara att värdering skall ske på basis av historiska anskaffningsvärden och bestämmelserna om värdering till verkligt värde skall ses som undantag från denna huvudregel. Förslaget innebär alltså att det enskilda företaget självt, med de begränsningar som må följa av god redovisningssed, får avgöra om det vill tillämpa huvudregeln eller om det vill gå över till någon av de omvärderingsmodeller som IAS beskriver i olika standarder (t.ex. IAS 16, IAS 38, IAS 40 och IAS 41). Företaget kan därmed också göra en bedömning av om eventuella merkostnader, såsom ökade konsult-, revisions- och skattekostnader, står i proportion till fördelarna med reglerna; och om så inte är fallet kan företaget fortsätta att redovisa enligt nuvarande regler.

I samma utsträckning som vårt förslag innebär att årsredovisningslagarnas ramar vidgas blir det möjligt för bl.a. Bokföringsnämnden att, när så anses lämpligt, snäva in dessa ramar för exempelvis vissa kategorier av företag. En trolig utveckling torde vara att god redovisningssed för de små företagen inte kommer att anpassas till IAS i någon större utsträckning, i vart fall inte på kort sikt. Slutsatsen är därför att de direkta och indirekta konsekvenserna av IAS-förordningen och våra förslag kommer att bli mycket begränsade för de små företagen. En annan sak är att den ökade utbredningen av IAS i svenska noterade företag naturligtvis sätter sin prägel på utvecklingen av god redovisningssed även i andra företag oavsett juridisk form, verksamhet och storlek. Även redovisningen i små företag torde därför i framtiden komma att i vart fall indirekt påverkas av innehållet i IAS. Som påpekats i annat sammanhang måste enligt vår mening frågan om i vilken utsträckning IAS

redovisningsprinciper bör utsträckas till andra företag än de noterade aktiebolagen bli föremål för noggranna överväganden i den praktiska tillämpningen, där hänsyn tas till såväl företagets storlek och verksamhetsart som företagets intressentkrets och syfte med verksamheten. Vidare vill vi återigen påpeka vikten av att Bokföringsnämnden på sikt utformar en heltäckande vägledning för redovisningen i små företag, även aktiebolag, som är anpassad efter dessa företags behov.

11.2 Offentligfinansiella konsekvenser

Enligt våra förslag skall alltså noterade och icke-noterade företags möjlighet att upprätta årsredovisning med tillämpning av IAS, antingen genom en fullständig tillämpning (IAS-regelverket) eller inom ramen för nuvarande regelverk, dvs. årsredovisningslagarna, och god redovisningssed. Vid användandet av nuvarande regelverk skall IAS kunna tillämpas delvis eller fullt ut. Icke-noterade företag skall därtill ha möjlighet att tillämpa IAS redovisningsprinciper i koncernredovisningen (vilket är obligatoriskt för de noterade företagen) enligt något av de båda regelverken.

Att tillämpa IAS fullt ut kommer att medföra en kostnad för företagen på grund av införlivandet av det nya redovisningsregelverket (med bl.a. omfattande krav på tilläggsupplysningar) i årsredovisningslagarna, vilket troligtvis medför att endast internationella företag i behov av internationellt enhetliga redovisningsregler kommer att tillämpa IAS fullt ut. Däremot är det troligt att även mindre företag kan tänkas vara intresserade av att tillämpa IAS i vissa delar. Främst torde detta gälla värdering och periodisering av vissa tillgångsslag, vilket bl.a. innebär värdering till verkligt värde (marknadsvärde). Detta får anses vara den viktigaste materiella förändringen i förslaget, och det är denna förändring som kan tänkas medföra en offentligfinansiell effekt.¹ En värdering av tillgångar till verkligt värde påverkar det civilrättsliga resultatet. För att det skatterättsliga resultatet skall påverkas krävs det i sin tur att tillgången tillhör det s.k. kopplade området (koppling mellan redovisning och beskattning). Undersökningen i bilaga 6 redogör för de fall IAS kan tänkas påverka det skatterättsliga resultatet, vilket

¹ Notera att redan idag omfattas finansiella företag av ett regelverk som innebär att de kan redovisa vissa tillgångar till verkligt värde. Dessa kommer alltså inte att påverka den offentligfinansiella bedömningen.

alltså är en förutsättning för att förslaget om tillämpning av IAS skall få några konsekvenser för beskattningen och därigenom de offentliga finanserna. Den samlade bedömningen av undersökningen i bilaga 6 är att tillämpningen av IAS kan komma att tidigarelägga och eventuellt öka skatteuttaget för företagen. Detta torde minska intresset bland främst de mindre företagen att utnyttja värderingsreglerna i enlighet med IAS.

Att upprätta årsredovisningen enligt IAS kan tänkas påverka företagens utdelningsutrymme. De föreslagna reglerna saknar restriktioner om att orealiserade vinster inte skall kunna delas ut, vilket betyder att företagens utdelningsutrymme ökar givet att det civilrättsliga resultatet ökar som en följd av att vissa tillgångsslag redovisas till marknadsvärde.² Ekonomisk empirisk forskning visar att utdelningsnivån generellt sett rör sig konstant utmed en svagt positiv trend och, mer specifikt, inte uppvisar någon större samvariation med det civilrättsliga resultatet före bokslutsdispositioner. Det finns alltså ingen anledning att tro att företagen kommer att ändra sin utdelningspolitik i och med de nya redovisningsreglerna. Om de föreslagna reglerna ändå skulle innebära att företagen ökar sin utdelning resulterar det i en offentligfinansiell intäkt. Inte genom ökade bolagsskatter (dessa är ju beroende av att tillgångarna realiserar), utan istället genom att den personliga kapitalinkomstskatten på utdelning ökar.

Mot bakgrund av ovanstående resonemang om i) osäkerhet om vilka företag som kan tänkas utnyttja IAS, ii) att IAS endast kan få genomslag på beskattningen inom det kopplade området, iii) att effekten kan bli en tidigareläggning och eventuellt ökat skatteuttag, och iv) den eventuella effekten på företagens utdelningar, är osäkerheten stor om förslagets offentligfinansiella effekter. Även om en viss positiv effekt på intäkterna kan uppstå, bedöms förslaget av försiktighetsskäl inte leda till en förstärkning av de offentliga finanserna.

² Naturligtvis kan det civilrättsliga resultatet även tänkas minska. Allmänt sett medför en redovisning av företagens tillgångar till marknadsvärde att det civilrättsliga resultatet kommer att vara mer volatil. Vad detta kan tänkas ha för konsekvenser utreds ej vidare här.

III FÖRFATTNINGSKOMMENTAR

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

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.

(Jfr artikel 9 i IAS-förordningen)

Lagen, som är ny, innebär att moderföretag som endast är noterade för skuldebrev inte behöver upprätta koncernredovisning med tillämpning av IAS förrän år 2007. Det tvingande kravet i artikel 4 i IAS-förordningen på att noterade företag skall upprätta koncernredovisning i enlighet med av kommissionen antagna IAS/IFRS och därtill hörande SIC/IFRIC-tolkningar gäller för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller därefter. I artikel 9 i förordningen ges dock medlemsstaterna möjlighet att besluta om en extra övergångstid till år 2007 för uppfyllande av villkoren i artikel 4 för bl.a. sådana företag som endast har skuldebrev upptagna till handel på en reglerad marknad i någon av medlemsstaterna i den mening som avses i artikel 1.13 i direktiv 93/22/EEG. Genom vårt förslag utnyttjas denna möjlighet. Förslaget innebär alltså att företaget ifråga kan välja att gå över till IAS-redovisning redan fr.o.m. år 2005 eller att vänta med detta till år 2006 eller 2007.

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

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, 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 avvikelser.

(Jfr artikel 4 i IAS-förordningen)

Paragrafen, som är ny, innehåller en erinran om att noterade företag skall upprätta koncernredovisning med tillämpning av antagna IAS i enlighet med vad som föreskrivs i IAS-förordningen. Vidare innehåller paragrafen i *första stycket* en uppräkningslista av de regler i 7 kap. ÅRL som även framgent skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med stöd av förordningen. Utgångspunkten är därvid att sådana regler i ÅRL som kan sägas vara av formaliakarakter skall fortsätta att gälla för dessa företag. När det gäller regler av materiell natur, dvs. bestämmelser som avser själva innehållet i koncernredovisningen, skall 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 såsom bestämmelser om offentlighet och revision, dels en del tillkommande upp-

lysningskrav. Som framgår av förslaget skall frågan om ett företag över huvud taget är skyldigt att upprätta koncernredovisning avgöras med tillämpning av ÅRL medan själva innehållet i redovisningen i huvudsak bestäms av IAS. För ytterligare kommentarer hänvisas till den allmänna motiveringen, avsnitt 5.4.

Andra stycket innehåller ett upplysningskrav för de noterade företag som tillämpar IAS i koncernredovisningen och ÅRL och god redovisningssed i årsredovisningen. Enligt 7 kap. 12 § ÅRL gäller att det krävs särskilda skäl för att ett moderföretag skall få tillämpa olika principer i årsredovisningen respektive koncernredovisningen. Detta krav föreslås inte gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS utan det räcker att företaget lämnar upplysning om att olika principer har tillämpats liksom om skälen för detta.

1 kap. 2 b §

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

(Jfr artikel 5 i IAS-förordningen)

Paragrafen är ny. Av paragrafens *första mening* framgår att även icke-noterade företag får upprätta koncernredovisning med tillämpning av IAS. Bestämmelsen baserar sig på artikel 5 i IAS-förordningen och innebär att det företag som väljer att tillämpa IAS måste göra det fullt ut i alla relevanta avseenden (jfr IAS 1 punkt 11). Paragrafen medger alltså inte att företaget i fråga kan välja att tillämpa IAS på vissa områden och nationella regler, t.ex. en vägledning från Bokföringsnämnden, på andra vilket ju i och för sig är möjligt, i vart fall teoretiskt, genom våra övriga förslag till ändringar av ÅRL. Ett företag som utnyttjar möjligheten i denna paragraf sällar sig alltså till den skara av företag som enligt artikel 4 i IAS-förordningen måste upprätta koncernredovisning enligt IAS. Om ett företag väljer att övergå till IAS-redovisning med stöd av denna paragraf bör styrelsen fatta ett uttryckligt beslut om detta och dokumentera beslutet på lämpligt sätt.

Av *andra meningen* framgår att ett företag som upprättar koncernredovisning enligt IAS med stöd av denna paragraf skall tillämpa samma bestämmelser i ÅRL som de noterade moderföretag som avses i artikel 4 i IAS-förordningen.

1 kap. 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 sjukefrånvaro,

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 moderföretag,

3. 6 kap. än 1–4 a §§ om förvaltningsberättelse.

(Jfr artikel 5 i IAS-förordningen)

Paragrafen är ny. Av paragrafens första mening framgår att alla företag, noterade såväl som icke-noterade, får upprätta årsredovisning med tillämpning av IAS. Bestämmelsen baserar sig på artikel 5 i IAS-förordningen och innebär att det företag som väljer att tillämpa IAS måste göra det fullt ut i alla relevanta avseenden (jfr IAS 1 punkt 11). Paragrafen medger alltså inte att företaget i fråga kan välja att tillämpa IAS på vissa områden och nationella regler, t.ex. en vägledning från Bokföringsnämnden, på andra vilket ju i och för sig är möjligt, i vart fall teoretiskt, genom våra övriga förslag till ändringar av ÅRL. Ett företag som utnyttjar möjligheten i denna paragraf sällar sig alltså till den skara av företag som enligt artikel 4 i IAS-förordningen måste upprätta koncernredovisning enligt IAS. Om ett företag väljer att övergå till IAS-redovisning med stöd av denna paragraf bör styrelsen fatta ett uttryckligt beslut om detta och dokumentera beslutet på lämpligt sätt.

Av andra meningen framgår vilka bestämmelser i ÅRL som alltjämt skall tillämpas av de företag som väljer att upprätta årsredovisning med tillämpning av IAS. De överväganden som gjorts i fråga om vilka regler i ÅRL som skall tillämpas framöver av de företag som upprättar (koncern)redovisning med tillämpning av

IAS enligt 2 a och 2 b §§ ovan äger motsvarande giltighet för de företag som med stöd av denna paragraf upprättar årsredovisning med tillämpning av IAS. För ytterligare kommentarer hänvisas till den allmänna motiveringen, avsnitt 5.4.

1 kap. 4 §

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.*

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

(Jfr. artikel 1.2 i det sjunde direktivet och artikel 2, led 1 i moderniseringsdirektivet)

Ändringarna i koncerndefinitionen syftar till att skapa överensstämmelse mellan definitionen av dotterföretag i ÅRL och motsvarande definition i IAS 27 Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries. I det fall ett företag betraktas som dotterföretag utan att moderföretaget innehar majoriteten av rösterna i företaget krävs enligt gällande lydelse av 1 kap. 4 § ÅRL alltid att moderföretaget äger andelar i den juridiska personen. Enligt IAS 27 p. 6 skall däremot ett företag anses som ett dotterföretag om det kontrolleras av ett moderföretag, oavsett om moderföretaget äger andelar i det eller inte. Med kontroll avses här rätten att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla (ekonomiska) fördelar från verksamheten. Förslaget till ny koncerndefinition motiveras närmare i avsnitt 5.4.2.

Bestämmelsen i 1 kap. 4 § ÅRL har sin motsvarighet i artikel 1 i det sjunde direktivet. Punkten 2 i artikel 1 har dock inte införts i ÅRL. Enligt den nuvarande lydelsen av punkt 2 i artikeln får, utöver i de fall som anges i punkt 1, en medlemsstat kräva att ett företag (moderföretag) skall upprätta koncernredovisning om företaget har ett ägarintresse enligt artikel 17 i det fjärde direktivet i ett annat företag, och a) moderföretaget faktiskt utövar ett bestämmande inflytande över det andra företaget eller b) moderföretaget och det andra företaget står under moderföretagets

gemensamma ledning. Genom moderniseringsdirektivet utmönstras kravet i artikel 1.2 i det sjunde direktivet på att ett ägarintresse skall föreligga. Vidare ändras lydelsen av artikel 1.2 a) till ”företaget (ett moderföretag) har befogenhet att utöva, eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande eller kontroll över ett annat företag (dotterföretaget)”.

En minimiåtgärd i syfte att säkerställa överensstämmelse mellan definitionerna av dotterföretag i ÅRL och i IAS är att införliva artikel 1.2 a) i ÅRL. Det sjunde direktivet lägger dock, efter ovanstående ändringar, enligt vår mening inte några hinder i vägen för att IAS koncerndefinition införs i ÅRL. Vårt förslag innebär därför att de fyra alternativa koncerngrunderna i *första stycket* utmönstras och i stället slås fast att ett företag är moderföretag om det har rätt att utöva ett bestämmande inflytande över ett annat företag oavsett om det äger andelar i det andra företaget eller inte. Bestämmelsen har formulerats efter mönster av intresseföretagsdefinitionen i 1 kap. 5 § ÅRL. Av bestämmelsen framgår att rösträttsmajoritet normalt konstituerar ett koncernförhållanden. Detta är alltså huvudregeln som kan sättas åt sidan om det finns skäl som talar för att någon annan de facto har ett bestämmande inflytande. Omformuleringen av första stycket har föranlett en del följdändringar i *andra stycket*. Det nuvarande *tredje stycket* har utgått eftersom den situation som regleras i stycket kommer att omfattas av första stycket.

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 ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen,*
 - 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 avvikelser göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not.

(Jfr artikel 31 i det fjärde direktivet och artikel 1, led 9 i moderniseringsdirektivet)

Bestämmelsen i paragrafens *första stycke 3 b*) ger uttryck för den s.k. försiktighetsprincipen och innebär bl.a. att klassificering och värdering av skulder, avsättningar och andra ekonomiska förpliktelser skall ske med iakttagande av rimlig försiktighet. I syfte att undanröja varje tveksamhet i frågan om IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets är förenlig med ÅRL eller inte ändras nu lydelsen av bestämmelsen på så sätt att det nuvarande ledet "alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser" ersätts av "alla ekonomiska förpliktelser".

Bestämmelsen i ÅRL motsvaras av artikel 31 i det fjärde direktivet. Genom moderniseringsdirektivet ändras terminologin i artikel 31.1 c bb på så sätt att lydelsen "hänsyn måste tas till alla förutsebara risker och möjliga förluster" ersätts av "hänsyn måste tas till alla skulder". Vidare införs en ny punkt 1 a i artikel 31 enligt vilken medlemsstaterna får tillåta eller kräva att även alla förutsebara skulder och möjliga förluster beaktas.

Vårt förslag innebär att motsvarande ändringar genomförs i ÅRL. Vi har dock valt att inte ersätta det nuvarande ledet "alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser" med "alla skulder" eftersom förpliktelser är ett vidare begrepp än skulder, och täcker in både skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser. En lämplig lydelse är enligt vår mening "alla ekonomiska förpliktelser". Någon anledning att utnyttja artikel 31.1a har inte framkommit. För utförliga motiv hänvisas till bilaga 4, avsnitt 2.2.

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.

(Jfr artikel 8 i det fjärde direktivet och artikel 1, led 3 och 6 i moderniseringsdirektivet)

Det nya *andra stycket* i paragrafen innebär bl.a. att ett företag, i stället för en uppdelning i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar, får tillämpa en uppdelning i kortfristiga och långfristiga poster om det står i överensstämmelse med principerna om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. Motsvarande gäller för skuldsidan. Förslaget är föranlett av att det genom moderniseringsdirektivet har införts en ny artikel 10 a i det fjärde direktivet och har sin bakgrund i att direktivets, och ÅRL:s, uppdelning av tillgångar i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar inte fullt ut sammanfaller med IASB:s uppdelning i "non-current och current assets" (jfr. IAS 1 p. 53). Eftersom det inte kan uteslutas att en uppdelning av poster i kortfristiga och långfristiga i enstaka fall kan ge ett annat resultat än en uppdelning av tillgångar i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar har vi stannat för att föreslå att artikel 10 a i det fjärde direktivet införlivas genom ett nytt andra stycke i förevarande paragraf. Om en tillgång som klassificeras som långfristig även uppfyller kriterierna för en anläggningstillgång, vilket normalt torde vara fallet, får och skall givetvis lagens övriga bestämmelser om anläggningstillgångar, t.ex. om av-, ned- och uppskrivning samt om beräkning av anskaffningsvärde och om krav på tilläggsupplysningar tillämpas. För utförliga motiv hänvisas till bilaga 4, avsnitt 2.3.

4 kap. 3 §

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.

I paragrafen anges att anläggningstillgångar som huvudregel skall tas upp till sitt anskaffningsvärde. Ändringen i *första stycket* innebär ett klargörande av att värdering i vissa fall också kan ske enligt bestämmelserna om värdering till verkligt värde i 14 f §.

4 kap. 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 §§.

(Jfr artikel 59 i det fjärde direktivet)

Paragrafen, som är ny, innebär att aktier och andelar i intresseföretag får redovisas i årsredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden om det står i överensstämmelse med principerna om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild.

Innehav av finansiella anläggningstillgångar skall enligt 4 kap. 3 § ÅRL tas upp i balansräkningen till anskaffningsvärdet. Som finansiella anläggningstillgångar anses bl.a. andelar i dotterföretag och i intresseföretag (i begreppet intresseföretag inbegrips även joint ventures). Enligt IAS kan andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures redovisas även enligt andra metoder än anskaffningsvärdemetoden. T.ex. kan enligt IAS 28 p. 12 andelar i intresseföretag redovisas i ägarföretagets egen årsredovisning enligt antingen anskaffningsvärdemetoden eller kapitalandelsmetoden eller till verkligt värde.

Bestämmelsen i 4 kap. 3 § ÅRL om värdering till anskaffningsvärde motsvarar artikel 35.1 a i det fjärde direktivet. Beträffande intresseföretag anvisas i artikel 59 i det fjärde direktivet en möjlighet för medlemsstaterna att införa en bestämmelse av innebörd att intresseföretag skall redovisas i balansräkningen antingen enligt anskaffningsvärdemetoden eller enligt kapitalandelsmetoden. Vårt förslag innebär att denna option, som tidigare inte har utnyttjats av den svenska lagstiftaren, utnyttjas för att, så långt det är möjligt, anpassa reglerna i ÅRL till IAS genom att göra det möjligt för svenska företag att redovisa intresseföretag med tillämpning av kapitalandelsmetoden i årsredovisningen. För utförliga motiv se bilaga 4, avsnitt 2.11.3.

4 kap. 4 §

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

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 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.

(Jfr artikel 35.1 b i det fjärde direktivet)

Paragrafen har ändrats dels på så sätt att begreppet ekonomisk livslängd i *första och andra styckena* har ersatts av begreppet nyttjandeperiod, vilket är en anpassning till den terminologi som används i IAS och av Redovisningsrådet, dels på så sätt att *tredje stycket* har strukits. I paragrafens tredje stycke anges att avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen. Att tredje stycket utmönstras innebär dock inte att principen att avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen inte längre skall gälla som en huvudregel. Även enligt IAS skall avskrivningar som huvudregel redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Undantag görs dock i IAS 16 Property, Plant and Equipment för den del av avskrivningarna som inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgångspost, t.ex. varulager (p. 41). Även den svenska lagstiftaren torde visserligen ha avsett att sådana avskrivningar som ingår i anskaffningsvärdet för en tillgång inte skall redovisas som en kostnad i resultaträkningen utan skall belasta resultatet i takt med att tillgången förbrukas eller i samband med att den säljs (kostnad sålda varor). Icke desto mindre skapar den svenska bestämmelsen onödigt oklarhet om rättsläget och kan uppfattas som ett hinder för en tillämpning av IAS 16 p. 41. Bestämmelsen saknar också motsvarighet i artikel 35.1 b i det fjärde direktivet. Av förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 del II s. 200) framgår att den svenska lagstiftaren har valt att införa bestämmelsen i klargörande syfte. Något hinder mot att utmönstra densamma finns därför inte. Vårt förslag innebär därför att tredje stycket i denna paragraf tas bort.

4 kap. 6 §

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.

(Jfr artikel 33.1 c i det fjärde direktivet och artikel 1, led 10 i moderniseringsdirektivet)

Uppskrivningsregeln i denna paragraf innebär i sin nuvarande lydelse att materiella och finansiella anläggningstillgångar under vissa förutsättningar får skrivas upp till ett värde som väsentligt överstiger bokfört värde. Regeln utgör ett undantag från huvudregeln i 3 § om att anläggningstillgångar skall tas upp till anskaffningsvärdet. Vårt förslag till ändring i *första stycket* innebär att även immateriella anläggningstillgångar, under samma förutsättningar som idag gäller för materiella och finansiella tillgångar, får skrivas upp. Förslaget har möjliggjorts genom moderniseringsdirektivet.

Uppskrivningsregeln baseras delvis på artikel 33.1 c i det fjärde direktivet. I moderniseringsdirektivet konstaterar EG-kommissionen att IAS 38 Intangible Assets under vissa särskilt angivna omständigheter medger uppskrivning av immateriella anläggningstillgångar. Genom moderniseringsdirektivet ges medlemsstaterna därför möjlighet att utsträcka tillämpningsområdet för uppskrivningsregeln till att avse samtliga (även immateriella) anläggningstillgångar. EG-kommissionen har således valt att möjliggöra en tillämpning av IAS 38 genom ändringar i artikel 33.

Även om den svenska uppskrivningsregeln delvis baserar sig på artikel 33 i det fjärde direktivet så är den utformad på ett sätt som medför att den inte går att förena med den omvärderingsmodell som finns beskriven i IAS 16 Property, Plant and Equipment och IAS 38 Intangible Assets. Denna modell innebär nämligen att tillgångarna löpande värderas till verkligt värde och att omvärderingen skall ske systematiskt, genom att tillgångar av samma slag omvärderas samtidigt och med regelbundna tidsintervall. Vidare innebär den svenska uppskrivningsregeln att uppskrivningsbeloppet bl.a. får användas för att öka aktiekapitalet vilket inte är tillåtet enligt IAS.

Vi har övervägt om den svenska uppskrivningsregeln borde utmönstras för att ersättas av regler om löpande värdering till verkligt värde enligt IASB:s omvärderingsmodell men har stannat för att låta den vara kvar. Inte minst för små och medelstora företag kan den antas fylla en viktig funktion. I stället har vi valt att med stöd av de nya artiklarna 42 e och 42 f i det fjärde direktivet införa

särskilda regler om värdering till verkligt värde av bl.a. materiella och immateriella tillgångar (se nedan den föreslagna bestämmelsen i 4 kap. 14 f §). Vi vill här påpeka att uppskrivningsregeln därmed inte har något med IAS och den omvärderingsmodell som finns beskriven i IAS 16 och IAS 38 att göra. Vad det handlar om är två skilda värderingsprinciper. Antingen värderas tillgångarna till anskaffningsvärdet i enlighet med 3 § och i så fall kan tillgången under de förutsättningar som beskrivs i förevarande paragraf bli föremål för uppskrivning. Eller så värderas tillgångarna fortlöpande till verkligt värde i enlighet med 14 f §. Vi vill också påpeka att det knappast är förenligt med god redovisningssed att blanda dessa värderingsprinciper och samtidigt tillämpa dem på tillgångar av samma slag. Däremot kan olika tillgångsslag värderas enligt olika principer. Se även kommentaren till 14 f §.

4 kap. 9 §

Omsättningstillgångar skall, om inte annat följer av 10 §, 12 §, 14 a §, 14 e § eller 14 f §, tas upp 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 nettoförsäljningsvärdet 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 renkötsel värderas till det värde som fastställs av Riksskatteverket.

I paragrafen anges att omsättningstillgångar som huvudregel skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. Ändringen i *första stycket* innebär ett klagörande av att värdering i vissa fall också kan ske enligt bestämmelserna om värdering till verkligt värde i 14 f §.

4 kap. 11 §

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.

(Jfr artikel 40.1 i det fjärde direktivet)

Paragrafen har ändrats på så sätt att förbudet mot att tillämpa sist-in-först-ut-principen (LIFO) i *första stycket andra meningen* har strukits eftersom detta förbud strider mot vad som föreskrivs i IAS 2 Inventories. IAS 2 p. 23 tillåter nämligen LIFO-metoden som ett alternativ till en beräkning enligt FIFO-metoden eller enligt vägda genomsnittsvärden.

Enligt artikel 40.1 i det fjärde direktivet får medlemsstaterna tillåta att anskaffningsvärdet för vissa omsättningstillgångar beräknas på grundval av vägda genomsnittspriser eller enligt FIFO-metoden, LIFO-metoden eller någon annan jämförbar metod. Den svenska lagstiftaren (se prop. 1995/96:10 del II s. 79) har valt att inte tillåta värdering enligt LIFO-metoden av följande skäl:

LIFO-metoden används i praktiken inte i Sverige och kommer inte heller till uttryck i några svenska redovisningsrekommendationer. Den torde inte stå i överensstämmelse med vad som idag utgör god redovisningssed. Under tider av stigande priser leder LIFO-metoden till att lagret undervärderas och till att en dold reserv uppstår. Med hänsyn till metodens begränsade praktiska betydelse och då den i vissa fall kan leda till en mindre rättvisande bild av lagrets värde anser regeringen att den inte bör vara tillåten. Inte heller med LIFO-metoden nära överensstämmande värderingsmetoder bör tillåtas.

Vårt förslag innebär alltså att det nu även blir möjligt att tillämpa LIFO-metoden. Det förtjänar dock att påpekas att FIFO måste användas vid beskattningen.

4 kap. 14 f §

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 värdet förändringen 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 värdet förändringen 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.

(Jfr artikel 1, led 12 och 22 i moderniseringsdirektivet)

Paragrafen, som är ny, innebär att vissa materiella och immateriella tillgångar, såväl anläggningstillgångar som omsättningstillgångar, får värderas till verkligt värde om det står i överensstämmelse med principerna om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. Genom bestämmelsen införlivas i ÅRL de nya artiklarna 42 e och 42 f i det fjärde direktivet, vilka införts genom moderniseringsdirektivet. Enligt artikel 42 e får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar särskilt angivna slag av tillgångar som inte är finansiella instrument till verkligt värde. Tillståndet eller kravet får vidare begränsas till att gälla den sammanställda redovisningen. Enligt artikel 42 f får medlemsstaterna, trots artikel 31.1 c, tillåta eller kräva i fråga om alla företag eller vissa kategorier av företag som värderar en tillgång enligt 42 e att en förändring av tillgångens värde skall tas upp i resultaträkningen.

Syftet med de nya artiklarna är bl.a. att möjliggöra en tillämpning av IAS 40 Investment Property och IAS 41 Agriculture vilka innehåller regler om värdering till verkligt värde. I båda dessa standarder krävs att vinster och förluster till följd av värderingen till verkligt värde tas upp i resultaträkningen. Ett införlivande i ÅRL av innehållet i artiklarna är således nödvändigt för att möjliggöra en tillämpning av IAS 40 och IAS 41. Såsom anförts i kommentaren till uppskrivningsregeln i 4 kap. 6 § ÅRL anser vi att artiklarna även bör utnyttjas för att möjliggöra en fullständig tillämpning av IAS 16 Property, Plant and Equipment, och IAS 38 Intangible Assets (frågorna behandlas även i bilaga 4, avsnitten 2.11.1 och 2.11.2).

I paragrafens *första stycke* anges därför att 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 §§. Den närmare innebörden av begreppen

biologiska tillgångar och förvaltningsfastigheter får utvecklas inom ramen för god redovisningssed. Vägledning kan tills vidare hämtas från IAS 40 Investment Property och IAS 41 Agriculture. Genom hänvisningen till god redovisningssed kan också normgivande organ (närmast Bokföringsnämnden, Finansinspektionen och Redovisningsrådet) vid behov precisera och eventuellt snäva in tillämpningsområdet för bestämmelsen.

I första stycket andra meningen anges att det verkliga värdet skall bestämmas med utgångspunkt i tillgångens marknadsvärde. Utförligare regler om hur det verkliga värdet skall beräknas bör inte anges i lagen eftersom syftet med bestämmelsen är att ge utrymme för en tillämpning av bestämmelserna om värdering till verkligt värde i IAS. Det är då naturligt att det verkliga värdet bestäms enligt de regler som för respektive tillgångsslag föreskrivs i IAS. Eftersom det verkliga värdet i flertalet av de standarder som här kan komma ifråga fastställs utan avdrag för försäljningskostnader, kan, i det fall tillgången utgör omsättningstillgång, en konflikt uppkomma med bestämmelsen i 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen ÅRL, vari det verkliga värdet fastställs efter avdrag för försäljningskostnader. Inom Regeringskansliet pågår dock ett annat lagstiftningsärende vari föreslås en ändring av begreppet ”verkligt värde” i sistnämnda paragraf till ”nettoförsäljningsvärde” (se prop. 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument).

Värderingsmodellerna i IAS 40 och 41 å ena sidan och i IAS 16 och 38 å andra sidan skiljer sig åt bl.a. på så sätt att en värdeförändring som uppkommer vid en löpande omvärdering till verkligt värde i det förra fallet skall redovisas i resultaträkningen och i det senare fallet som huvudregel mot en särskild fond i balansräkningen, fonden för verkligt värde. Detta framgår av *andra och tredje styckena*. Med fond för verkligt värde avses den fond som föreslås bli införd i ÅRL för redovisning av värdeförändringar på vissa finansiella instrument och säkrade poster (se de i prop. 2002/03:121 föreslagna bestämmelserna i 4 kap. 14 d och 14 e §§ ÅRL). Av författningskommentaren till 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL framgår att vissa värdeförändringar inte får redovisas i resultaträkningen, i vart fall inte omedelbart. I stället skall ett mot värdeförändringen svarande belopp redovisas direkt i eget kapital i en fond för verkligt värde. En värdeökning skall föranleda en ökning av fonden och en värdeminskning en minskning av fonden. Fonden kan därmed i vissa fall ha ett positivt värde och i andra fall ett negativt värde. Fonden skall redovisas som en särskild fond under

(fritt) eget kapital. Vidare anges att eftersom fonden inte utgör bundet eget kapital, finns det i och för sig inget hinder mot att använda det belopp som redovisas i fonden för utdelning. Därvid får dock inte fondens redovisade belopp justeras. Justeringar måste i stället göras i övrigt fritt eget kapital (som därvid kan komma att tas upp till ett negativt belopp). På liknande sätt får ett belopp motsvarande vad som redovisas i fonden användas för fondemission. Inte heller då är det emellertid tillåtet att justera det belopp som redovisas i fonden.

Av 2 kap. 4 § ÅRL följer att samma värderingsprinciper konsekvent skall tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat. Ett företag som övergår till att värdera aktuella tillgångar till verkligt värde med stöd av den nya 14 f § får alltså inte annat än undantagsvis återgå till att tillämpa de tidigare använda värderingsbestämmelserna i en senare redovisning. På motsvarande sätt får ett företag i normalfallet inte ett år tillämpa omvärderingsmodellerna i IAS 16, 38, 40 och 41 med stöd av denna paragraf och nästa år tillämpa den ”gamla” uppskrivningsregeln i 4 kap. 6 §. Vidare skall omvärderingsmodellerna i IAS tillämpas konsekvent på alla tillgångar av samma slag. Det är till exempel inte möjligt att tillämpa en löpande omvärdering enligt IAS 40 på vissa förvaltningsfastigheter och ÅRL:s uppskrivningsregel på andra förvaltningsfastigheter.

6 kap. 4 a §

Upplýsingar 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 upplýsingarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall skall uppgift om detta förhållande lämnas i förvaltningsberättelsen.

Paragrafen, som är ny, innebär att sådana företag som upprättar års- eller koncernredovisningen med tillämpning av IAS (enligt artikel 4 i IAS-förordningen eller med stöd av 1 kap. 2 b eller c §§ i denna lag) kan ansluta sig till IAS systematik när det gäller var i redovisningen viss information skall lämnas. Det förekommer att IAS uppställer samma krav på information som enligt ÅRL skall lämnas i förvaltningsberättelsen. I sådana fall är det enligt förslaget tillräckligt att de sammanfallande upplýsingarna lämnas på den plats i redovisningen som anvisas i IAS. En förutsättning är dock

att företaget lämnar uppgift i förvaltningsberättelsen om var i redovisningen upplysningarna återfinns.

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 *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.

(Jfr artikel 7 i det sjunde direktivet och artikel 2, led 4 i moderniseringsdirektivet)

Genom den ändrade lydelsen av *fjärde stycket 2* anpassas bestämmelsen i huvudsak till den lydelse artikel 7 i det sjunde direktivet har fått genom moderniseringsdirektivet.

Genom moderniseringsdirektivet ändras artikel 7 i det sjunde direktivet, som gäller bolag vars moderföretag är hemmahörande inom EU, på så sätt att undantaget från koncernredovisningsskyldighet inte längre får tillämpas på bolag "vilkas finansiella instrument är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat 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 bolag 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 dessa ekonomiska volym. Detta hänger samman med att den offentliga handeln med företagsaktier är av allt överskuggande betydelse."

Enligt nu gällande lydelse av 2 § *fjärde stycket 2* måste en koncernredovisning alltid upprättas om moderbolagets aktier eller skuldebrev är inregistrerade vid en börs i Sverige eller annan stat inom EES. Bolag som är noterade vid en börs utan att vara inregistrerade (jfr 5 kap. 1 § och 6 kap. 1 § lagen, 1992:543, om börs- och clearingverksamhet) omfattas dock inte av bestämmelsen (se prop. 1995/96:10 del II s. 235). Med den nya lydelsen av artikel 7 torde alla företag vars aktier eller skuldebrev är föremål för handel på en börs eller auktoriserad marknadsplats i Sverige eller på en reglerad marknad i något annat EU-land komma att omfattas av skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Eftersom den svenska lagstiftaren, med stöd av artikel 11 i det sjunde direktivet, har valt att låta bolag vars moderbolag har sitt säte i EES utan att vara medlem i EU omfattas av samma lättnadsregler (se 2 § första stycket 2) när det gäller skyldigheten att upprätta koncernredovisning som bolag vars moderbolag har sitt säte i EU, har vi ansett att motsvarande bör gälla i fråga om tillämpningsområdet för 2 § *fjärde stycket 2* (se även prop. 1995/96:10 del II s. 130).

7 kap. 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 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*.

(Jfr artikel 6 punkt 4 i det sjunde direktivet och artikel 2, led 3 a) i moderniseringsdirektivet)

Lydelsen av *andra stycket* har anpassats till den lydelse artikel 6.4 i det sjunde direktivet har fått genom moderniseringsdirektivet.

Genom moderniseringsdirektivet ändras lydelsen av artikel 6.4 i det sjunde direktivet på så sätt att undantaget från koncernredovisningsskyldighet i mindre koncerner inte skall gälla om något av företagen i koncernen är ett bolag vars värdepapper är upptagna till handel i någon medlemsstat på en reglerad marknad enligt definitionen i artikel 1.13 i rådets direktiv 93/22/EEG. Ändringen är en omformulering med anledning av vad som anförs i kommentaren till 7 kap. 2 §.

7 kap. 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 18–23 §§. 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 sägs 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.

Till följd av att bestämmelsen i 7 kap. 24 § föreslås bli upphävd har hänvisningen till den bestämmelsen tagits bort ur *första stycket* i denna paragraf.

7 kap. 18 §

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

Till följd av att bestämmelsen i 7 kap. 24 § föreslås bli upphävd har hänvisningen till den bestämmelsen tagits bort ur förevarande paragraf.

7 kap. 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 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.

(Jfr artikel 19.1 c och artikel 31 i det sjunde direktivet)

Ändringen i *andra stycket* är föranledd av att redovisning av negativ goodwill på sätt som föreskrivs i gällande lydelse inte överensstämmer med den redovisning som föreskrivs i IAS 22. Enligt gällande lydelse skall negativ goodwill redovisas som en avsättning i koncernbalansräkningen. Avsättningen får sedan upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias. Enligt IAS 22 p. 64 skall negativ goodwill i stället tas upp som en avdragspost på tillgångssidan i balansräkningen, under samma klassificering som goodwill.

Bestämmelsen i ÅRL har sin grund i artikel 31 jämförd med artikel 19.1 c i det sjunde direktivet. Artikel 19.1 c anger endast att goodwill skall "redovisas i den sammanställda balansräkningen under en särskild post med lämplig beteckning". Vidare sägs att "om en medlemsstat tillåter att positiva och negativa differenser avräknas mot varandra, skall en uppdelning av dessa differenser göras i noterna". Enligt artikel 31 får negativ goodwill inte föras över till den sammanställda resultaträkningen förrän den ogynnsamma resultatutvecklingen eller de förväntade kostnaderna har uppkommit eller den negativa goodwillen motsvarar en realiserad vinst. Bestämmelsen i ÅRL om att negativ goodwill skall redovisas som en avsättning saknar således motsvarighet i EG-direktiven och EG-direktiven i sig utgör därmed inte något hinder för en tillämpning av IAS 22 p. 64. Däremot föreslår vi att *andra stycket* i förevarande paragraf ändras för att möjliggöra en sådan tillämpning. För utförliga motiv, se bilaga 4 avsnitt 2.16.

Tredje stycket innehåller ett upplysningskrav för det fall goodwill nettoredovisas i balansräkningen. Upplysning skall då lämnas om de positiva och de negativa beloppen. Kravet motsvarar innehållet i artikel 19.1 c i det sjunde direktivet.

7 kap. 24 § upphävs.

Enligt bestämmelserna i 7 kap.18–24 §§ ÅRL skall ett dotterföretag i normalfallet redovisas enligt förvärvsmetoden. Enligt 24 § skall dock kapitalandelsmetoden användas om verksamheten i dotterföretaget skiljer sig så mycket från övrig verksamhet i koncernen att en tillämpning av förvärvsmetoden skulle vara oförenlig med kravet på rättvisande bild.

IAS 27 p. 14 och 15 tillåter inte att förvärvade dotterföretag räknas in i koncernredovisningen genom någon annan metod än förvärvsmetoden.

Bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL har delvis stöd i artikel 14.1 i det sjunde redovisningsdirektivet. Denna artikel innebär att dotterföretag som bedriver olikartad verksamhet (i förhållande till koncernen i övrigt) skall undantas från konsolidering. Kontaktkommittén har i sin undersökning av överensstämelsen mellan IAS och EG-direktiven funnit att det föreligger en konflikt mellan artikel 14.1 i det sjunde direktivet och IAS 27 i detta avseende. Genom moderniseringsdirektivet upphävs artikel 14. Som skäl anges att sådana fall som avses i artikel 14.1 numera aldrig förekommer och att oberoende av skillnader mellan verksamheter är det att föredra att ett sådant företag tas med i den sammanställda redovisningen. Det nu gällande kravet anses därför inte fylla någon uppgift. När artikel 14.1 upphävs saknas stöd i direktivet för en redovisning av dotterföretag enligt kapitalandelsmetoden. Bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL måste då upphävas.

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

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 avvikelser.*

(Jfr artikel 4 i IAS-förordningen)

Paragrafen, som är ny, innehåller en erinran om att noterade företag skall upprätta koncernredovisning med tillämpning av antagna IAS i enlighet med vad som föreskrivs i IAS-förordningen. Vidare innehåller paragrafen i första stycket en uppräknning av de regler i 7 kap. ÅRKL som även framgent skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med stöd av förordningen. Eftersom ÅRKL redan sedan tidigare är utformad så att den i stora delar hänvisar till bestämmelserna i ÅRL blir denna paragraf en

aning tungläst. För att inte bryta mot den struktur som tillämpas i ÅRKL i övrigt har den dock fått denna utformning (se även prop. 1995/96:10 del. 1 s. 187).

När det gäller vilka regler som även framgent skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med stöd av IAS-förordningen är utgångspunkten att sådana regler i ÅRKL som kan sägas vara av formaliakarakter skall fortsätta att gälla för dessa företag. När det gäller regler av materiell natur, dvs. bestämmelser som avser själva innehållet i koncernredovisningen, skall ÅRKL så långt möjligt upphöra att gälla. Enskilda bestämmelser i ÅRKL kommer dock även framgent att vara tillämpliga. Detta gäller dels beträffande företeelser som saknar motvarighet i IAS såsom bestämmelser om offentlighet och revision, dels en del tillkommande upplysningskrav. För ytterligare kommentarer hänvisas till den allmänna motiveringen, avsnitten 5.4.1 och 5.7.3.

Andra stycket innehåller ett upplysningskrav för de noterade företag som tillämpar IAS i koncernredovisningen och ÅRKL och god redovisningssed i årsredovisningen. Enligt 7 kap. 12 § ÅRL, som genom en hänvisning i 7 kap. 2 § ÅRKL även är tillämplig för kreditinstitut och värdepappersbolag, gäller att det krävs särskilda skäl för att ett moderföretag skall få tillämpa olika principer i årsredovisningen respektive koncernredovisningen. Detta krav föreslås inte gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS utan det räcker att företaget lämnar upplysning om att olika principer har tillämpats liksom om skälen för detta.

1 kap. 1 b §

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

(Jfr artikel 5 i IAS-förordningen)

Paragrafen är ny. Av paragrafens *första mening* framgår att även icke-noterade företag får upprätta koncernredovisning med tillämpning av IAS. Bestämmelsen baserar sig på artikel 5 i IAS-förordningen och innebär att det företag som väljer att tillämpa IAS måste göra det fullt ut i alla relevanta avseenden (jfr IAS 1 punkt 11). Paragrafen medger alltså inte att företaget i fråga kan välja att tillämpa IAS på vissa områden och nationella regler, t.ex. en vägledning från Bokföringsnämnden, på andra vilket ju i och för

sig också är möjligt, i vart fall teoretiskt, genom våra övriga förslag till ändringar av ÅRKL. Ett företag som utnyttjar möjligheten i denna paragraf sällar sig alltså till den skara av företag som enligt artikel 4 i IAS-förordningen måste upprätta koncernredovisning enligt IAS. Om ett företag väljer att övergå till IAS-redovisning med stöd av denna paragraf bör styrelsen fatta ett uttryckligt beslut om detta och dokumentera beslutet på lämpligt sätt.

Av *andra meningen* framgår att ett företag som upprättar koncernredovisning enligt IAS med stöd av denna paragraf skall tillämpa samma bestämmelser i ÅRKL som de noterade moderföretag som avses i artikel 4 i IAS-förordningen.

1 kap. 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.

(Jfr artikel 5 i IAS-förordningen)

Paragrafen är ny. Av paragrafens *första mening* framgår att alla företag, noterade såväl som icke-noterade, får upprätta årsredovisning med tillämpning av IAS. Bestämmelsen baserar sig på artikel 5

i IAS-förordningen och innebär att det företag som väljer att tillämpa IAS måste göra det fullt ut i alla relevanta avseenden (jfr IAS 1 punkt 11). Paragrafen medger alltså inte att företaget i fråga kan välja att tillämpa IAS på vissa områden och nationella regler, t.ex. en vägledning från Bokföringsnämnden, på andra vilket ju i och för sig är möjligt, i vart fall teoretiskt, genom våra övriga förslag till ändringar av ÅRKL. Ett företag som utnyttjar möjligheten i denna paragraf sällar sig alltså till den skara av företag som enligt artikel 4 i IAS-förordningen måste upprätta koncernredovisning enligt IAS. Om ett företag väljer att övergå till IAS-redovisning med stöd av denna paragraf bör styrelsen fatta ett uttryckligt beslut om detta och dokumentera beslutet på lämpligt sätt.

Av *andra meningen* framgår vilka bestämmelser i ÅRKL som alltjämt skall tillämpas av de företag som väljer att upprätta årsredovisning med tillämpning av IAS. De överväganden som gjorts i fråga om vilka regler i ÅRKL som skall tillämpas framöver av de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS enligt 1 a och b §§ ovan äger motsvarande giltighet för de företag som med stöd av denna paragraf upprättar årsredovisning med tillämpning av IAS. För ytterligare kommentarer hänvisas till den allmänna motiveringen, avsnitten 5.4 och 5.7.3.

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.

(Jfr artikel 2 A, led 4 i moderniseringsdirektivet)

I paragrafen införs ett nytt *andra stycke* som innebär att en alternativ uppställningsform för balansräkningen införs enligt vilken posterna i balansräkningen får ställas upp på grundval av deras beskaffenhet och rangordnas efter deras relativa likviditet om det står i överensstämmelse med principerna om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. Genom bestämmelsen införlivas i ÅRKL den nya artikeln 4 a i bankredovisningsdirektivet,

vilken införts genom moderniseringsdirektivet. I motiven till moderniseringsdirektivet anges att medlemsstaterna bör ha möjlighet att ändra bl.a. balansräkningens uppställning i enlighet med den internationella utvecklingen såsom den framgår av de standarder som antas av IASB. Bakgrunden till förslaget om en ny artikel 4 a torde vara att motivskrivaren anser att det föreligger en konflikt mellan den indelning av tillgångar i kortfristiga och icke-kortfristiga som föreskrivs i IAS 1 Presentation of Financial Statements och den uppställningsform som föreskrivs i bankredovisningsdirektivet på motsvarande sätt som mellan IAS 1 och det fjärde direktivet (se 3 kap. 3 § ÅRL).

I syfte att undanröja alla hinder mot en tillämpning av IAS har den nya artikeln 4 a i bankredovisningsdirektivet införlivats i ÅRKL. För en närmare beskrivning av hur indelningen av posterna i balansräkningen skall ske vid tillämpning av det nya andra stycket i denna paragraf får vägledning hämtas i IAS 1 Presentation of Financial Statements. För utförliga motiv se bilaga 5, avsnitt 2.3.

4 kap. 1 §

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

16 § om omräkning av förlagsinsatser.

Hänvisningen till 4 kap. 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554)

(Jfr artikel 59 i det fjärde direktivet)

Finansiella anläggningstillgångar i form av bl.a. andelar i koncernföretag och intresseföretag skall enligt 4 kap. 3 § ÅRL värderas till anskaffningsvärdet. Detta gäller även för kreditinstitut och

värdepappersbolag genom den hänvisning till bestämmelsen i ÅRL som görs i 4 kap. 1 § ÅRKL. Enligt IAS 27, IAS 28, IAS 21 och IAS 31 kan dock andelar i dotterföretag, intresseföretag, självständig utlandsverksamhet samt joint ventures även redovisas antingen enligt kapitalandelsmetoden och/eller till verkligt värde.

Bestämmelsen i 4 kap. 3 § ÅRL har sin motsvarighet i artikel 35.1 a i det fjärde direktivet. Därutöver finns i artikel 59 i det fjärde direktivet en möjlighet för medlemsstaterna att tillåta att andelar i intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Denna möjlighet har dock inte utnyttjats av den svenska lagstiftaren. Hänvisningar till artikel 35 och artikel 59 i det fjärde direktivet återfinns i artikel 1.1 i bankredovisningsdirektivet.

Vårt förslag innebär att artikel 59 i det fjärde direktivet införlivas i 4 kap. 3 a § ÅRL och att en hänvisning till den nya bestämmelsen införs i förevarande paragraf. På så sätt anpassas reglerna i årsredovisningslagarna, så långt det är möjligt, till reglerna i IAS genom att möjliggöra för svenska företag att redovisa intresseföretag med tillämpning av kapitalandelsmetoden i årsredovisningen. För utförliga motiv se bilaga 5, avsnitt 2.11.3.

Hänvisningen till 4 kap. 14 f § årsredovisningslagen (1995:1554)

(Jfr artikel 1, led 12 och 22 i moderniseringsdirektivet)

Hänvisningen till den nya paragrafen i ÅRL, innebär att biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar får värderas till verkligt värde om det står i överensstämmelse med principerna om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. Genom hänvisningen till den nya bestämmelsen införlivas de i moderniseringsdirektivet föreslagna artiklarna 42 e och 42 f i ÅRKL. Bakgrunden till de nya artiklarna är att IAS 40 Investment Property och IAS 41 Agriculture innehåller regler om värdering till verkligt värde och att det i båda dessa standarder krävs att vinster och förluster till följd av värderingen till verkligt värde tas upp i resultaträkningen. Hänvisningen till den nya bestämmelsen är nödvändig för att möjliggöra en tillämpning av dessa standarder. Vi har också valt att utnyttja artiklarna för att möjliggöra en tillämpning av IAS 16 Property, Plant and Equipment och IAS 38 Intangible Assets (frågorna behandlas även i bilaga 5, avsnitten 2.11.1 och 2.11.2).

I kommentaren till 4 kap. 14 f § ÅRL anförs bl.a. att den närmare innebörden av begreppen biologiska tillgångar och förvaltnings-

fastigheter får utvecklas inom ramen för god redovisningssed och att utförligare regler om hur det verkliga värdet skall beräknas inte bör anges i lagen, eftersom syftet med bestämmelsen är att ge utrymme för en tillämpning av bestämmelserna om värdering till verkligt värde i IAS. Det är då naturligt att det verkliga värdet bestäms enligt de regler som för respektive tillgångsslag föreskrivs i IAS. Vad som i övrigt sägs i författningskommentaren till 4 kap. 14 f § ÅRL gäller även för kreditinstitut och värdepappersbolag.

6 kap. 1 §

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.

I paragrafen införs en hänvisning till den nya bestämmelsen i 6 kap. 4 a § ÅRL som innebär att sådana företag som upprättar års- eller koncernredovisning med tillämpning av IAS (enligt artikel 4 i IAS-förordningen eller med stöd av 1 kap. 2 b eller c §§ i denna lag) kan ansluta sig till IAS systematik när det gäller var i redovisningen viss information skall lämnas. Det förekommer att IAS uppställer samma krav på information som enligt ÅRL och ÅRKL skall lämnas i förvaltningsberättelsen. I sådana fall bör det vara tillräckligt att de sammanfallande upplysningarna lämnas på den plats i redovisningen som anvisas i IAS. En förutsättning är dock att företaget lämnar uppgift i förvaltningsberättelsen om var i redovisningen upplysningarna återfinns.

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

(Jfr artikel 14.1 i det sjunde direktivet och artikel 2, led 6 i moderniseringsdirektivet)

I paragrafen har hänvisningen till 7 kap. 24 § ÅRL tagits bort. Enligt bestämmelserna i 7 kap.18–24 §§ ÅRL skall ett förvärv av dotterföretag i normalfallet redovisas enligt förvärvsmetoden. Enligt 24 § ska dock kapitalandelsmetoden användas om verksamheten i dotterföretaget skiljer så mycket från övrig verksamhet i koncernen att en tillämpning av förvärvsmetoden skulle vara oförenlig med kravet på rättvisande bild. IAS 27 p. 14 och 15 tillåter dock inte att förvärvade dotterföretag räknas in i koncernredovisningen genom någon annan metod än förvärvsmetoden.

Bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL har delvis stöd i artikel 14.1 i det sjunde redovisningsdirektivet. Denna artikel innebär att dotterföretag som bedriver olikartad verksamhet (i förhållande till koncernen i övrigt) skall undantas från konsolidering. Av artikel 42 i bankredovisningsdirektivet framgår att artikel 14.1 i det sjunde direktivet även gäller för finansiella företag. Kontaktkommittén har i sin undersökning funnit att det föreligger en konflikt mellan artikel 14.1 i det sjunde direktivet och IAS 27 i detta avseende. I moderniseringsdirektivet har därför föreslagits att artikel 14 ska upphävas. Som skäl anges att sådana fall som avses i artikel 14.1 numera aldrig förekommer och att kravet därför inte fyller någon uppgift. När artikel 14.1 upphävs saknas stöd i direktivet för en redovisning av dotterföretag enligt kapitalandelsmetoden. Bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL måste då upphävas och även hänvisningen till densamma i förevarande paragraf.

7 kap. 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 föga dotterföretagets årsredovisning.
- 2. Fråga om tillstånd enligt 17 § att utelämnat uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

(Jfr artikel 43.2 f) i bankredovisningsdirektivet och artikel 2 A, led 6 i moderniseringsdirektivet)

I paragrafen har *tredje punkten* utmönstrats. I den tredje punkten i dess gällande lydelse anges att kapitalandelsmetoden, trots vad som sägs i 7 kap. 24 § ÅRL, inte skall tillämpas vid konsolidering av ett dotterföretag vars verksamhet har direkt samband med ett kreditinstituts eller värdepappersbolags verksamhet eller avser tjänster knutna till sådan verksamhet. Detta undantag från tillämpningen av kapitalandelsmetoden har sin motsvarighet i 43.2 f) andra stycket bankredovisningsdirektivet. Eftersom IAS 27 inte tillåter att förvärvade dotterföretag räknas in i koncernredovisningen genom någon annan metod än förvärvsmetoden, har genom moderniseringsdirektivet artikel 14.1 i det sjunde direktivet, på vilken bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL grundas, upphävts. I samband därmed har även artikel 43.2 f) i bankredovisningsdirektivet utgått. Hänvisningen i 7 kap. 2 § ÅRKL till 7 kap. 24 § ÅRL samt undantaget i förevarande paragraf måste därför utmönstrats.

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

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 koncernredovisning 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 avvikelserna.*

(Jfr artikel 4 i IAS-förordningen)

Paragrafen, som är ny, innehåller en erinran om att noterade företag skall upprätta koncernredovisning med tillämpning av antagna IAS i enlighet med vad som föreskrivs i IAS-förordningen. Vidare innehåller paragrafen i första stycket en uppräkningslista av de regler i 7 kap. ÅRFL som även framgent skall gälla för de företag som omfattas av förordningen. Eftersom ÅRFL redan sedan

tidigare är utformad så att den i stora delar hänvisar till bestämmelserna i ÅRL blir denna paragraf en aning tungläst. För att inte bryta mot den struktur som tillämpas i ÅRFL i övrigt har den dock fått denna utformning (se prop. 1995/96:10 del. 1 s. 187).

När det gäller vilka regler som även framgent skall gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med stöd av IAS-förordningen är utgångspunkten att sådana regler i ÅRFL som kan sägas vara av formaliakarakter skall fortsätta att gälla för dessa företag. När det gäller regler av materiell natur, dvs. bestämmelser som avser själva innehållet i koncernredovisningen, skall ÅRFL så långt möjligt upphöra att gälla. Enskilda bestämmelser i ÅRFL kommer dock även framgent att vara tillämpliga. Detta gäller dels beträffande företeelser som saknar motvarighet i IAS såsom bestämmelser om offentlighet och revision, dels en del tillkommande upplysningskrav. För ytterligare kommentarer hänvisas till den allmänna motiveringen, avsnitten 5.4.1 och 5.7.3.

Andra stycket innehåller ett upplysningskrav för de noterade företag som tillämpar IAS i koncernredovisningen och ÅRFL och god redovisningssed i årsredovisningen. Enligt 7 kap. 12 § ÅRL, som genom en hänvisning i 7 kap. 2 § ÅRFL även är tillämplig för försäkringsföretag, gäller att det krävs särskilda skäl för att ett moderföretag skall få tillämpa olika principer i årsredovisningen respektive koncernredovisningen. Detta krav föreslås inte gälla för de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS utan det räcker att företaget lämnar upplysning om att olika principer har tillämpats liksom om skälen för detta.

1 kap. 1 b §

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

(Jfr artikel 5 i IAS-förordningen)

Paragrafen är ny. Av paragrafens *första mening* framgår att även icke-noterade företag får upprätta koncernredovisning med tillämpning av IAS. Bestämmelsen baserar sig på artikel 5 i IAS-förordningen och innebär att det företag som väljer att tillämpa IAS måste göra det fullt ut i alla relevanta avseenden (jfr IAS 1 punkt 11). Paragrafen medger alltså inte att företaget i fråga kan välja att tillämpa IAS på vissa områden och nationella regler, t.ex.

en vägledning från Bokföringsnämnden, på andra vilket ju i och för sig också är möjligt, i vart fall teoretiskt, genom våra övriga förslag till ändringar av ÅRFL. Ett företag som utnyttjar möjligheten i denna paragraf sällar sig alltså till den skara av företag som enligt artikel 4 i IAS-förordningen måste upprätta koncernredovisning enligt IAS. Om ett företag väljer att övergå till IAS-redovisning med stöd av denna paragraf bör styrelsen fatta ett uttryckligt beslut om detta och dokumentera beslutet på lämpligt sätt.

Av *andra meningen* framgår att ett företag som upprättar koncernredovisning enligt IAS med stöd av denna paragraf skall tillämpa samma bestämmelser i ÅRFL som de noterade moderföretag som avses i artikel 4 i IAS-förordningen.

1 kap. 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 moderföretag,

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.

(Jfr artikel 5 i IAS-förordningen)

Paragrafen är ny. Av paragrafens *första mening* framgår att alla företag, noterade såväl som icke-noterade, får upprätta årsredovisning med tillämpning av IAS. Bestämmelsen baserar sig på artikel 5 i IAS-förordningen och innebär att det företag som väljer att tillämpa IAS måste göra det fullt ut i alla relevanta avseenden (jfr IAS 1 punkt 11). Paragrafen medger alltså inte att företaget i fråga kan välja att tillämpa IAS på vissa områden och nationella regler, t.ex. en vägledning från Bokföringsnämnden, på andra vilket ju i och för sig är möjligt genom våra övriga förslag till ändringar av ÅRFL. Ett företag som utnyttjar möjligheten i denna paragraf säljar sig alltså till den skara av företag som enligt artikel 4 i IAS-förordningen måste upprätta koncernredovisning enligt IAS. Om ett företag väljer att övergå till IAS-redovisning med stöd av denna paragraf bör styrelsen fatta ett uttryckligt beslut om detta och dokumentera beslutet på lämpligt sätt.

Av *andra meningen* framgår vilka bestämmelser i ÅRFL som alltjämt skall tillämpas av de företag som väljer att upprätta årsredovisning med tillämpning av IAS. De överväganden som gjorts i fråga om vilka regler i ÅRFL som skall tillämpas framöver av de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS enligt 1 a och b §§ ovan äger motsvarande giltighet för de företag som med stöd av denna paragraf upprättar årsredovisning med tillämpning av IAS. För ytterligare kommentarer hänvisas till den allmänna motiveringen, avsnitten 5.4 och 5.7.3.

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.

Det nya *andra stycket* i denna paragraf innebär att ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning enligt IAS som huvudregel skall upprätta en resultatanalys i årsredovisningen, men att en sådan inte behöver upprättas om den information som skall lämnas i analysen i stället lämnas på annan plats i redovisningen. Såsom

framgår av vårt förslag till ändrad lydelse av 6 kap. 2 § är en förutsättning dock att företaget lämnar uppgift i förvaltningsberättelsen om var i redovisningen upplysningarna återfinns. Bakgrunden till förslaget har berörts i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.7.3, och i bilaga 5, avsnitt 3.2.

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 säkrade poster,
- 14 f § om värdering av vissa tillgångar till verkligt värde, samt
- 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

Hänvisningen till 4 kap. 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554)

(Jfr artikel 59 i det fjärde direktivet)

Finansiella anläggningstillgångar i form av bl.a. andelar i koncernföretag och intresseföretag skall enligt 4 kap. 3 § ÅRL värderas till anskaffningsvärdet. Detta gäller även för försäkringsföretag genom den hänvisning till bestämmelsen i ÅRL som görs i 4 kap. 1 § ÅRFL. Enligt IAS 27, IAS 28, IAS 21 och IAS 31 kan dock andelar i dotterföretag, intresseföretag, självständig utlandsverksamhet samt joint ventures även redovisas antingen enligt kapitalandelsmetoden och/eller till verkligt värde.

Bestämmelsen i 4 kap. 3 § ÅRL har sin motsvarighet i artikel 35.1 a i det fjärde direktivet. I artikel 59 i det fjärde direktivet finns även en möjlighet för medlemsstaterna att tillåta att andelar i intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Denna möjlighet har dock inte utnyttjats av den svenska lagstiftaren. Hänvisningar till artikel 35 och artikel 59 i det fjärde direktivet återfinns i artikel 1.1 och 51 i försäkringsredovisningsdirektivet.

Vårt förslag innebär att artikel 59 i det fjärde direktivet införlivas i 4 kap. 3 a § ÅRL och att en hänvisning till den nya bestämmelsen införs i förevarande paragraf. På så sätt anpassas reglerna i årsredovisningslagarna, så långt det är möjligt, till reglerna i IAS genom att möjliggöra för svenska företag att redovisa intresseföretag med tillämpning av kapitalandelsmetoden i årsredovisningen. För utförliga motiv se bilaga 5, avsnitt 2.11.3.

Hänvisningarna till 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554)

(Jfr artikel 3, led 1 i moderniseringsdirektivet)

Bestämmelserna i 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL är ännu inte gällande men utgör en del av ett lagförslag (prop. 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument) som nyligen har överlämnats till riksdagen. Genom de föreslagna bestämmelserna införlivas artiklarna 42 a–42 d i det fjärde direktivet i ÅRL i syfte att möjliggöra en tillämpning av IAS 39. De nya artiklarna 42 a–42 d om värdering till verkligt värde av finansiella instrument infördes i det fjärde direktivet genom direktiv 2001/65/EG, det s.k. fair value-direktivet. Samtidigt infördes i bankredovisningsdirektivet en hänvisning till de nya artiklarna i det fjärde direktivet. Genom moderniseringsdirektivet har nu motsvarande hänvisning införts i försäkringsredovisningsdirektivet, vilket innebär att reglerna i det fjärde direktivet om värdering av finansiella instrument nu är tillämpliga även för försäkringsföretagen.

Vårt förslag innebär således att förevarande paragraf kompletteras med hänvisningar till de av departementet föreslagna nya bestämmelserna i 4 kap. 14 a–14 e §§ i ÅRL om värdering av finansiella instrument, behandlingen av uppkomna värdeförändringar i resultaträkningen och värderingen vid säkringsredovisning. Hänvisningarna är utformade enligt samma modell som föreslås i fråga om redovisning och värdering av finansiella instrument i kreditinstitut och värdepappersbolag, se prop. 2002/03:121. Som framgår av författningskommentaren till 4 kap. 2 § ÅRFL gäller vissa särregler för företag som omfattas av ÅRFL. I övrigt gäller vad som sägs i författningskommentaren till 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL (se prop. 2002/03:121) även för försäkringsföretagen.

Hänvisningen till 4 kap. 14 f § årsredovisningslagen (1995:1554)

(Jfr artikel 1, led 12 och 22 i moderniseringsdirektivet)

Hänvisningen till den nya paragrafen i ÅRL, innebär att biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar får värderas till verkligt värde om det står i överensstämmelse med principerna om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. Genom hänvisningen till den nya bestämmelsen införlivas de i moderniseringsdirektivet föreslagna artiklarna 42 e och 42 f i ÅRFL. Bakgrunden till de nya artiklarna är att IAS 40 Investment Property och IAS 41 Agriculture innehåller regler om värdering till verkligt värde och att det i båda dessa standarder krävs att vinster och förluster till följd av värderingen till verkligt värde tas upp i resultaträkningen. Hänvisningen till den nya bestämmelsen är nödvändig för att möjliggöra en tillämpning av dessa standarder. Vi har valt att utnyttja dessa artiklar även för att möjliggöra en tillämpning av IAS 16 Property, Plant and Equipment och IAS 38 Intangible Assets (frågorna behandlas även i bilaga 5, avsnitten 2.11.1 och 2.11.2).

I kommentaren till 4 kap. 14 f § ÅRL anförs bl.a. att den närmare innebörden av begreppen biologiska tillgångar och förvaltningsfastigheter får utvecklas inom ramen för god redovisningssed och att utförligare regler om hur det verkliga värdet skall beräknas inte bör anges i lagen, eftersom syftet med bestämmelsen är att ge utrymme för en tillämpning av bestämmelserna om värdering till verkligt värde i IAS. Det är då naturligt att det verkliga värdet bestäms enligt de regler som för respektive tillgångsslag föreskrivs i IAS. Vad som i övrigt sägs i författningskommentaren till 4 kap. 14 f § ÅRL gäller även för försäkringsföretagen.

Som framgår av författningskommentaren till 4 kap. 5 § ÅRFL innebär vårt förslag att nuvarande bestämmelser om värdering av placeringstillgångar till verkligt värde utmönstras. Försäkringsföretagens förvaltningsfastigheter får i stället, genom hänvisningen i förevarande paragraf, värderas till verkligt värde enligt bestämmelserna 4 kap. 14 f § ÅRL.

4 kap. 2 §

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 placerings-tillgångar (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 innehas – *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 (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.*

(Jfr artikel 3, led 3 A i moderniseringsdirektivet)

I *punkterna 2 och 8* har de undantag för hänvisningarna till 4 kap. 14 a och 14 e §§ som föreslås i propositionen om redovisning och värdering av finansiella instrument (prop. 2002/03:121) tagits bort eftersom vårt förslag innebär att bestämmelserna i årsredovisningslagen om värdering av finansiella instrument skall bli tillämpliga för försäkringsföretag. I *punkterna 3, 4 a och b samt 5 a* i paragrafen har hänvisningen till 5 §, som nu föreslås bli upphävd, tagits bort. I stället hänvisas till de nya bestämmelser om värdering till verkligt värde av finansiella instrument, biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar som föreslås bli införda i 4 kap. 14 a–14 f §§ ÅRL. Eftersom aktier och andelar (C.III.1) skall värderas till verkligt värde enligt dessa regler har undantaget i *punkten 4 b* och hela *punkten 4 c* upphävts. Enligt de upphävda bestämmelserna skulle aktier och andelar värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet om inte tillgångarna värderades till verkligt värde.

Genom den nya *punkten 10* i paragrafen utnyttjas den möjlighet som moderniseringsdirektivet ger medlemsstaterna att kräva en marknadsvärdering av finansiella instrument av vissa kategorier av företag. Av punkten 10 framgår att företag som omfattas av ÅRFL skall vara skyldiga att värdera finansiella instrument i enlighet med de regler som ges i 4 kap. 14 a § ÅRL, med beaktande av undantagen i 4 kap.14 b § samma lag.

Punkten 11, som också är ny, motsvarar den nuvarande sista meningen i 4 kap. 5 § denna lag. Enligt denna skall placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisken (D) alltid värderas till verkligt värde. Med hänsyn till att värdering till verkligt värde nu blir möjlig inte bara beträffande placeringstillgångar kommer bestämmelsen i 4 kap. 5 § att kunna upphävas. Villkoret ifråga flyttas över till denna paragraf eftersom det i den nya artikeln 46a.2 i försäkringsredovisningsdirektivet anges att detta villkor skall gälla när försäkringsföretag värderar tillgångar och skulder till verkligt värde enligt bestämmelserna i artiklarna 42 a–f (avsnitt 7 a) i det fjärde direktivet. På samma sätt som tidigare skall alltså placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisken (D) alltid värderas till verkligt värde. Det verkliga värdet skall beräknas på det sätt som följer av de nya föreslagna värderingsbestämmelserna i 4 kap. 14 a–14 f §§ ÅRL.

4 kap. 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).

(Jfr artikel 3, led 3 A i moderniseringsdirektivet)

Genom moderniseringsdirektivet införs en ny artikel 46a i försäkringsredovisningsdirektivet. Enligt artikel 46a.5 får medlemsstaterna för tillgångar och skulder som värderas i enlighet med avsnitt 7 a i det fjärde direktivet bevilja undantag från kravet att samma värderingsprincip skall tillämpas på alla placeringstillgångar som ingår i en och samma post som är upptagen under C I i balansräkningen eller som föregås av en arabisk siffra. Denna möjlighet har införts i syfte att underlätta en fullständig tillämpning av IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurements. Vårt förslag innebär således att samma värderingsprincip inte måste

tillämpas på angivna placeringstillgångar om någon tillgång som ingår i posten värderas enligt bestämmelserna om värdering till verkligt värde av finansiella instrument eller av vissa materiella eller immateriella tillgångar. Optionen i artikel 46.a5 utnyttjas därmed och införlivas i *andra stycket* i förevarande paragraf.

4 kap. 4 §

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. Om en periodisering underlåts skall upplysning om förhållandet lämnas i en not.

(Jfr artikel 55.1 i försäkringsredovisningsdirektivet)

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär inte något nytt i sak utan är endast ett förtydligande av att kravet på en periodisering av över- och underkurs inte gäller för sådana instrument som tas upp till verkligt värde enligt de nya värderingsreglerna för finansiella instrument. En över- och underkurs beaktas då i stället inom ramen för en värdering till verkligt värde av instrumentet. Utöver denna ändring har vissa redaktionella justeringar gjorts.

4 kap. 5 § upphävs.

Våra förslag innebär att finansiella instrument skall värderas till verkligt värde och att vissa andra tillgångar än finansiella instrument får värderas till verkligt värde i enlighet med de nya reglerna i 4 kap. 14 a–14 f §§ ÅRL. Den nuvarande bestämmelsen i 4 kap. 5 § ÅRFL om värdering av placeringstillgångar till verkligt värde är mera begränsad och fyller därmed inte längre någon saklig funktion. Bestämmelsen har därför tagits bort.

4 kap. 5 § (nuvarande 4 kap. 6 §)

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.*

De ändringar som görs i *första stycket* är en följd av att bestämmelsen i 4 kap. 5 § ÅRFL upphävs. I stället hänvisas till de nya bestämmelserna om värdering till verkligt värde av finansiella instrument och av vissa materiella och immateriella tillgångar.

Vidare föreslås att fonden för orealiserade vinster utmönstras. *Andra och tredje styckena* skall därför upphävas. Bakgrunden till förslaget behandlas i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.7.3.

4 kap. 6 § (nuvarande 4 kap. 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 *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.

(Jfr artikel 46a.2 och 3 i försäkringsredovisningsdirektivet och artikel 3,led 3A i moderniseringsdirektivet.)

Den genom moderniseringsdirektivet införda artikeln 46a.2 och 3 i försäkringsredovisningsdirektivet innebär i sak ingen förändring mot vad som gäller idag (jfr. artikel 46 i samma direktiv). Således skall upplysas om både anskaffningsvärde och verkligt värde för sådana tillgångar och skulder som omfattas av de nya värderingsreglerna i 4 kap. 14 a, 14 e och 14 f §§. De ändringar som görs är en följd av att bestämmelsen i 4 kap. 5 § ÅRFL upphävs. I stället hänvisas till de nya bestämmelserna om värdering till verkligt värde av finansiella instrument och av vissa materiella och immateriella tillgångar.

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 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.

(jfr artikel 1.1 i försäkringsredovisningsdirektivet och artikel 3, led 1 i moderniseringsdirektivet)

Paragrafen har kompletterats med hänvisningar till de nya bestämmelser om tilläggsupplysningar som föreslås bli intagna i 5 kap. 4 a–4 c och 5 §§ ÅRL (se prop. 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument). Eftersom hänvisningar till de artiklar i det fjärde direktivet som tilläggsupplysningarna grundas på nu införts i försäkringsredovisningsdirektivet bör motsvarande hänvisningar göras från ÅRFL till bestämmelserna i ÅRL. Se författningskommentarerna till de föreslagna bestämmelserna i ÅRL nedan.

Förslaget till 5 kap. 4 a § ÅRL.

(Jfr artikel 42d (a), (b) och (c) i det fjärde direktivet.)

I paragrafen finns bestämmelser om tilläggsupplysningar avseende innehav av finansiella instrument. Paragrafen är tillämplig endast då företaget värderar finansiella instrument enligt de nya värderingsbestämmelserna i 4 kap. 14 a §. De poster som upplysningarna avser kan vara såväl tillgångs- som skuldposter.

Upplysningar skall lämnas om det värde som de finansiella instrumenten har tagits upp till i balansräkningen och de förändringar i värdet som har redovisats i resultaträkningen respektive direkt i eget kapital i fonden för verkligt värde. Upplysningarna skall lämnas för varje kategori av finansiella instrument som har värderats till verkligt värde.

Ett företag som värderar finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a § skall dessutom lämna vissa upplysningar om derivatinstrument. Upplysningar skall sålunda lämnas om instrumentens omfattning och typ inklusive viktiga villkor som kan påverka storlek, tidpunkt och säkerhet på framtida kassaflöden. Upplysningarna skall avse varje särskild kategori av derivatinstrument.

När värdet på ett finansiellt instrument inte kan bestämmas med ledning av en marknadsnotering skall, enligt 4 kap. 14 a § tredje meningen, värdering ske med hjälp av sådana allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet. Uppgift skall i sådana fall lämnas om de viktigaste antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de tillämpade värderingsmodellerna eller värderingsmetoderna.

Förslaget till 5 kap. 4 b § ÅRL.

(Jfr artiklarna 43.1.14(a) och (b) och 44.1 i det fjärde direktivet.)

Paragrafen är ny och innehåller krav på tilläggsupplysningar om derivatinstrument respektive finansiella anläggningstillgångar som redovisas till ett värde som överstiger verkligt värde. Den skall tillämpas endast av företag som inte värderar finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a §.

Upplysning skall lämnas om det verkliga värdet för varje kategori av derivatinstrument beräknat med tillämpning av bestämmelserna i 4 kap. 14 a §. Det innebär att värdet i första hand skall fastställas med ledning av ett marknadsvärde och i andra hand med hjälp av allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet. Upplysning skall också lämnas om derivatinstrumentets omfattning och typ. Upplysningar av detta slag behöver dock inte lämnas av s.k. 10/24-företag, dvs. företag där antalet anställda uppgår till högst tio och tillgångarnas nettovärde till högst 24 miljoner kronor.

Särskilda upplysningar skall lämnas om finansiella anläggningstillgångar som skulle ha kunnat värderas enligt 4 kap. 14 a §. Upplysningsskyldigheten är i denna del begränsad till de fall då tillgångens bokförda värde överstiger det värde som skulle ha tagits upp vid en tillämpning av 4 kap. 14 a §. Upplysning skall då lämnas om såväl det bokförda värdet som det verkliga värdet, beräknat enligt 4 kap. 14 a §. Vidare skall upplysning lämnas om varför tillgången inte har skrivits ner och vilket stöd det finns för att anta att det bokförda värdet kommer att återvinnas, dvs. att tillgången i framti-

den kommer att kunna realiserats till ett värde som motsvarar det bokförda värdet.

Förslaget till 5 kap. 4 c § ÅRL.

I 4 kap. 14 c § ÅRL finns en bestämmelse om när vissa slag av avtal avseende rå- och stapelvaror skall anses som derivatinstrument. I förevarande paragraf klargörs att denna paragraf skall tillämpas också vid tillämpningen av vad som sägs i 5 kap. 4 a och 4 b §§ om derivatinstrument.

Förslaget till 5 kap. 5 § ÅRL.

(Jfr artikel 42 d (d) i det fjärde direktivet.)

Paragrafen har hittills ställt krav på redovisning av uppskrivningsfondens förändringar under räkenskapsåret. Ändringen innebär att en motsvarande redovisning skall göras av förändringar av fonden för verkligt värde.

5 kap. 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 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, Överkursfond, Uppskrivningsfond och Reservfond. 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 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.

I *punkterna 1–3* har Fonden för orealiserade vinster utmönstrats. Detta är en följd av att fonden för orealiserade vinster föreslås bli upphävd, se nya 4 kap. 5 § samt avsnitt 5.7.3 i den allmänna motiveringen.

6 kap. 1 §

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.*

Hänvisningen till 6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL

(Jfr artikel 46 (2)(f) i det fjärde direktivet)

Bestämmelsen i 6 kap. 1 § ÅRL föreslås bli kompletterad med ett nytt tredje stycke. Av det nya stycket framgår att förvaltningsberättelsen skall innehålla vissa upplysningar om företagets användning av finansiella instrument när det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat. Detta inbegriper att upplysningar kan behöva lämnas om enskilda tillgångs- eller skuldposter och resultatposter.

Hänvisningen till 6 kap. 4 a § ÅRL

I paragrafen införs en hänvisning till den nya bestämmelsen i 6 kap. 4 a § ÅRL som innebär att sådana företag som upprättar års- eller koncernredovisning med tillämpning av IAS (enligt artikel 4 i IAS-förordningen eller med stöd av 1 kap. 2 b eller c §§ i denna lag) kan ansluta sig till IAS systematik när det gäller var i redovisningen viss information skall lämnas. Det förekommer att IAS uppställer samma krav på information som enligt ÅRL och ÅRFL skall lämnas i förvaltningsberättelsen. I sådana fall bör det vara tillräckligt att de sammanfallande upplysningarna lämnas på den plats i redovisningen som anvisas i IAS. En förutsättning är dock att företaget lämnar uppgift i förvaltningsberättelsen om var i redovisningen upplysningarna återfinns.

6 kap. 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,
2. företagets konsolidering med avseende på kapitalstyrka vid utgången av vart och ett av de fem senaste räkenskapsåren, och
3. att företaget med stöd av 2 kap. 1 § andra stycket denna lag inte har upprättat någon resultatanalys och om på vilken annan plats i redovisningen upplysningarna i stället har lämnats.

Den nya *punkten 3* i förevarande paragraf innebär att ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning i enlighet med IAS och som med stöd av den föreslagna bestämmelsen i 2 kap. 1 § andra stycket därför inte behöver upprätta någon resultatanalys, skall lämna uppgift i förvaltningsberättelsen dels om att företaget inte har upprättat någon analys, dels om var i redovisningen den information som skall lämnas i analysen i stället har lämnats. Se även kommentaren till 2 kap. 1 § andra stycket.

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,
18–23 §§ 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.

(Jfr artikel 14.1 i det sjunde direktivet och artikel 2, led 6 i moderniseringsdirektivet)

I paragrafen har hänvisningen till 7 kap. 24 § ÅRL tagits bort. Enligt bestämmelserna i 7 kap. 18–24 §§ ÅRL skall ett förvärv av dotterföretag i normalfallet redovisas enligt förvärvsmetoden. Enligt 24 § skall dock kapitalandelsmetoden användas om verksamheten i dotterföretaget skiljer så mycket från övrig verksamhet i koncernen att en tillämpning av förvärvsmetoden skulle vara oförenlig med kravet på rättvisande bild. IAS 27 p. 14 och 15 tillåter dock inte att förvärvade dotterföretag räknas in i koncernredovisningen genom någon annan metod än förvärvsmetoden.

Bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL har delvis stöd i artikel 14.1 i det sjunde redovisningsdirektivet. Denna artikel innebär att dotterföretag som bedriver olikartad verksamhet (i förhållande till koncernen i övrigt) skall undantas från konsolidering. Av artikel 65 i försäkringsredovisningsdirektivet framgår att artikel 14.1 i det sjunde direktivet även gäller för försäkringsföretag. Kontaktkommittén har i sin undersökning funnit att det föreligger en konflikt mellan artikel 14.1 i det sjunde direktivet och IAS 27 i detta avseende. I moderniseringsdirektivet har därför föreslagits att artikel 14 ska upphävas. Som skäl anges att sådana fall som avses i artikel 14.1 numera aldrig förekommer och att kravet därför inte fyller någon uppgift. När artikel 14.1 upphävs saknas stöd i direktivet för en redovisning av dotterföretag enligt kapitalandelsmetoden. Bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL måste då upphävas och även hänvisningen till densamma i förevarande paragraf.

Bilaga 1

(Jfr artikel 6, ”Skulder och eget kapital”, punkt E i försäkringsredovisningsdirektivet och artikel 3, led 2 i moderniseringsdirektivet)

I bilagan föreslås under ”Eget kapital, avsättningar och skulder”, led FF, att posten ”Avsättningar för andra risker och kostnader” ska ersättas av ”Andra avsättningar”. Ändringen är en följd av att motsvarande lydelse införts i försäkringsredovisningsdirektivet genom moderniseringsdirektivet.

Vidare föreslås att en fond för verkligt värde införs under eget kapital i uppställningsformen för balansräkningen och att fonden för orealiserade vinster utmönstras. Bakgrunden till detta förslag behandlas i avsnitt 5.7.3.

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

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, lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag *eller med tillämpning av de redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.*

De nya bestämmelserna i 1 kap. 2 c § ÅRL, 1 kap. 1 c § ÅRKL och 1 kap. 1 c § ÅRFL innebär att det blir möjligt för alla företag att upprätta årsredovisning med tillämpning av IAS. Även om övergången till IAS-redovisning sker med stöd av någon av dessa lagbestämmelser kan den redovisning som upprättas med tillämpning av IAS knappast sägas vara upprättad enligt bestämmelserna i ÅRL, respektive ÅRKL eller ÅRFL. Vårt förslag innebär att det uttryckligen framgår att en årsredovisning kan upprättas enligt bestämmelserna i IAS-förordningen, dvs. med tillämpning av av kommissionen antagna IAS.

Denna ändring synes också nödvändig av hänsyn till den koppling som finns mellan förevarande paragraf och straffstadgandet i 11 kap 5 § brottsbalken. En förutsättning för att någon skall kunna dömas för bokföringsbrott enligt sistnämnda bestämmelse är att denne åsidosatt sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. I bokföringsskyldigheten för ett bokslutsföretag ingår bl.a. att avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap. BFL (se 4 kap. 1 § andra stycket 2 BFL). I det fall tillämpningsområdet för förevarande paragraf inte skulle utsträckas till att omfatta även årsredovisningar som upprättas med tillämpning av IAS med stöd av IAS-förordningen, skulle dessa redovisningshandlingar möjligen falla utanför straffstadgandet.

Särskilda yttranden

Av experten Anna-Carin Holmqvist-Larsson, Finansinspektionen

Inspektionen anser att en anpassning av redovisningsreglerna till IAS både är nödvändig och önskvärd. Det är emellertid viktigt att anpassningen sker under ordnade former. Redan den omständigheten att innehållet i IAS inte kommer att fixeras förrän i mars 2004 omöjliggör ett oreserverat tillstyrkande för att IAS skall få tillämpas vid upprättande av årsredovisning. Härtill kommer att innehållet i standarden för finansiella instrument (IAS 39) och standarden för försäkringsavtal – som är av särskild vikt för finansiella företag – är föremål för kraftig ombearbetning respektive inte existerar. En komplett standard för redovisning av försäkringsavtal kommer för övrigt att beslutas av IASB först efter 1 januari 2005, så att den kan tillämpas från och med år 2007. Försiktigheten bjuder därför, enligt inspektionens mening, att optionen i artikeln 5 i IAS-förordningen inte utnyttjas för att tillåta tillämpning av IAS vid upprättande av årsredovisning. Mindre tveksamt är att tillåta tillämpningen av IAS vid upprättande av koncernredovisning i onoterade företag, eftersom detta ändå kommer att krävas för noterade företag.

Finansinspektionen anser i dagsläget att en anpassning till IAS för de finansiella företagen bäst åstadkoms genom föreskrifter. Ett skäl för den nuvarande fördelningen av normgivning med centrala och övergripande regler i lag och kompletterande föreskrifter från Finansinspektionen är att den möjliggör en successiv anpassning av regelverket till de förändringar som sker på området (prop. 2000/01:19 s. 25). Den stundande anpassningen till IAS innebär att det på kort tid kommer att ske mycket stora förändringar på redovisningsområdet, förändringar vars materiella innehåll inte i alla delar kan förutses. Finansinspektionen bör därför ges ett utökat bemyndigande. Ett sådant bemyndigande bör lämpligen göras tidsbegränsat.

Det kan nämnas att Finansinspektionen i viss mån redan har påbörjat anpassningen till IAS genom att i sina föreskrifter och allmänna råd ta in hänvisningar till några av de för de finansiella företagen mest relevanta rekommendationerna från Redovisningsrådet. Vidare kan nämnas att Finansinspektionen i ett remissvar över delbetänkandet Principer för ett moderniserat solvenssystem för försäkringsbolag (SOU 2003:14) har föreslagit att bestämmelserna om förutbetalda anskaffningskostnader och redovisning av försäkringstekniska avsättningar i 4 kap. 8 och 9 §§ ÅRFL skall anpassas så att det skapas ett utrymme för föreskrifter från Finansinspektionen och annan kompletterande normgivning.

IAS-utredningen borde enligt inspektionens mening ha övervägt om inte motsvarande anpassning för allmänna företag som är noterade bäst kan uppnås om Bokföringsnämnden bemyndigas att meddela föreskrifter om årsredovisning. De allmänna intressena av genomlysning av noterade företag och stabila finansmarknader talar för att sådana föreskrifter inte behöver begränsas till föreskrifter om verkställighet av lag.

Av experten Maria Lindbergson, Sveriges Försäkringsförbund

I denna skrivelse vill Försäkringsbranschens Redovisningsnämnd (FRN) peka på förhållanden som bör beaktas vid införande av IAS i de svenska årsredovisningslagarna (ÅRL, ÅRKL samt ÅRFL). FRN är ett gemensamt organ för redovisningsfrågor för till Sveriges Försäkringsförbund anslutna bolag.

Bör vi genomföra artikel 5 i IAS förordningen?

Artikel 4 i EU-förordningen innebär att fullständig IAS redovisning ("full compliance") blir obligatorisk för noterade företags koncernredovisningar. Artikel 5 i EU-förordningen innebär att fullständig IAS redovisning kan göras obligatorisk eller frivillig även för andra bolag samt vid upprättande av årsredovisning för moderbolag. FRN anser att utvecklingen mot en ökad internationalisering och jämförbarhet innebär att artikel 5 bör införas i svensk lagstiftning, dock ej som krav. Vi stöder utredningens förslag om att det blir tillåtet att tillämpa IAS vid upprättande av koncernredovisning i onoterade bolag samt även för alla andra bolag, exempelvis moderbolagens årsredovisningar.

"Avstegsregeln"

På grund av den svenska kopplingen mellan redovisning och beskattning bör det införas någon form av avstegsregel för upprättande av årsredovisning i juridisk person. För att underlätta utvecklingen av god redovisningssed även i juridisk person rekommenderar FRN att redovisningen i tillämpliga delar frikopplas från beskattning. Först då blir det möjligt även för juridiska personer att upprätta en fullständig IAS redovisning utan negativa skattekonsekvenser. Tills denna fråga är löst krävs dock en regel som gör det möjligt för moderbolagen att upprätta en årsredovisning utan negativa och ej avsedda skattekonsekvenser. Detta kan uppnås genom någon form av avstegsregel. En sådan regel bör möjliggöra för ett IAS-bolag att basera moderbolagets årsredovisning på de svenska årsredovisningslagarna, men i vissa fall förbättra redovisningen genom att tillämpa samma principer som i koncernredovisningen, dvs. att tillämpa IAS så långt möjligt även om detta i något avseende skulle vara oförenligt med årsredovisningslagarna. Avsteg

bör bara kunna göras i de fall bolagen i sin årsredovisning vill tillämpa den ”högre hierarki” av redovisningsprinciper som IAS anses utgöra. Det är inte fråga om att ett IAS-bolag i sin årsredovisning fritt kan välja mellan IAS och svenska regler. Det bör dock påtalas att en sådan årsredovisning ej kan betraktas som fullständig i ett IAS perspektiv.

IASB har gjort helt klart att IAS/IFRS upprättas med tanke på kapitalmarknadens behov och inte som bas för beskattning (se IASB Framework). För att inte straffa svenska bolag som genom EU-förordningen måste tillämpa IAS i sin koncernredovisning, måste avstegsregeln införas.

Ett exempel där IAS är direkt oförenlig med svensk skattelagstiftning är IAS 12- Income taxes. Obeskattade reserver finns inte enligt IAS, samtidigt som den svenska avdragsrätten förutsätter en avsättning i årsredovisningen. Andra exempel där IAS värderingsprinciper är direkt olämpliga i kombination med den svenska skattelagstiftningen är;

- Aktivering av immateriella tillgångar enligt IAS 38- Intangible assets
- Redovisning av finansiella leasingavtal enligt IAS 17-Leases
- Redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner enligt IAS 19- Employee benefits.

Den skatteproblematik som uppkommer vid värdering av finansiella instrument till verkligt värde enligt ÅRL och ÅRKL kommer att lösas med en ändring i Inkomstskattelagen. Detta är i linje med de regler som sedan flera år funnits för försäkringsbolags värdering av placeringstillgångar. FRN anser att dessa förändringar i skattelagstiftningen ligger i linje med de ytterligare förändringar som skulle behövas för en frikoppling mellan redovisning och beskattning.

Tilläggsupplysningar

Fullständig IAS-redovisning ersätter redovisningsdirektiven vad gäller financial statement. Därmed ersätts bestämmelserna i lagen om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL) utom avseende 6 kap Förvaltningsberättelse och resultatanalys. Krav på resultatanalys föreligger inte vid koncernredovisning. IAS ställer krav på redovisning i s.k. segment i koncernredovisningen.

Kravet på resultatanalys saknar motsvarighet i försäkringsredovisningsdirektivet och har överförts till ÅRFL från Försäkringsrörelselagen (FRL). Vi anser i första hand att resultatanalysen ska utmönstras eftersom de uppgifter som ingår i resultatanalysen i stora delar är desamma som i den segmentsredovisning som krävs enligt IAS 14. För att få överensstämmelse mellan koncernredovisning och årsredovisning föreslår vi att kraven på resultatanalys i 6 kap ÅRFL samt 11 kap 1 § FRL utmönstras och ersätts med krav på segmentsredovisning för de aktuella bolagen.

Vi rekommenderar en grundlig genomgång av kraven på tilläggsupplysningar i kapitel 5 i ÅRFL. Några krav på upplysningar är inte tillämpliga för IAS bolag och många krav finns redan i IAS.

Kommittédirektiv



**Redovisning enligt internationella
redovisningsstandarder**

**Dir.
2002:106**

Beslut vid regeringssammanträde den 8 augusti 2002.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare skall överväga de frågor som Rådets och parlamentets förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, antagen den 7 juni 2002, ger upphov till.

Utredaren skall därvid särskilt överväga

- om de i förordningen angivna redovisningsstandarderna skall tillämpas även av andra företag än de som utan vidare omfattas av förordningen,
- om de i förordningen angivna redovisningsstandarderna skall tillämpas även vid upprättande av årsredovisning,
- om den svenska redovisningslagstiftningen bör ändras för att på annat sätt ge svenska företag ökade möjligheter att upprätta sina redovisningar enligt internationellt accepterade redovisningsnormer,
- om det finns behov av ändringar i den svenska redovisningslagstiftningen för att undvika konflikter mellan EG-förordningen och den svenska lagstiftningen, och
- vilka effekter förordningen kan antas få för det svenska systemet för normgivning på redovisningsområdet.

Utredaren skall i dessa delar utarbeta de författningsförslag som hon anser vara påkallade.

Utredaren skall vidare analysera i vilken utsträckning övergången till IAS-redovisning gör det nödvändigt med ytterligare ändringar i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Bakgrund

Frågor kring företagens redovisning har sedan länge varit föremål för arbete inom EU. Det har bl.a. föranlett två redovisningsdirektiv på den allmänna bolagsrättens område, det fjärde bolagsrättsliga direktivet¹ och det sjunde bolagsrättsliga direktivet.² Det finns också ett direktiv om redovisning i banker och andra finansiella institut³ samt ett direktiv om redovisning för försäkringsföretag.⁴ Direktiven har införlivats i svensk lagstiftning, främst genom årsredovisningslagen (1995:1554), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Under de sista åren har redovisningsfrågor varit föremål för ytterligare uppmärksamhet inom EU. Förbättrade redovisningsregler har inte minst setts som en förutsättning för att påskynda fullbordandet av den inre marknaden för finansiella tjänster, ett arbete som är avsett att vara fullbordat till år 2005. Ett viktigt steg i arbetet har tagits genom att Europaparlamentet och Rådet den 7 juni 2002 har antagit en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.⁵

Förordningen skall ses mot bakgrund av den pågående utvecklingen av globala redovisningsstandarder, främst International Accounting Standards (i framtiden International Financial Reporting Standards). Dessa standarder utarbetas av ett internationellt privaträttsligt organ, International Accounting Standards Board (IASB), och har under senare år vunnit allt större global acceptans.

Förordningen innebär i huvudsak följande.

Kommissionen skall, i enlighet med ett i förordningen särskilt angivet förfarande, besluta om att vissa internationella redovisningsstandarder skall vara gällande inom gemenskapen. De internationella redovisningsstandarder som avses är International Accounting Standards och International Financial Reporting Standards med tillhörande s.k. SIC-tolkningar, inklusive ändringar i sådana standarder och kommande standarder, samt tillhörande tolkningar som har utfärdats eller antagits av IASB. Vissa villkor skall vara uppfyllda för att kommissionen skall kunna besluta att en viss standard

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.

³ Rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut.

⁴ Rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag.

⁵ Rådets dok. 3626/1/2 REV.1. Förordningen har ännu inte publicerats i Europeiska gemenskapernas officiella tidning.

skall vara gällande inom gemenskapen (se artikel 3.2). Standarden får sålunda inte strida mot vad som sägs i redovisningsdirektiven om att redovisningen skall ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Den måste också främja den europeiska allmänhetens intressen samt uppfylla särskilda kriterier avseende begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Av kommissionen godkända standarder skall offentliggöras i Europeiska gemenskapernas officiella tidning i form av förordningar (se artikel 3.4).

En av kommissionen godkänd standard måste tillämpas av europeiska bolag när de upprättar sina koncernredovisningar. Kravet på tillämpning gäller dock inte alla bolag utan – enligt vad som anges i artikel 4 i förordningen – endast bolag som är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt det s.k. investeringstjänstdirektivet.⁶

Som huvudregel gäller att de bolag som omfattas av förordningen måste tillämpa de aktuella standarderna fr.o.m. det första räkenskapsår som inleds efter utgången av år 2004 (jfr artikel 4).

Behovet av utredning

En förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna. De svenska bolag som omfattas av den ovan beskrivna förordningen – bolag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad – kommer därför utan vidare att vara skyldiga att använda sig av de redovisningsstandarder som kommissionen har godkänt när de upprättar sina koncernredovisningar. Svenska införlivandeåtgärder varken behöver eller får vidtas.

I några avseenden har det emellertid överlämnats till medlemsstaterna att avgöra i vilken utsträckning standarderna skall tillämpas. För det första får medlemsstaterna besluta om att de företag som anges i artikel 4, dvs. noterade företag, skall vara skyldiga – eller i vart fall ha möjlighet – att utarbeta sina årsredovisningar enligt de standarder som kommissionen har godkänt (se artikel 5).

För det andra ger förordningen medlemsstaterna möjlighet att besluta att också andra företag än de som avses i artikel 4 skall vara skyldiga – eller i vart fall ha möjlighet – att upprätta sina koncernredovisningar eller årsredovisningar enligt de aktuella standarderna (se artikel 5).

⁶ Rådets direktiv 93/22/EEG av den 10 maj 1993 om investeringstjänster inom värdepappersområdet.

För det tredje har medlemsstaterna rätt att själva avgöra om vissa företag bör medges en särskild övergångstid (se artikel 8a). Det gäller dels företag som har enbart skuldebrev upptagna till handel på en reglerad marknad, dels företag vars värdepapper är noterade utanför Europeiska unionen och som redan tillämpar andra internationellt accepterade standarder, t.ex. den amerikanska US GAAP. För dessa båda grupper av företag har medlemsstaterna rätt att föreskriva att standarderna inte behöver tillämpas förrän fr.o.m. det räkenskapsår som inleds efter utgången av år 2006.

I samtliga nu angivna avseenden fordras ställningstaganden från den svenska lagstiftaren. Det bör överlämnas till en utredare att ta fram underlag och lämna förslag i dessa frågor. Övervägandena bör avse såväl allmänna företag som finansiella företag.

Utredaren bör vidare överväga om den svenska redovisningslagstiftningen bör ändras på något annat sätt för att underlätta en tillämpning av internationella redovisningsnormer.

Oavsett vilka ställningstaganden som görs i dessa avseenden kan den svenska lagstiftningen komma att bli oförenlig med EG-rätten i och med att den nya EG-förordningen träder i kraft och kommissionen fortlöpande godkänner internationella redovisningsstandarder. I en del fall kan sålunda de standarder som har godkänts genom det särskilda EG-förfarandet skilja så mycket från vad som föreskrivs i årsredovisningslagen eller annan svensk lag att det tillämpande företaget inte samtidigt kan följa både standarderna och den svenska lagen. I och för sig är det klart att – såvitt gäller de företag och de redovisningar som avses i artikel 4 i förordningen – de godkända standarderna härvid måste ges företräde. Samspelet mellan det svenska regelverket och redovisningsstandarderna kommer emellertid att bli mycket komplicerat och det finns risk för oklarheter och missuppfattningar. I vissa fall kan det komma att råda osäkerhet om i vilken mån svenska lagregler kommer att kunna fortsätta att gälla vid sidan av de internationella redovisningsstandarderna. Det finns därför anledning att se över utformningen av årsredovisningslagen, lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen om årsredovisning i försäkringsföretag i dessa hänseenden.

Ansvar för utvecklandet av god redovisningssed – dvs. lämpliga normer för företagens redovisning – ligger i Sverige hos Bokföringsnämnden. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i sådana företag som omfattas av lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen om årsredovisning i försäkringsföretag i den utsträckning det är påkal-

lat av dessa företags särart. När det gäller företagens offentliga redovisning anses emellertid det praktiska ansvaret ligga hos Redovisningsrådet. Redovisningsrådets rekommendationer är dock inriktade på företag som är noterade eller annars av större allmänt intresse. Bokföringsnämnden prövar därför fortlöpande i vilken utsträckning de normer som Redovisningsrådet utvecklar också bör gälla för icke-noterade företag.

De rekommendationer som Redovisningsrådet under senare år har utarbetat har i princip utgjort "översättningar" av International Accounting Standards men har utformats under hänsynstagande till den svenska rättsliga miljön, t.ex. den svenska årsredovisningslagen. Det är för närvarande oklart hur Redovisningsrådets verksamhet kommer att påverkas av den nu antagna EG-förordningen. Dock står det klart att incitamenten för att fortsätta utveckla en "god redovisningssed" för svenska publika bolag kommer att försvagas. Förändringar i Redovisningsrådets verksamhet får i sin tur betydelse för Bokföringsnämnden och Finansinspektionen. Om Redovisningsrådets verksamhet dras ner, kan det ställa ökade krav på dessa myndigheter. Utredaren bör därför analysera vilken betydelse EG-förordningen får för det svenska systemet för utvecklandet av god redovisningssed.

Det kan inte uteslutas att övergången till redovisning enligt internationella redovisningsprinciper får effekter även för annan lagstiftning än sådan som direkt tar sikte på redovisning, främst viss associationsrättslig lagstiftning. Utredaren bör mot den bakgrunden analysera och inventera behovet av följdändringar i sådan lagstiftning.

Utredarens överväganden och förslag bör avse såväl allmänna företag som finansiella företag.

Uppdraget

Utredaren skall överväga om även andra företag än de som anges i artikel 4 i EG-förordningen skall vara skyldiga eller i varje fall ha möjlighet att upprätta sina koncernredovisningar med tillämpning av de redovisningsstandarder som har antagits genom det särskilda EG-förfarandet. Utredarens överväganden i denna del skall fokusera på större företag och andra företag av allmänt intresse, däribland finansiella företag, där intresset av jämförbarhet med andra företag vars värdepapper är föremål för handel på en reglerad marknad kan tala för likartade regler.

Utredaren skall vidare överväga om de bolag som omfattas av artikel 4 i förordningen skall vara skyldiga eller i varje fall ha möjlighet att utarbeta också sina årsredovisningar med tillämpning av de standarder som kommissionen har godkänt. Motsvarande överväganden skall göras beträffande de andra företag som enligt utredarens bedömning bör vara skyldiga eller ha möjlighet att upprätta koncernredovisning enligt de aktuella standarderna.

Finner utredaren att övervägande skäl talar för att det införs skyldighet eller möjlighet att tillämpa standarderna också i fråga om årsredovisningen, skall hon redovisa de konsekvenser som detta får på skatteområdet samt lämna förslag till de kompletterande bestämmelser som detta kan ge anledning att införa. Utgångspunkten skall vara att förslagen sammantagna skall vara statsfinansiellt neutrala.

Kommer utredaren i stället fram till att de aktuella redovisningsstandarderna inte skall tillämpas när årsredovisningen upprättas – annat än då befintliga lagregler ger utrymme för det – skall hon särskilt analysera vilka problem som kan följa av att koncernredovisning och årsredovisning har upprättats efter skilda redovisningsprinciper och ta ställning till om detta ger anledning till någon kompletterande reglering.

Om utredaren finner att den svenska lagstiftaren bör utsträcka EG-förordningens tillämpningsområde på det sätt som artikel 5 i förordningen ger utrymme för, skall hon också lämna förslag om hur detta skall komma till uttryck i svensk lagstiftning.

Vidare skall utredaren överväga vilket behov svenska företag kan ha av en sådan extra övergångstid som artikel 8 a i EG-förordningen ger utrymme för i fråga om särskilda slag av företag. Det gäller dels bolag som har enbart skuldebrev upptagna till handel på en reglerad marknad, dels bolag vars värdepapper är noterade utanför EU och som redan tillämpar andra internationellt accepterade redovisningsnormer. 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 behandla frågan om huruvida de företag som enligt hennes bedömning inte skall omfattas av det nya EG-rättsliga regelverket på något annat sätt bör ges bättre möjligheter att upprätta sina redovisningar enligt internationella redovisningsstandarder, i första hand International Accounting Standards och International Financial Reporting Standards. Finner utredaren att det finns behov av lagändringar i detta avseende, skall hon studera olika modeller som kan främja företagets möjligheter att tillämpa

internationella redovisningsstandarder i års- och koncernredovisningarna. En modell som har kommit till användning i andra länder och som utredaren därför har anledning att pröva är att ge svenska företag eller vissa svenska företag möjlighet att, utan hinder av vad som anges i svensk lag, redovisa enligt internationella redovisningsstandarder, under förutsättning att detta inte står i strid med EG:s redovisningsdirektiv. Vid dessa överväganden skall utredaren särskilt beakta vikten av att normeringen på redovisningsområdet präglas av enhetlighet och överskådlighet.

Utredaren får i detta sammanhang också ta upp och ompröva enskilda materiella redovisningsbestämmelser i den svenska lagstiftningen som kan stå i konflikt med befintliga internationella redovisningsnormer. De eventuella nya regler som utredaren föreslår i denna del måste dock givetvis vara förenliga med EG:s redovisningsdirektiv.

Utredaren skall vidare analysera vilka effekter som EG-förordningen kan antas få för innebörden i begreppet "god redovisningssed". Utredaren skall särskilt analysera hur förordningen kan antas slå på det svenska systemet för normgivning på redovisningsområdet, i synnerhet samspelet mellan Bokföringsnämndens och Finansinspektionens verksamhet och den verksamhet som i dag bedrivs av Redovisningsrådet (jfr prop. 1998/99:130 s. 188-190). Finner utredaren att systemet i någon del behöver ändras, skall hon lägga fram förslag till åtgärder. Om åtgärderna kan förväntas innebära kostnader för det allmänna, skall hon även lämna förslag till finansiering.

Utredaren skall vidare göra en bedömning av i vilken utsträckning införandet av IAS-redovisning påkallar andra ändringar i associationsrättslig lagstiftning. I utredarens arbete i denna del ingår dock inte att lämna några förslag till lagändringar utan endast att inventera de frågor som kan behöva analyseras närmare i annat sammanhang.

Under utredningsarbetet skall de eventuella konsekvenser som införandet av IAS-redovisning kan få för kommuner och landsting och av dem ägda företag, såsom kommunala bostadsföretag, beaktas och redovisas.

Utredaren skall beakta pågående lagstiftningsarbete i Sverige som bedöms vara av intresse. Hon skall även beakta pågående arbete inom EU, i synnerhet pågående överväganden om ändringar i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven.

Vid den konsekvensanalys av små företags villkor som skall göras enligt 15 § kommittéförordningen (1998:1474) skall utredaren ha kontakt med Näringslivets nämnd för regelgranskning. Uppdraget skall vara avslutat den 31 juli 2003.

(Justitiedepartementet)

Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EG) nr 1606/2002

av den 19 juli 2002

om tillämpning av internationella redovisningsstandarder

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS
RÅD HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 95.1 i detta,

med beaktande av kommissionens förslag⁽¹⁾,

med beaktande av Ekonomiska och sociala kommitténs yttrande⁽²⁾,

i enlighet med förfarandet i artikel 251 i fördraget⁽³⁾, och

av följande skäl:

- (1) Europeiska rådet underströk vid sitt möte i Lissabon den 23-24 mars 2000 behovet av att påskynda fullbordandet av den inre marknaden för finansiella tjänster och angav år 2005 som slutdatum för genomförandet av kommissionens handlingsplan för finansiella tjänster samt framhöll att åtgärder skulle vidtas så att redovisningar som offentliggörs av noterade företag blir lättare att jämföra.
- (2) För att förbättra den inre marknads funktion måste det krävas att de noterade företagen inom EU tillämpar en enda uppsättning av internationella redovisningsstandarder av hög kvalitet när de utarbetar sin koncernredovisning. Det är

¹ EGT C 154 E, 29.5.2001, s. 285.

² EGT C 260, 17.9.2001, s. 86.

³ Europaparlamentets yttrande av den 12 mars 2002 (ännu ej offentliggjort i EGT) och rådets beslut av den 7 juni 2002.

dessutom viktigt att de företag inom gemenskapen som deltar på finansmarknaderna tillämpar redovisningsstandarder som är internationellt accepterade och verkligen globala. Detta förutsätter att man i större utsträckning samordnar de redovisningsstandarder som används internationellt så att man i slutändan kan uppnå en enda uppsättning av globala redovisningsstandarder.

- (3) Rådets direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag⁽⁴⁾, rådets direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning⁽⁵⁾, rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansinstitut⁽⁶⁾ och rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsbolag⁽⁷⁾ riktar sig även mot noterade företag i gemenskapen. Den redovisningsplikt som fastställs i dessa direktiv kan inte garantera en hög grad av insyn i redovisningarna för alla noterade företag i gemenskapen och att dessa redovisningar i hög grad blir jämförbara, vilket är en förutsättning för att man skall kunna upprätta en integrerad kapitalmarknad som är effektiv, smidig och ändamålsenlig. Det är därför nödvändigt att komplettera det regelverk som tillämpas på noterade företag.
- (4) Denna förordnings syfte är att bidra till att skapa en ändamålsenlig och kostnadseffektiv fungerande kapitalmarknad. Skydd av investerare och ett bibehållet förtroende för de finansiella marknaderna utgör också en viktig aspekt för att den inre marknaden på detta område skall kunna fullbordas. 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.

⁴ EGT L 222, 14.8.1978, s. 11. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/65/EG (EGT L 283, 27.10.2001, s. 28).

⁵ EGT L 193, 18.7.1983, s. 1. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/65/EG.

⁶ EGT L 372, 31.12.1986, s. 1. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/65/EG.

⁷ EGT L 374, 31.12.1991, s. 7.

- (5) För att gemenskapens kapitalmarknader skall kunna vara konkurrenskraftiga är det av vikt att de standarder som tillämpas i Europa vid upprättandet av redovisningar närmas till internationella redovisningsstandarder som kan användas globalt, när det gäller gränsöverskridande transaktioner och börsintroduktioner överallt i världen.
- (6) Kommissionen offentliggjorde den 13 juni 2000 ett meddelande med titeln "EU:s strategi för finansiell rapportering: den fortsatta inriktningen" där det föreslås att alla noterade företag i gemenskapen senast från och med 2005 utarbetar sin koncernredovisning i enlighet med en enda uppsättning redovisningsstandarder, nämligen de internationella redovisningsstandarderna International Accounting Standards (IAS).
- (7) De internationella redovisningsstandarderna IAS utvecklas av den internationella organisationen International Accounting Standards Committee (IASC), vars ändamål är att utveckla en enda uppsättning globala redovisningsstandarder. I samband med omstruktureringen av IASC beslutade den nya styrelsen den 1 april 2001, i ett av sina första beslut, att döpa om IASC till IASB (International Accounting Standards Board) samt att, när det gäller internationella redovisningsstandarder, döpa om IAS till IFRS (International Financial Reporting Standards). Dessa standarder bör när så är möjligt, och under förutsättning att de säkerställer såväl att en hög grad av insyn i den finansiella rapporteringen i gemenskapen kan ske som att denna rapportering i hög grad kan jämföras, obligatoriskt tillämpas för alla noterade företag inom gemenskapen.
- (8) De åtgärder som krävs för att genomföra denna förordning bör antas i enlighet med rådets beslut 1999/468/EG av den 28 juni 1999 om de förfaranden som skall tillämpas vid utövandet av kommissionens genomförandebefogenheter⁽⁸⁾. Samtidigt bör vederbörlig hänsyn tas till kommissionens uttalande i Europaparlamentet den 5 februari 2002 om genomförandet av lagstiftning om finansiella tjänster.
- (9) För att det skall vara möjligt att anta internationella redovisningsstandarder för tillämpning i gemenskapen är det först och främst nödvändigt att de uppfyller grundkraven i rådets

⁸ EGT L 184, 17.7.1999, s. 23.

ovannämnda direktiv, det vill säga att tillämpningen av dem leder till en sann och rättvisande bild av ett företags finansiella ställning och resultat. Denna princip bör betraktas mot bakgrund av rådets ovannämnda direktiv, utan att det för den skull krävs en exakt överensstämmelse med var och en av bestämmelserna i dessa direktiv. Det är även nödvändigt att redovisningsstandarderna i enlighet med slutsatserna från rådets möte den 17 juli 2000 bidrar till det europeiska gemensamma bästa. Dessutom måste de uppfylla grundläggande villkor när det gäller kvaliteten på den information som krävs för att redovisningarna skall vara till nytta för användarna.

- (10) En redovisningsteknisk kommitté kommer att bistå kommissionen med stöd och expertkunskaper vid bedömningen av de internationella redovisningsstandarderna.
- (11) Genom godkännandemekanismen bör de föreslagna internationella redovisningsstandarderna kunna behandlas snabbt och den bör även vara ett hjälpmedel för att överväga, analysera och utbyta information beträffande internationella redovisningsstandarder mellan de huvudsakliga berörda parterna, i synnerhet nationella organ för utformning av redovisningsstandarder, organ som utövar tillsyn över värdepappers-, bank och försäkringsområdet samt centralbanker, Europeiska centralbanken inbegripen, redovisningsbranschen, och användare respektive utgivare av redovisningar. Mekanismen bör vara ett hjälpmedel för att främja en gemensam tolkning av antagna internationella redovisningsstandarder inom gemenskapen.
- (12) I enlighet med proportionalitetsprincipen är de åtgärder som föreskrivs i denna förordning, och som avser krav på att en enda uppsättning internationella redovisningsstandarder skall tillämpas på noterade företag, nödvändiga för att man skall kunna uppnå målet att skapa verk samma och kostnadseffektiva kapitalmarknader i gemenskapen och därigenom fullborda den inre marknaden.
- (13) I enlighet med samma princip är det nödvändigt, när det gäller årsredovisningar, att ge medlemsstaterna möjlighet att tillåta eller kräva att noterade företag skall utarbeta dessa redovisningar i enlighet med de internationella redovisningsstandarder som antagits enligt förfarandet i denna förordning.

Medlemsstaterna får även besluta att utsträcka detta tillstånd eller krav till att omfatta andra företag när det gäller utarbetandet av deras koncernredovisning och/eller årsredovisning.

- (14) För att underlätta diskussion och göra det möjligt för medlemsstaterna att samordna sina ståndpunkter bör kommissionen regelbundet informera den föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor om pågående projekt, diskussionsunderlag, punktredogörelser och utkast på redovisningsstandarder utfärdade av IASB samt om det därav följande arbetet för den redovisningstekniska kommittén. Det är också viktigt att den föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor i ett tidigt skede underrättas om kommissionen har för avsikt att föreslå att en internationell redovisningsstandard inte skall antas.
- (15) I samband med överläggningarna om och utarbetande av ställningstaganden till handlingar utfärdade av IASB i arbetet för att utveckla internationella redovisningsstandarder (IFRS och SIC/IFRIC) bör kommissionen beakta vikten av att konkurrensnackdelar för europeiska företag som verkar på världsmarknaden undviks, och i största möjliga utsträckning även beakta synpunkter framförda av delegationerna i den föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor. Kommissionen kommer att vara företrädd i IASB:s konstituerande organ.
- (16) Ett korrekt och rigoröst system för tillsyn är av avgörande betydelse för investerarnas tilltro till finansmarknaderna. Medlemsstaterna är i enlighet med artikel 10 i föredraget förpliktade att vidta de åtgärder som krävs för att garantera efterlevnad av internationella redovisningsstandarder. Kommissionen avser att tillsammans med medlemsstaterna, i synnerhet genom Europeiska värdepapperstillsynskommittén (CESR), utveckla en gemensam strategi för tillsynen.
- (17) Vidare är det nödvändigt att ge medlemsstaterna möjlighet att inte förrän 2007 tillämpa vissa bestämmelser på företag som är noterade både i gemenskapen och på en reglerad marknad utanför gemenskapen, och som redan tillämpar andra internationellt godkända standarder som grundval för sin koncernredovisning, samt på företag som endast har

skuldebrev noterade. Det är dock av avgörande betydelse att en enda uppsättning av världsomspännande internationella redovisningsstandarder, IAS, tillämpas senast 2007 på alla noterade gemenskapsföretag som finns på en marknad reglerad av gemenskapen.

- (18) För att ge medlemsstaterna och företagen möjlighet att genomföra de anpassningar som krävs för att möjliggöra en tillämpning av internationella redovisningsstandarder måste tillämpningen av vissa bestämmelser anstå till år 2005. Som en följd av att denna förordning träder i kraft, bör det införas lämpliga bestämmelser om hur företagen skall tillämpa IAS för första gången. Bestämmelserna bör utformas på internationell nivå så att det skapas garantier för att antagna åtgärder får internationellt erkännande.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Syfte

Syftet med denna förordning är att anta och tillämpa internationella redovisningsstandarder i gemenskapen för att harmonisera den finansiella information som läggs fram av de företag som avses i artikel 4 för att på så sätt garantera en hög grad av insyn i redovisningarna och att redovisningarna i hög grad kan jämföras och därigenom garantera att gemenskapens kapitalmarknad och den inre marknaden kan fungera ändamålsenligt.

Artikel 2

Definitioner

I denna förordning avses med "internationella redovisningsstandarder" IAS-standarder (International Accounting Standards) och IFRS-standarder (International Financial Reporting Standards) med tillhörande tolkningar (SIC/IFRIC-tolkningar), efterföljande ändringar av dessa standarder och tillhörande tolkningar, framtida standarder och tillhörande tolkningar som utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Board (IASB).

*Artikel 3***Antagande och användning av internationella redovisningsstandarder**

1. Kommissionen skall, i enlighet med förfarandet i artikel 6.2, besluta om hur de internationella redovisningsstandarderna skall tillämpas inom gemenskapen.
2. De internationella redovisningsstandarderna får antas endast om
 - de inte strider mot den princip som fastställts i artikel 2.3 i direktiv 78/660/EEG och i artikel 16.3 i direktiv 83/349/EEG och om de bidrar till det europeiska gemensamma bästa,
 - de uppfyller de kriterier i fråga om begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet som ställs på finansiell information som behövs för att fatta ekonomiska beslut och utvärdera företagsledningens arbete.
3. Kommissionen skall, i enlighet med förfarandet i artikel 6.2 senast den 31 december 2002 besluta om tillämpligheten inom gemenskapen av de internationella redovisningsstandarder som existerar vid ikraftträdandet av denna förordning.
4. Antagna internationella redovisningsstandarder skall i sin helhet, och på vart och ett av gemenskapens officiella språk, offentliggöras som en förordning från kommissionen i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning*.

*Artikel 4***Koncernredovisning i noterade företag**

För varje räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller därefter skall de företag som är underställda en medlemsstats lagstiftning upprätta sin koncernredovisning i enlighet med de internationella redovisningsstandarder som antagits i överensstämmelse med förfarandet i artikel 6.2, under förutsättning att deras värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i en medlemsstat i enlighet med de villkor som fastställs i artikel 1.13 i rådets

direktiv 93/22/EEG av den 10 maj 1993 om investeringstjänster på värdepappersområde⁹).

Artikel 5

Valmöjligheter i fråga om årsredovisningar och onoterade företag

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att

- a) sådana företag som avses i artikel 4 utarbetar sina årsredovisningar, och att
- b) andra företag än sådana som avses i artikel 4 utarbetar sin koncernredovisning och/eller sin årsredovisning

i enlighet med de internationella redovisningsstandarder som antas i enlighet med förfarandet i artikel 6.2.

Artikel 6

Kommittéförfarande

1. Kommissionen skall biträdas av en föreskrivande kommitté för redovisningsfrågor, nedan kallad kommittén.

2. När det hänvisas till denna punkt skall artiklarna 5 och 7 i beslut 1999/468/EG tillämpas, med beaktande av bestämmelserna i artikel 8 i det beslutet.

Den tid som avses i artikel 5.6 i beslut 1999/468/EG skall vara tre månader.

3. Kommittén skall själv anta sin arbetsordning.

Artikel 7

Rapportering och samordning

1. Kommissionen skall regelbundet stå i kontakt med kommittén i frågor som rör pågående IASB-projekt och deras status och alla

⁹ EGT L 141, 11.6.1993, s. 27. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/64/EG (EGT L 290, 17.11.2000, s. 27).

därtill relaterade dokument utfärdade av IASB för att samordna ståndpunkter och underlätta diskussioner om antagandet av de standarder som projekten och dokumenten i fråga kan ge upphov till.

2. Kommissionen skall i vederbörlig ordning och god tid rapportera till kommittén om den har för avsikt att föreslå att en standard inte skall antas.

Artikel 8

Anmälan

När medlemsstaterna vidtar åtgärder med stöd av artikel 5, skall de omedelbart meddela dessa till kommissionen och övriga medlemsstater.

Artikel 9

Övergångsbestämmelser

Medlemsstaterna kan besluta om sådana undantag från artikel 4 som innebär att de villkor som anges i den artikeln endast skall gälla räkenskapsår som inleds i januari 2007 eller därefter för de företag

- a) vilka har endast skuldebrev upptagna till handel på en reglerad marknad i någon av medlemsstaterna i den mening som avses i artikel 1.13 i direktiv 93/22/EEG, eller
- b) vilkas värdepapper erbjuds till allmänheten i en stat utanför EU, och som i detta syfte har använt sig av internationellt gångbara standarder från och med ett räkenskapsår som inletts före den tidpunkt då denna förordning offentliggjordes i Europeiska gemenskapernas officiella tidning.

*Artikel 10***Information och översyn**

Kommissionen skall granska tillämpningen av denna förordning och senast den 1 juli 2007 överlämna en rapport om detta till Europaparlamentet och rådet.

*Artikel 11***Ikraftträdande**

Förordningen träder i kraft den tredje dagen efter det att den har offentliggjorts i Europeiska gemenskapernas officiella tidning.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 19 juli 2002.

På Europaparlamentets vägnar

P. Cox
Ordförande

På rådets vägnar

T. Pedersen
Ordförande

Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/.. /EG (moderniseringsdirektivet)

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV

av den

om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG, 83/349/EEG,
86/635/EEG och 91/674/EEG

om årsbokslut och sammanställd redovisning i vissa typer av
bolag, banker och andra finansinstitut samt försäkringsföretag

(Text av betydelse för EES)

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska
gemenskapen, särskilt artikel 44.1 i detta,

med beaktande av kommissionens förslag¹,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs
yttrande²,

i enlighet med förfarandet i artikel 251 i fördraget³, och av följande
skäl:

- (1) Europeiska rådet betonade vid sitt möte i Lissabon den 23–
24 mars 2000 behovet av att påskynda fullbordandet av den
inre marknaden för finansiella tjänster och angav år 2005 som
slutdatum för genomförandet av kommissionens handlings-
plan för finansiella tjänster samt begärde att åtgärder skulle
vidtas för att öka jämförbarheten mellan redovisningar från
företag inom gemenskapen vars värdepapper *är upptagna till*

¹ EGT C 227 E, 24.9.2002, s. 336.

² Yttrandet avgivet den 22 januari 2003 (ännu ej offentliggjort i EUT).

³ Europaparlamentets yttrande av den 14 januari 2003 (ännu ej offentliggjort i EUT) och
rådets beslut av den

handel på en reglerad marknad (nedan kallade "börsnoterade företag").

- (2) Kommissionen offentliggjorde den 13 juni 2000 ett meddelande med titeln "EU:s strategi för finansiell rapportering: den fortsatta inriktningen" där det föreslås att alla börsnoterade företag senast från och med år 2005 skall utarbeta sin sammanställda redovisning i enlighet med en enda uppsättning redovisningsstandarder, nämligen de internationella redovisningsstandarderna International Accounting Standards (IAS).
- (3) Genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder⁴ (nedan kallad "IAS-förordningen") infördes ett krav på att alla noterade företag från och med år 2005 skall utarbeta sin sammanställda redovisning (koncernredovisning) i enlighet med de IAS som antagits för tillämpning inom gemenskapen. Genom förordningen gavs medlemsstaterna också en valmöjlighet när det gäller att tillåta eller kräva att antagna IAS skall tillämpas under utarbetandet av årsredovisningarna och att tillåta eller kräva att onoterade företag skall använda antagna IAS.
- (4) Enligt IAS-förordningen är det nödvändigt att en internationell redovisningsstandard som skall tillämpas inom gemenskapen uppfyller grundkravet i rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag⁵ och rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning⁶, dvs. att tillämpningen av den ger en rättvisande bild av ett företags finansiella ställning och resultat; denna princip bör beaktas mot bakgrund av ovannämnda direktiv utan att det för den skall krävs en exakt överensstämmelse med var och en av bestämmelserna i dessa direktiv.
- (5) Dessa direktiv kommer fortfarande att vara den huvudsakliga källan när det gäller gemenskapens redovisningskrav för årsbokslut och sammanställd redovisning som inte utarbetas i

⁴ EGT L 243, 11.9.2002.

⁵ EGT L 222, 14.8.1978, s. 11. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/65/EG (EGT L 283, 27.10.2001, s. 28).

⁶ EGT L 193, 18.7.1983, s. 1. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2001/65/EG.

enlighet med IAS-förordningen i företag som omfattas av direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG, och det är därför viktigt att det råder jämbördiga villkor mellan bolag inom gemenskapen som tillämpar IAS och sådana som inte gör det.

- (6) Det är önskvärt, både för antagandet av IAS och för tillämpningen av direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG, att dessa direktiv återspeglar den internationella utvecklingen på redovisningsområdet. I detta avseende uppmanade kommissionen i sitt meddelande "Harmonisering av redovisningssystemet, en ny strategi i förhållande till det internationella harmoniseringssystemet" Europeiska unionen att verka för att vidmakthålla förenligheten mellan gemenskapens redovisningsdirektiv och utvecklingen inom den internationella normgivningen på redovisningsområdet i synnerhet inom International Accounting Standards Committee (IASC).
- (7) Medlemsstaterna bör ha möjlighet att ändra utformningen av resultaträkningar och balansräkningar i enlighet med den internationella utvecklingen, så som den kommer till uttryck i de standarder som utfärdas av International Accounting Standards Board (IASB).
- (8) Medlemsstaterna bör kunna tillåta eller kräva att omvärderingar och verkligt värde tillämpas i enlighet med den internationella utvecklingen, så som den kommer till uttryck i de standarder som utfärdas av IASB.
- (9) Förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen är viktiga inslag i den finansiella rapporteringen. En skärpning, i enlighet med rådande bästa praxis, av gällande krav på att dessa berättelser skall ge en rättvisande översikt över verksamhetens utveckling och ställning i vilken hänsyn tas till verksamhetens storlek och komplexitet, är nödvändig för att större överensstämmelse skall kunna skapas och ytterligare vägledning ges avseende den information som förväntas av en "rättvisande översikt". Informationen bör inte begränsas till de finansiella aspekterna av företagets verksamhet. Detta förväntas, när så är lämpligt, leda till en analys av de miljörelaterade och sociala aspekter som är nödvändiga för förståelsen av företagets utveckling, resultat eller ställning. Detta överensstämmer också med kommissionens rekommendation 2001/453/EG av den 30 maj 2001 om redo-

visning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser⁷. Med tanke på att detta område av den finansiella rapporteringen är under utveckling och med hänsyn till den börda som kan komma att läggas på företag under en viss storlek, får medlemsstaterna dock välja att inte införa krav på att lämna icke-finansiell information när det gäller förvaltningsberättelser från sådana företag.

- (10) Skillnader i upprättande och uppställningen av revisionsberättelsen ger minskad jämförbarhet och försämrar användarens förståelse av denna väsentliga aspekt av den finansiella rapporteringen. Ökad enhetlighet bör uppnås genom ändringar i överensstämmelse med nuvarande bästa internationella praxis av de specifika kraven på revisionsberättelsens form och innehåll. Det grundläggande kravet att det i ett revisorsuttalande skall anges huruvida årsbokslutet eller den sammanställda redovisningen ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för finansiell rapportering utgör inte en begränsning för detta yttrandes omfattning utan klargör det sammanhang där det uttrycks.
- (11) Direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG bör ändras i enlighet med detta. Det är också nödvändigt att ändra rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut⁸.
- (12) IASB utvecklar och förbättrar de redovisningsstandarder som är tillämpliga på försäkringsverksamhet.
- (13) Försäkringsföretag bör även få använda redovisning till verkligt värde i enlighet med lämpliga standarder som utfärdats av IASB.
- (14) Rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag⁹ bör följaktligen ändras.
- (15) Dessa ändringar kommer att avlägsna alla de oförenligheter mellan direktiven 78/660/EEG, 83/349/EEG, 86/635/EEG,

⁷ EGT L 156, 13.6.2001, s. 33.

⁸ EGT L 372, 31.12.1986, s. 1. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2001/65/EG.

⁹ EGT L 374, 31.12.1991, s. 7.

91/674/EEG, å ena sidan, och IAS som förelåg den 1 maj 2002, å andra sidan.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 78/660/EEG ändras härmed på följande sätt:

1. I artikel 2.1 skall följande stycke läggas till:

”Medlemsstaterna får tillåta eller fordra att andra handlingar tas in i årsbokslutet utöver de handlingar som anges i första stycket.”
2. I artikel 4 skall följande punkt 6 läggas till:

”6. Medlemsstaterna får tillåta eller fordra att beloppen i poster i resultat- och balansräkningarna skall redovisas med beaktande av den rapporterade transaktionens eller överenskommelsens ekonomiska innebörd. En sådan tillåtelse eller ett sådant krav får begränsas till vissa kategorier av bolag och/eller till sammanställda redovisningar enligt definitionen i rådets direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning*.”
3. I artikel 8 skall följande stycke läggas till:

”Medlemsstaterna får tillåta eller fordra att bolag använder den uppställning av balansräkningen som anges i artikel 10a som alternativ till övriga föreskrivna eller tillåtna uppställningsformer.”
4. [Gäller ej den svenska versionen: termen ”avsättningar” kvarstår i artikel 9, Skulder, punkt B.]
5. [Gäller ej den svenska versionen: termen ”avsättningar” kvarstår i artikel 10, punkt J.]
6. Följande artikel 10a skall läggas till:

* EGT L 193, 18.7.1983, s. 1. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/65/EG (EGT L 283, 27.10.2001, s. 28).

”Artikel 10a

I stället för de uppställningsformer för balansräkningen som anges i artiklarna 9 och 10 får medlemsstaterna tillåta eller fordra att bolag, eller vissa kategorier av bolag, tillämpar en uppdelning i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar respektive kortfristiga och långfristiga skulder, förutsatt att innehållet i den information som förmedlas minst är likvärdigt med det som annars föreskrivs i artiklarna 9 och 10.”

7. Artikel 20 ändras på följande sätt:
 - a) Punkt 1 skall ersättas med följande:
 - ”1. Avsättningar skall ha till syfte att täcka skulder som till sin karaktär är klart bestämda och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.”
 - b) Punkt 3 skall ersättas med följande:
 - ”3. Avsättningar får inte användas för att justera tillgångarnas värde.”
8. I artikel 22 skall följande stycke läggas till:

”Trots vad som föreskrivs i artikel 2.1 får medlemsstaterna tillåta eller fordra att alla bolag, eller vissa kategorier av bolag, överlämnar en resultatrapport i stället för en resultaträkning i enlighet med artiklarna 23–26, förutsatt att innehållet i den information som förmedlas minst är likvärdigt med det som annars skulle ha krävts genom de artiklarna.”
9. Artikel 31 skall ändras på följande sätt:
 - a) I punkt 1 c skall punkt bb ersättas med följande:
 - ”bb) hänsyn måste tas till alla skulder som har uppkommit under detta eller tidigare räkenskapsår, även om dessa skulder blir kända först efter balansdagen men före upprättandet av balansräkningen,”
 - b) Följande punkt skall införas:
 - ”1a. Utöver de belopp som redovisas i enlighet med punkt 1 c bb får medlemsstaterna tillåta eller fordra

att alla förutsebara skulder och möjliga förluster som uppstår under det berörda räkenskapsåret eller ett föregående räkenskapsår skall beaktas, även om dessa skulder eller förluster uppstår först under tiden mellan balansdagen och den dag då balansräkningen upprättas.”

10. I artikel 33.1 skall punkt c ersättas med följande:

”c) uppskrivning av anläggningstillgångar”.

11. I artikel 42 skall första stycket ersättas med följande:

”Avsättningarna får inte överstiga erforderliga belopp.”

12. Följande artiklar 42e och 42f skall införas:

”Artikel 42e

Med avvikelse från artikel 32 får medlemsstaterna tillåta eller fordra att alla bolag eller vissa kategorier av bolag värderar särskilt angivna slag av tillgångar som inte är finansiella instrument till verkligt värde. En sådan tillåtelse eller ett sådant krav får begränsas till sammanställd redovisning enligt definitionen i direktiv 83/349/EEG.

Artikel 42f

Trots artikel 31.1 c får medlemsstaterna, om en tillgång värderas i enlighet med artikel 42e, tillåta eller fordra i fråga om alla bolag eller vissa kategorier av bolag att en förändring av tillgångens värde tas upp i resultaträkningen.”

13. I artikel 43.1.6 skall hänvisningen till ”artiklarna 9 och 10” ersättas med en hänvisning till ”artiklarna 9, 10 och 10a”.

14. Artikel 46 ändras på följande sätt:

a) Punkt 1 skall ersättas med följande:

”1a. Förvaltningsberättelsen skall minst innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen och resultatet av bolagets verksamhet och dess ställning, tillsammans med en beskrivning av de väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som det står inför.

Översikten skall vara en balanserad och fullständig analys av utvecklingen och resultatet av bolagets

verksamhet och av dess ställning, i vilken hänsyn tas till verksamhetens storlek och komplexitet.

- b) I den utsträckning som behövs för att förstå bolagets utveckling, resultat eller ställning skall analysen innefatta både de finansiella och, där så är lämpligt, icke-finansiella centrala resultatindikatorer som är relevanta för den aktuella verksamheten, inklusive information rörande miljö- och personalfrågor.
- c) Förvaltningsberättelsens analys skall där så är lämpligt innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i årsbokslutet.”

b) En ny punkt 4 skall läggas till:

- ”4. Medlemsstaterna får välja att undanta bolag som omfattas av artikel 27 från kravet i punkt 1 b ovan, i den mån det rör icke-finansiell information.”

15. I artikel 48 skall tredje meningen utgå.

16. I artikel 49 skall tredje meningen ersättas med följande:

”Rapporten från den eller de personer som är ansvariga för revisionen av årsbokslutet (nedan kallade ”de lagstadgade revisorerna”) skall inte omfattas av det offentliggörande som avses här, men det måste framgå om revisionsberättelsen lämnades utan reservation, med reservation, med avvikande mening eller om de lagstadgade revisorerna inte kunnat uttala sig. Det skall även anges om de lagstadgade revisorerna i revisionsberättelsen särskilt fäst uppmärksamhet på något visst förhållande utan att det föranlett att revisionsberättelsen lämnats med reservation.”

17. Artikel 51.1 skall ersättas med följande:

- ”1. Bolagens årsbokslut skall granskas av en eller flera personer som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstiftad revision av räkenskaper*.

* EGT L 126, 12.5.1984, s. 20.”

De lagstadgade revisorerna skall även uttala sig om förvaltningsberättelsen överensstämmer med årsbokslutet för samma räkenskapsår eller inte.

18. Följande artikel skall införas:

”Artikel 51a

1. Den lagstadgade revisionsberättelsen skall innehålla:

- a) en inledning som minst skall innehålla identifikationsuppgifter för det årsbokslut som omfattas av den lagstadgade revisionen, tillsammans med den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när årsbokslutet har utarbetats,
- b) en beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning, i vilken minst skall anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen,
- c) ett revisorsuttalande i vilket klart skall anges de lagstadgade revisorernas uppfattning om huruvida årsbokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts och, när det är tillämpligt, huruvida årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven. Det skall framgå om revisionsberättelsen lämnas utan reservation, med reservation, med avvikande mening eller, om de lagstadgade revisorerna inte kunnat uttala sig, ett uttalande om att tillräckligt underlag för ett uttalande saknas,
- d) en hänvisning till varje förhållande som de lagstadgade revisorerna fäst särskild uppmärksamhet på utan att det föranlett att revisionsberättelsen lämnats med reservation, och
- e) ett uttalande om förenligheten eller bristen på förenlighet mellan förvaltningsberättelsen och årsbokslutet för samma räkenskapsår.

2. Revisionsberättelsen skall dateras och undertecknas av de lagstadgade revisorerna.”

19. Artikel 53.1 skall utgå.

20. Följande artikel skall införas:

”Artikel 53a

Medlemsstaterna skall inte bevilja sådana undantag som anges i artiklarna 11, 27, 46, 47 och 51 för bolag vilkas värdepapper är noterade på en reglerad marknad i en medlemsstat i enlighet med artikel 1.13 i rådets direktiv 93/22/EEG av den 10 maj 1993 om investeringstjänster inom värdepappersområdet*.”

21. I artikel 56.1 skall hänvisningen till ”artiklarna 9 och 10” ersättas med en hänvisning till ”artiklarna 9, 10 och 10a”.
22. I artikel 60 första stycket skall orden ”på grundval av sitt marknadsvärde” ersättas med orden ”på grundval av sitt verkliga värde”.
23. I artikel 61a skall hänvisningen till ”artiklarna 42a–d” ersättas med en hänvisning till ”artiklarna 42a–f”.

Artikel 2

Direktiv 83/349/EEG ändras härmed på följande sätt:

1. Artikel 1.2 skall ersättas med följande:
- ”2. Utöver i de fall som anges i punkt 1 får en medlemsstat kräva att ett företag som lyder under dess lagstiftning skall upprätta en sammanställd redovisning och en sammanställd förvaltningsberättelse, om
- a) företaget (ett moderföretag) har befogenhet att utöva eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande eller kontroll över ett annat företag (dotterföretaget); eller
- b) företaget (ett moderföretag) och ett annat företag (dotterföretaget) står under moderföretagets gemensamma ledning.”
2. I artikel 3.1 skall hänvisningen till ”artiklarna 13, 14 och 15” ersättas med en hänvisning till ”artiklarna 13 och 15”.

* EGT L 141, 11.6.1993, s. 27. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/87/EG (EGT L 35, 11.2.2003, s. 1).

3. Artikel 6 ändras på följande sätt:
 - a) Punkt 4 skall ersättas med följande:

”Denna artikel skall inte tillämpas om ett av de företag som skulle ingå i den sammanställda redovisningen är ett bolag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 1.13 i rådets direktiv 93/22/EEG av den 10 maj 1993 om investeringstjänster inom värdepappersområdet”.
 - b) Punkt 5 skall utgå.
4. Artikel 7 ändras på följande sätt:
 - a) I punkt 1 b skall andra meningen utgå.
 - b) I punkt 2 a skall hänvisningen till ”artiklarna 13, 14 och 15” ersättas med en hänvisning till ”artiklarna 13 och 15”.
 - c) Punkt 3 skall ersättas med följande:

”3. Denna artikel skall inte tillämpas på bolag vilkas värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat i den mening som avses i artikel 1.13 i direktiv 93/22/EEG.”
5. I artikel 11.1 a skall hänvisningen till ”artiklarna 13, 14 och 15” ersättas med en hänvisning till ”artiklarna 13 och 15”.
6. Artikel 14 skall utgå.
7. I artikel 16.1 skall följande stycke läggas till:

”Medlemsstaterna får tillåta eller fordra att andra handlingar tas in i den sammanställda redovisningen utöver de handlingar som anges i första stycket.”
8. I artikel 17.1 skall hänvisningen till ”artiklarna 3–10” ersättas med en hänvisning till ”artiklarna 3–10a”.
9. Artikel 34 ändras på följande sätt:

I punkt 2 b skall orden ”artiklarna 13 och 14. Utan inskränkning i vad som gäller enligt artikel 14.3 skall en förklaring” ersättas med ”artikel 13, och en förklaring skall”.

* EGT L 141, 11.6.1993, s. 27. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/87/EG (EGT L 35, 11.2.2003, s. 1).

I punkt 5 skall texten ”eller har utelämnats från denna enligt artikel 14” utgå.

10. Artikel 36 ändras på följande sätt:

a) Punkt 1 skall ersättas med följande:

”1. Den sammanställda förvaltningsberättelsen skall minst innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen och resultatet av verksamheten och av ställningen i de företag, betraktade som en helhet, som omfattas av den sammanställda redovisningen, tillsammans med en beskrivning av de väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företagen står inför.

Översikten skall vara en balanserad och fullständig analys av utvecklingen och resultatet av verksamheten och av ställningen i de företag, betraktade som en helhet, som omfattas av den sammanställda redovisningen, i vilken hänsyn tas till verksamhetens storlek och komplexitet. I den utsträckning som behövs för att förstå utveckling, resultat eller ställning skall analysen innefatta både de finansiella och, där så är lämpligt, de icke-finansiella centrala resultatindikatorer som är relevanta för den aktuella verksamheten, inklusive information rörande miljö- och personalfrågor.

Den sammanställda förvaltningsberättelsens analys skall, där så är lämpligt, innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i den sammanställda redovisningen.”

b) Följande punkt skall läggas till:

”3. Om en sammanställd förvaltningsberättelse krävs utöver en förvaltningsberättelse, får de två rapporterna presenteras som ett enda dokument. När ett sådant dokument upprättas kan det vara lämpligt att särskilt betona de frågor som är väsentliga för de företag som ingår i den sammanställda redovisningen som helhet.”

11. Artikel 37 skall ersättas med följande:

”Artikel 37

1. Företagens sammanställda redovisning skall granskas av en eller flera personer som godkänts av den medlemsstat vars lagstiftning moderbolaget lyder under för att utföra lagstadgad revision enligt rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper*.

Den eller de personer som ansvarar för revisionen av den sammanställda redovisningen (nedan kallade: ”de lagstadgade revisorerna”) skall även uttala sig om den sammanställda förvaltningsberättelsen överensstämmer med den sammanställda redovisningen för samma räkenskapsår eller inte.

2. Den lagstadgade revisionsberättelsen skall omfatta följande:
 - a) En inledning som minst skall innehålla identifikationsuppgifter för den sammanställda redovisning som omfattas av den lagstadgade revisionen, tillsammans med den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när denna har utarbetats.
 - b) En beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning i vilken minst skall anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen.
 - c) Ett revisorsuttalande i vilket klart skall anges de lagstadgade revisorernas uppfattning om huruvida den sammanställda redovisningen ger en rättvisande bild i enlighet med den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts och, när det är tillämpligt, huruvida den sammanställda redovisningen uppfyller de lagstadgade kraven. Av revisorsberättelsen skall framgå om den lämnades utan reservation, med reservation, med avvikande mening eller, om de

* EGT L 126, 12.5.1984, s. 20.

- lagstadgade revisorerna inte kunnat uttala sig, ett uttalande i revisionsberättelsen om att tillräckligt underlag för ett uttalande saknas.
- d) En hänvisning till varje förhållande som de lagstadgade revisorerna fäst särskild uppmärksamhet på utan att det föranlett att revisionsberättelsen lämnas med reservation.
 - e) Ett revisorsuttalande om förenligheten eller bristen på förenlighet mellan den sammanställda förvaltningsberättelsen och den sammanställda redovisningen för samma räkenskapsår.
- 3. Revisionsberättelsen skall dateras och undertecknas av de lagstadgade revisorerna.
 - 4. Om moderföretagets årsbokslut bifogas den sammanställda redovisningen, får den lagstadgad revisionsberättelse som krävs enligt denna artikel kombineras med varje lagstadgad revisionsberättelse om moderföretagets årsbokslut som krävs enligt artikel 51 i direktiv 78/660/EEG.
12. I artikel 38 skall följande punkt 7 läggas till:
- ”7. Punkterna 2 och 3 skall inte tillämpas på bolag vilkas värdepapper är noterade på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 1.13 i direktiv 93/22/EEG.”

Artikel 3

Direktiv 86/635/EEG ändras härmed på följande sätt:

- 1. Artikel 1.1 och 1.2 skall ersättas med följande:
 - ”1. Artiklarna 2, 3, 4.1, 4.3–6, 6, 7, 13, 14, 15.3–4, 16–21, 29–35, 37–41, 42 första meningen, 42a–f, 45.1, 46.1–2, 48–50, 50a, 51.1, 51a, 56–59, 61 och 61a i direktiv 78/660/EEG skall tillämpas i fråga om de institut som avses i artikel 2 nedan, om annat inte föreskrivs i det här direktivet. Artiklarna 35.3, 36–37 och 39.1–4 i det här direktivet

skall inte tillämpas på tillgångar och skulder som värderas i enlighet med avsnitt 7a i direktiv 78/660/EEG.

2. När det i direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG hänvisas till artiklarna 9, 10 och 10a (balansräkning) eller i direktiv 78/660/EEG till artiklarna 22–26 (resultaträkning), skall hänvisningarna anses gälla artikel 4 och 4a (balansräkning) respektive 26–28 (resultaträkning) i det här direktivet.”
2. Artikel 4 skall ändras på följande sätt:
 - a) Första meningen skall ersättas med följande: ”Medlemsstaterna skall föreskriva följande uppställningsform för balansräkningen. Som ett alternativ får medlemsstaterna tillåta eller fordra att kreditinstitut använder den uppställningsform för balansräkningen som anges i artikel 4a.”
 - b) [Gäller ej den svenska versionen: termen ”avsättningar” kvarstår i punkt 6 under rubriken ”Skulder och eget kapital”].
3. Följande artikel skall införas:

”*Artikel 4a*

I stället för den uppställningsform för balansräkningsposterna som anges i artikel 4 får medlemsstaterna tillåta eller fordra att kreditinstitut eller vissa kategorier av kreditinstitut tillämpar en uppdelning av posterna med hänsyn till deras art och med hänsyn till deras relativa likviditet, förutsatt att den information som förmedlas minst är likvärdig med den som annars krävs enligt artikel 4.”
4. I artikel 26 skall följande punkt läggas till:

”Genom avvikelse från artikel 2.1 i direktiv 78/660/EEG får medlemsstaterna tillåta eller fordra att alla kreditinstitut, eller vissa kategorier av kreditinstitut, överlämnar en resultatrapport i stället för de uppställningsformer för resultaträkningen som anges i artiklarna 27–28, förutsatt att den information som förmedlas genom en sådan rapport minst är likvärdig med den som annars krävs enligt dessa artiklar.”
5. Artikel 43.2 f skall utgå.

Artikel 4

Direktiv 91/674/EEG ändras på följande sätt:

1. I artikel 1 skall punkterna 1 och 2 ersättas med följande:
 - ”1. Artiklarna 2, 3, 4.1, 4.3–6, 6, 7, 13, 14, 15.3–4, 16–21, 29–35, 37–41, 42, 42a–f, 43.1 punkterna 1–7 samt 9–14, 45.1, 46.1–2, 48–50, 50a, 51.1, 51a, 56–59, 61 och 61a i direktiv 78/660/EEG skall tillämpas i fråga om företag som avses i artikel 2 nedan, om annat inte föreskrivs i det här direktivet. Artiklarna 46–48, 51 och 53 i det här direktivet skall inte tillämpas på tillgångar och skulder som värderas i enlighet med avsnitt 7a i direktiv 78/660/EEG.
 2. När det i direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG hänvisas till artiklarna 9, 10 och 10a (balansräkning) eller i direktiv 78/660/EEG till artiklarna 22–26 (resultaträkning), skall hänvisningarna anses gälla artikel 6 (balansräkning) respektive 34 (resultaträkning) i det här direktivet.”
2. Artikel 4 skall ersättas med följande:

”Artikel 4

 1. Detta direktiv skall tillämpas på den sammanslutning av försäkringsgivare som benämns Lloyd’s. I detta direktiv skall både Lloyd’s och Lloyd’s syndikat anses vara försäkringsföretag.
 2. Med undantag från artikel 65.1 skall Lloyd’s i stället för de sammanställda redovisningar som krävs i direktiv 83/349/EEG utföra samlade redovisningar. Samlade redovisningar skall utföras genom kumulation av alla syndikatredovisningar.”
3. I artikel 6 skall under ”Skulder och eget kapital”, punkt E, titeln ”Avsättningar för andra risker och kostnader” ersättas med titeln ”Andra avsättningar”.
4. Artikel 46 ändras på följande sätt:
 - a) I punkt 5 skall följande mening läggas till:

”Medlemsstaterna får bevilja undantag från detta krav.”

b) Punkt 6 skall ersättas med följande:

”Den eller de metoder som tillämpats på varje investeringspost tillsammans med de belopp de resulterat i skall anges i noterna till redovisningen.”

5. Följande artikel skall införas:

”Artikel 46a

1. Om tillgångar och skulder värderas i enlighet med avsnitt 7a i direktiv 78/660/EEG skall punkterna 2–6 i denna artikel tillämpas.
2. De investeringar som redovisas som tillgångar under D skall uppges till sina verkliga värde.
3. Om investeringar redovisas till inköpspriset skall deras verkliga värde uppges i noterna till redovisningarna.
4. Om investeringar redovisas till sina verkliga värden skall deras inköpspris uppges i noterna till redovisningarna.
5. Samma värderingsmetod skall tillämpas för alla investeringar som ingår i någon post som tas upp under en arabisk siffra eller redovisas som tillgångar under C I. Medlemsstaterna får bevilja undantag från detta krav.
6. Den metod eller de metoder som tillämpas för varje investeringspost skall uppges i noterna till redovisningarna, tillsammans med de belopp de resulterat i.”

6. Bilagan skall utgå.

Artikel 5

Medlemsstaterna skall sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv senast den 1 januari 2005. De skall genast underrätta kommissionen om detta.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat utfärda.

Artikel 6

Detta direktiv träder i kraft samma dag som det offentliggörs i Europeiska unionens officiella tidning.

Artikel 7

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den

På Europaparlamentets vägnar

På rådets vägnar

Ordförande

Ordförande

Konflikter mellan IAS och ÅRL

Innehållsförteckning

1.	Inledning.....	293
2.	Konflikter mellan IAS och ÅRL.....	294
2.1	Definitionen av dotterföretag.....	294
2.2	Försiktighetsprincipen	296
2.3	Uppdelning av tillgångar i AT och OT i balansräkningen	297
2.4	Klassificering av redovisningsposter	299
2.5	Alternativa termer för ”icke-kortfristig”	300
2.6	Effekter av byte av redovisningsprincip	301
2.7	Rättelse av fel i tidigare års räkenskaper.....	302
2.8	Värdering av omsättningstillgångar enligt lägsta värdets princip.....	304
2.9	Definitionen av verkligt värde vid värdering av omsättningstillgångar	306
2.10	Beräkning av anskaffningsvärdet för varulager enligt LIFO-metoden.....	307
2.11	Värdering av anläggningstillgångar.....	308
2.11.1	Materiella och immateriella anläggningstillgångar (utom förvaltningsfastigheter)	309
2.11.2	Förvaltningsfastigheter	312
2.11.3	Finansiella anläggningstillgångar	313
2.12	Avskrivning av materiella anläggningstillgångar.....	315
2.13	Den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång	316
2.14	Undantag från kravet på upprättande av koncernredovisning	319

2.15	Hur andelar i och förvärv av dotterföretag, intresseföretag och joint ventures tas upp respektive räknas in i koncernredovisningen	322
2.15.1	Förvärv av dotterföretag.....	322
2.15.2	Poolningsmetoden	323
2.15.3	Andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures.....	324
2.16	Negativ goodwill.....	326
2.17	Omvända förvärv	327

1. Inledning

I denna bilaga redovisas de konflikter som finns mellan ÅRL och nu gällande IAS och som måste elimineras för att en tillämpning av IAS skall bli möjlig för alla företag. För de noterade företagens koncernredovisning innebär inte ÅRL något problem (möjligen med något undantag) eftersom IAS-förordningen "tar över" lagen. Företagen kan alltså bortse från eventuella konflikter mellan ÅRL och IAS när denna redovisningshandling upprättas. För årsredovisningen i noterade företag samt för års- och koncernredovisningen i icke-noterade företag måste dock konflikterna undanröjas.

Med konflikter avses endast sådana skillnader eller olikheter mellan IAS och ÅRL som medför ett direkt hinder mot en tillämpning av IAS, oavsett om IAS-regeln är tvingande eller dispositiv. Detta medför att sådana skillnader som beror på att svensk lagstiftning t.ex. anger mer eller mindre omfattande upplysningskrav i förhållande till IAS eller reglerar frågor som varken omfattas av eller strider mot IAS inte behandlas i denna bilaga. Vidare uppstår inte någon konflikt i den mening som avses här mellan en IAS och en bestämmelse i ÅRL om sistnämnda bestämmelse till sin karaktär är dispositiv. Eftersom bestämmelserna i ÅRL till stor del härrör från EG-direktiven och därför endast kan ändras inom direktivens ramar, är våra förslag även beroende av förhållandet till EG-direktiven. För att vidga direktivens ramar och undanröja föreliggande oförenligheter mellan IAS och direktiven har det s.k. moderniseringsdirektivet antagits. Det förtjänar dock att påpekas att vår utredning inte har till uppgift att föreslå på vilket sätt moderniseringsdirektivet i dess helhet bör genomföras i svensk lagstiftning.

Förutom EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv, moderniseringsdirektivet, svensk lagstiftning, förarbeten och litteratur baserar sig framställningen på främst följande material:

- IAS 1–41 inklusive föreslagna ändringar inom IASB:s "Improvements project" m.m.,
- Kontaktkommitténs undersökning av överensstämmelsen mellan IAS 1–41 och gemenskapens redovisningsdirektiv,
- Redovisningsrådets rekommendationer (RR 1–29)
- GAAP 2001, A Survey of National Accounting Rules Benchmarked against International Accounting Standards, utgiven av bl.a. KPMG,
- En jämförelse mellan IAS och Redovisningsrådets rekommendationer, Ernst & Young nr 55/02, samt

- Nya redovisningsprinciper – på väg mot IAS 2005, Stockholmsbörsen.

2. Konflikter mellan IAS och ÅRL

2.1 Definitionen av dotterföretag

Definitionen av dotterföretag i ÅRL överensstämmer inte till sin ordalydelse med motsvarande definition i IAS 27. I de fall där ett företag betraktas som dotterföretag utan att moderföretaget innehar majoriteten av rösterna i företaget krävs nämligen enligt 1 kap. 4 § ÅRL att moderföretaget äger andelar i den juridiska personen. Enligt IAS 27 p. 6 skall däremot ett företag anses som ett dotterföretag om det kontrolleras av ett moderföretag, oavsett om moderföretaget äger andelar i det eller inte. Med kontroll avses här rätten att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla fördelar från verksamheten.

I Redovisningsrådets rekommendation Koncernredovisning (RR 1:00 bilaga 1) gör rådet bedömningen att beskrivningen av bestämmande inflytande (kontroll) enligt IAS väl går att förena med ÅRL:s definition av koncernbegreppet. Rekommendationen följer därför de definitioner och den begreppsapparat som tillämpas i IAS. I RR 1:00 p. 4 definieras dotterföretag som ett företag över vilket ett annat företag (moderföretaget) har ett bestämmande inflytande. Med bestämmande inflytande avses en rätt att utforma ett företags strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Bestämmelsen i 1 kap. 4 § ÅRL har sin motsvarighet i artikel 1 i det sjunde direktivet. Punkten 2 i artikel 1 infördes dock aldrig i ÅRL. Enligt punkt 2 i artikeln får, utöver i de fall som anges i punkt 1, en medlemsstat kräva att ett företag skall upprätta koncernredovisning om moderföretaget har ett ägarintresse enligt artikel 17 i det fjärde direktivet i ett dotterföretag, och a) moderföretaget faktiskt utövar ett bestämmande inflytande över dotterföretaget eller b) moderföretaget och dotterföretaget står under moderföretagets gemensamma ledning. Anledningen till att punkten 2 a) inte infördes i ÅRL var att bestämmelsen ansågs ligga nära den i svensk rätt upphävda sekundärregeln, medan punkten 2 b) kunde avvaras eftersom den ansågs delvis omfattad av artikel 1.1 c vilken genomfördes i 1 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL och i övrigt

inte borde bli föremål för någon lagstiftningsåtgärd (se Redovisningskommitténs betänkande SOU 1994:17 s. 171).

Enligt artikel 17 i det fjärde direktivet är ägarintressen sådana andelar i andra företags kapital, oavsett om andelarna representeras av värdepapper eller inte, som genom att skapa en varaktig förbindelse med dessa andra företag är avsedda att främja den egna verksamheten.

Artikel 17 har inte heller införts i ÅRL främst med anledning av att en definition av intresseföretag borde anknyta till rösträttsinnehav och inte till kapitalandel (prop. 1995/96:10 del II s. 115 f.).

Genom det s.k. moderniseringsdirektivet utmönstras kravet i artikel 1.2 i det sjunde direktivet på att ett ägarintresse skall föreligga. Som skäl anges att det under senare år har utvecklats bolagsformer för särskilda ändamål (Special Purpose Entities, SPE) som utformats för att i praktiken skapa ett dotterföretag utan att detta uppfyller kraven i artikel 1. Kravet i direktivet på att ett ägarintresse skall föreligga har därför inte längre ansetts lämpligt. Vidare ändras lydelsen av led a) i artikeln till "företaget (moderföretaget) har befogenhet att utöva, eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande eller kontroll över ett annat företag (dotterföretaget)".

Mot bakgrund av kommissionens resonemang skulle det för svenskt vidkommande kunna vara en källa till konflikt mellan IAS och ÅRL att ÅRL:s definition av koncernbegreppet inte har någon öppning för moderföretag som inte äger andelar i dotterföretag men som (trots detta) ändå har ett bestämmande inflytande över företaget. Finansinspektionen har t.ex. i allmänna råd till Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning RR 1:00 (FFFS 2001:19, 7 kap. 1 §) uttalat att rekommendationens definitioner av moder- och dotterföretag mot bakgrund av ÅRL 1 kap. 4 § inte kan tillämpas i de fall moderföretaget inte äger andelar i den juridiska personen. Av tydlighetsskäl bör därför i ÅRL införas en bestämmelse grundad på artikel 1.2 i det sjunde direktivet, i den lydelse den får genom moderniseringsdirektivet.

Slutsats:

En eventuell konflikt mellan IAS och ÅRL kan avlägsnas om en bestämmelse motsvarande den genom moderniseringsdirektivet reviderade artikeln 1.2 i det sjunde direktivet införs i ÅRL.

2.2 Försiktighetsprincipen

Enligt 2 kap. 4 § första stycket punkt 3 b) ÅRL skall värderingen av olika poster göras med iakttagande av rimlig försiktighet, vilket bl.a. innebär att hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår. Bestämmelsen ger uttryck för den s.k. försiktighetsprincipen och innebär bl.a. att klassificering och värdering av skulder, avsättningar och andra ekonomiska förpliktelser skall ske med försiktighet.

Bestämmelsen i ÅRL motsvaras av artikel 31 i det fjärde direktivet. Vid Kontaktkommitténs undersökning av överensstämmelsen mellan IAS och EG-direktiven fann Kontaktkommittén att definitionen av avsättning i IAS 37 p. 72, som gäller avsättningar för omstrukturering, inte är förenlig med fjärde direktivet, eftersom regeln i IAS förhindrar att avsättningar görs för poster för vilka avsättningar krävs enligt artikel 31.1 c bb och artikel 31 d i direktivet. Enligt punkt 72 i IAS 37 får en avsättning för omstrukturering endast göras om den rapporterade enheten har en detaljerad, formell plan för omstruktureringen och har offentliggjort sina avsikter senast på balansdagen. Detta innebär enligt Kontaktkommittén t.ex. att om ett företag klart har fastställt att en av dess två fabriker måste läggas ned för att reducera kostnaderna men inte har beslutat vilken av fabriker det skall gälla, är en avsättning för nedläggningskostnaderna inte tillåten enligt IAS 37, även om avsikten att lägga ned en fabrik har offentliggjorts. På samma sätt skulle IAS 37 inte medge en avsättning för omorganisation och avgångsvederlag om ett företags styrelse före balansdagen beslutar om en omorganisation av företaget (som medför uppsägningar) och beslutet offentliggörs först efter balansdagen (men innan räkenskaperna godkänts), medan en sådan avsättning skulle krävas enligt artikel 31 i fjärde direktivet. Enligt direktivet skulle således ett styrelsebeslut tyda på en ”möjlig förlust”. Det är därför enligt Kontaktkommittén svårt att se hur förbudet i IAS 37 skall kunna förenas med kravet i artikel 31.1 c bb att ”hänsyn måste tas till alla förutsebara risker och möjliga förluster”.

I syfte att underlätta tillämpningen av IAS 37 ändras därför genom moderniseringsdirektivet bl.a. terminologin i artikel 31.1 c bb i fjärde direktivet på så sätt att lydelsen ”hänsyn måste tas till alla förutsebara risker och möjliga förluster” ersätts av ”hänsyn måste tas till alla skulder”. Vidare införs en ny punkt 1 a i artikel 31

enligt vilken medlemsstaterna får tillåta eller kräva att även alla förutsebara och möjliga förluster beaktas.

Nämnas bör att Redovisningsrådet inte ansett sig förhindrat att införa en bestämmelse i rekommendationen Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar, RR 16 p. 14, som motsvarar den ifrågasatta regeln i IAS 37 p. 72.

Slutsats:

Det kan diskuteras om detta är en konflikt i den mening som avses i denna bilaga eftersom bestämmelsen i ÅRL inte är klar och entydig till sin innebörd. Bestämmelsen ger utrymme för olika tolkningar, varav tolkning enligt IAS 37 kan vara en. För att undanröja varje tveksamhet i frågan om IAS 37 är förenlig med ÅRL eller inte bör dock terminologin i 2 kap. 4 § ÅRL ändras på motsvarande sätt som i moderniseringsdirektivet. I ÅRL bör dock inte det nuvarande ledet ”alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser” ersättas av ”alla skulder” eftersom förpliktelser är ett vidare begrepp än skulder, och täcker in både skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser. En lämplig lydelse blir därför ”alla ekonomiska förpliktelser”.

2.3 Uppdelning av tillgångar i AT och OT i balansräkningen

Enligt 3 kap. 3 och 4 §§ samt bilaga 1 ÅRL skall tillgångar indelas i omsättningstillgångar (OT) och anläggningstillgångar (AT) i balansräkningen. Enligt IAS 1 p. 53 kan företagen välja mellan att indela tillgångar i ”current” och ”non-current” eller att indela dem på annat sätt, i huvudsak efter deras likviditet.

ÅRL drar gränsen mellan vad som är anläggnings- och omsättningstillgångar genom att definiera vad som förstås med anläggningstillgång. Därmed förstås sådana tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Annan tillgång anses som omsättningstillgång (se 4 kap. 1 §). Av 5 kap. 10 § ÅRL framgår att en fordran som är omsättningstillgång kan ha en förfallodag som ligger längre fram i tiden än 12 månader.

I IAS 1 p. 57 har gränsen istället dragits genom att definiera vad som avses med omsättningstillgångar (kortfristiga tillgångar). Alla andra tillgångar anses som icke-kortfristiga. Bestämmelsen lyder:

An asset should be classified as a current asset when it:

- (a) is expected to be realised in, or is held for sale or consumption in, the normal course of the enterprise's operating cycle; or
- (b) is held primarily for trading purposes or for the short-term and expected to be realised within twelve months of the balance sheet date; or
- (c) is cash or a cash equivalent asset which is not restricted in its use.

All other assets should be classified as non-current assets.

Definitionen av kortfristiga och icke-kortfristiga skulder återfinns i IAS 1 p. 60. Den lyder:

A liability should be classified as a current liability when it:

- (a) is expected to be settled in the normal course of the enterprise's operating cycle; or
- (b) is due to be settled within twelve months of the balance sheet date.

All other liabilities should be classified as non-current liabilities.

Redovisningsrådets definition av omsättningstillgångar i punkt 56 och av kortfristiga skulder i punkt 58 i RR 22 Utformning av finansiella rapporter överensstämmer med definitionen av kortfristiga tillgångar respektive kortfristiga skulder i IAS 1.

Kontaktkommittén anser i sin undersökning att det fjärde direktivet kräver att europeiska företag presenterar sina tillgångar uppdelade på de två kategorierna OT och AT och att en sådan uppdelning skulle säkerställa en presentation "i ordning efter deras likviditet". Mot bakgrund av att "icke-kortfristiga tillgångar" enligt IAS 1 inte alltid kommer att motsvaras av "anläggningstillgångar" enligt direktiven kan europeiska företag enligt Kontaktkommittén inte tillämpa IAS:s uppdelning i kortfristiga och icke-kortfristiga tillgångar. Som exempel anges att aktier som inte förväntas realiseras eller omsättas under företagets normala verksamhetscykel skulle klassas som "omsättningstillgångar" enligt direktivet men som "icke-kortfristiga tillgångar" enligt IAS 1. På samma sätt skulle marknadsnoterade värdepapper, som inte innehas långsiktigt av ett företag och som förväntas realiseras efter mer än tolv månader från den dag då balansräkningen uppställdes, klassas som "omsättningstillgångar" enligt direktivet men som "icke-kortfristiga tillgångar" enligt IAS 1.

Genom moderniseringsdirektivet införs därför en ny artikel 10 a i fjärde direktivet med följande innehåll:

I stället för de uppställningsformer för balansräkningen som anges i artiklarna 9 och 10 får medlemsstaterna tillåta eller kräva att företag, eller vissa kategorier av företag, tillämpar en uppdelning i kortfristiga och långfristiga poster, förutsatt att den information som förmedlas genom en sådan uppställning minst är likvärdig med den som annars skulle ha krävts genom artiklarna 9 och 10.

Slutsats:

Eftersom det inte kan uteslutas att en uppdelning av poster i kortfristiga och långfristiga i enstaka fall kan ge ett annat resultat än en uppdelning av tillgångar i omsättningstillgångar och anläggnings-tillgångar bör införandet av artikel 10 a i fjärde direktivet föranleda en ändring i 3 kap. 3 § andra stycket ÅRL.

2.4 Klassificering av redovisningsposter

Enligt IAS 32 (p. 18–22 och 30–32) skall ett företag som emitterat ett finansiellt instrument redovisa instrumentet som skuld eller som eget kapital, varvid den ekonomiska innebörden av villkoren är avgörande för klassificeringen. Detta kan innebära att vissa finansiella instrument, exempelvis preferensaktier med obligatorisk rätt till inlösen, vilka i juridisk mening utgör eget kapital, enligt IAS 32 istället skall redovisas som skuld. Vidare kräver IAS att aktieutdelning som är hänförlig till ett sådant egetkapitalinstrument som redovisats som skuld skall redovisas som räntekostnad. Sådana omklassificeringar är enligt Redovisningsrådet oförenliga med de uppställningsformer för balans- respektive resultaträkningarna som fastställts i 3 kap. 3 och 4 §§ ÅRL med bilagor (se RR 27 p. 92).

Vid undersökning av överensstämmelsen mellan IAS 32 och EG-direktiven uppmärksammades problemet av Kontaktkommittén som ansåg att bestämmelsen i IAS 32 om att behandla vissa, i juridisk mening, egetkapitalinstrument som skuld strider mot uppställningsformerna för balansräkningen i artiklarna 9 och 10 i det fjärde direktivet och mot artikel 21 i det sjunde direktivet (om dessa instrument emitteras av dotterbolag). Att redovisa aktier bland skulderna ansågs också motverka det andra bolagsdirektivets funktion, eftersom bolagsdirektivet bl.a. föreskriver regler för vinstutdelning och för åtgärder i händelse av betydande förlust av kapital. Även bestämmelsen i IAS 32 om att ränta, utdelning, vinst

och förlust på finansiella instrument som klassificerats som finansiell skuld bör redovisas som utgift eller inkomst i resultaträkningen ansågs strida mot det fjärde direktivet, närmare bestämt mot artiklarna 23–26 (uppställningsformer för resultaträkningen), i fråga om sådana aktier som klassificeras som tecknat kapital enligt direktivet men som skuld enligt IAS 32.

I syfte att möjliggöra en tillämpning av IAS i sådana situationer då vissa transaktioner och avtal enligt IAS redovisas under poster som snarare hänger samman med transaktionens eller avtalets ekonomiska substans än med dess juridiska form, införs genom moderniseringsdirektivet en ny punkt 6 i artikel 4 i det fjärde direktivet. Enligt den nya punkten får medlemsstaterna tillåta eller kräva att beloppen i poster i resultat- och balansräkningarna skall redovisas med beaktande av den rapporterade transaktionens eller överenskommelsens substans.

Slutsats:

Motivskrivaren förefaller anse att en klassificering av en viss transaktion i enlighet med dess substans snarare än dess juridiska form inte skulle vara förenligt med direktiven. Enligt vår mening tillför den nya punkten i artikel 6 i det fjärde direktivet inget nytt i sak. Principen om ”substance over form” gäller redan i dag och artikeln bör inte föranleda någon svensk lagstiftningsåtgärd. Om artikel 5 utnyttjas i årsredovisningen kommer IAS 32 i alla händelser att kunna tillämpas ändå av de företag som upprättar en koncernredovisning enligt IAS.

2.5 Alternativa termer för ”icke-kortfristig”

IAS 1 p. 58 ger företagen möjlighet att använda alternativa termer för vissa tillgångslag, vilket enligt Redovisningsrådet inte är tillåtet enligt ÅRL, ÅRKL och ÅRFL (se RR 22 bilaga 2). Standarden har följande lydelse:

This Standard uses the term 'non-current' to include tangible, intangible, operating and financial assets of a long-term nature. It does not prohibit the use of alternative descriptions as long as the meaning is clear.

Slutsats:

Denna skillnad mellan ÅRL och IAS torde dock inte innebära en konflikt mellan regelverken; snarare torde bestämmelsen i IAS kunna tolkas så att den ger utrymme för ÅRL:s term ”anläggnings-tillgångar”. I ÅRL används begreppet långfristiga som synonym till begreppet anläggningstillgång, se balansräkningen och rubriken närmast före 5 kap. 10 § ÅRL. Skillnaden mellan regelverken torde därför inte kräva någon åtgärd.

2.6 Effekter av byte av redovisningsprincip

Av ÅRL 3 kap. 5 § andra stycket framgår att effekter av byte av redovisningsprincip skall redovisas retroaktivt, dvs. att beloppen för det föregående räkenskapsåret skall justeras. Vidare framgår av tredje stycket samma paragraf att avvikelse från en sådan retroaktiv redovisning endast får göras om det finns särskilda skäl och det är förenligt med principerna om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild.

I IAS 8 stadgas att effekter av byte av redovisningsprincip skall redovisas antingen enligt en huvudregel eller en alternativregel. Enligt såväl huvudregeln (p. 49, effekten redovisas som en korri-geringspost i ingående eget kapital) som alternativregeln (p. 54, effekten inkluderas i årets vinst eller förlust) skall byte av redovisningsprincip redovisas retroaktivt ”unless the amount of any resulting adjustment that relates to prior periods is not reasonably determinable”. Bytet av redovisningsprincip skall däremot redovisas med tillämpning framåt om justeringsbeloppet ”cannot be reasonably determined” (p. 52 och 56). En hänvisning till nämnda alternativ i IAS 8 görs även i IAS 34 p. 39, 43–45.

I Redovisningsrådets rekommendationen Byte av redovisningsprincip (RR 5 p. 8) anges att effekten av ett byte av redovisningsprincip skall redovisas som en korri-geringspost i ingående eget kapital. Om effekten av bytet inte kan fastställas med rimlig precision skall den istället redovisas med tillämpning framåt. Enligt Redovisningsrådet (RR 20 p. 44) överensstämmer inte RR 5 med IAS 34 i detta avseende, eftersom IAS 34 genom hänvisningen till IAS 8 anvisar två alternativa redovisningssätt (retroaktivt eller med tillämpning framåt) medan RR 5 förespråkar en retroaktiv redovisning.

Bestämmelsen i ÅRL 3 kap. 5 § motsvarar i huvudsak artikel 4.4 i det fjärde direktivet. Enligt artikelns andra mening får medlemsstaterna, för att jämförbarhet skall uppnås, föreskriva att beloppen för det föregående räkenskapsåret skall justeras. Artikelns är således inte tvingande.

Enligt förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 del II s. 192) kan särskilda skäl att underlåta omräkning eller annan ändring vara att förändringen är av ringa betydelse för jämförbarheten mellan räkenskapsåren, att det av någon anledning inte är möjligt att åstadkomma en meningsfull omräkning eller att uppgifternas informationsvärde inte står i rimligt förhållande till kostnaderna för att ta fram uppgifterna.

Med hänsyn till vad som anförs i förarbetena till ÅRL och till utformningen av aktuella bestämmelser i IAS 8 torde effekten av byte av redovisningsprincip redovisad med tillämpning framåt enligt IAS 8 inrymmas under ÅRL:s begrepp "särskilda skäl". Någon konflikt mellan IAS 8 (och IAS 34) och ÅRL behöver då inte uppkomma. Dessutom föreslås inom ramen för IASB:s Improvements project en ändring av IAS 8 på så sätt att alternativregeln i p. 54 upphävs och att huvudregeln i p. 49 utformas så att effekter av byte av redovisningsprincip i första hand skall redovisas retroaktivt. En sådan omräkning krävs dock inte om "restating the information would require undue cost or effort".

Slutsats:

Skillnaden mellan ÅRL och IAS i fråga om redovisningen av effekterna av byte av redovisningsprincip kräver ingen åtgärd.

2.7 Rättelse av fel i tidigare års räkenskaper

Enligt den s.k. kontinuitetsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket punkten 7 i ÅRL skall den ingående balansen för ett räkenskapsår stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret. Principen är självklar men i den praktiska tillämpningen kan problem uppstå i situationer där det krävs att justering sker av föregående års siffror, exempelvis vid redovisning av effekterna av byte av redovisningsprincip. Enligt andra stycket i bestämmelsen får dock avvikelse göras från vad som föreskrivs i första stycket om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§ (dvs. med kraven på överskådlighet, god redovisningssed

och rättvisande bild). Bedömningen av om det föreligger särskilda skäl att avvika från redovisningsprincipen måste enligt förarbetena (prop. 1995/96:10 del II s. 185) göras med utgångspunkt i förhållandena i det enskilda fallet.

Enligt IAS 8 p. 32 och 34 skall s.k. "fundamental errors" i huvudsak föranleda omräkning av tidigare avgivna finansiella rapporter. Redovisningsrådet har dock i rekommendationen Extraordinära intäkter och kostnader RR 4 p. 11–13 valt att frångå IAS 8 och behandla rättelse av fel i tidigare års räkenskapsår som en resultatpost i den löpande redovisningen. Denna avvikelse från IAS 8 torde ha sin grund i kontinuitetsprincipen.

Kontinuitetsprincipen i ÅRL motsvarar artikel 31 p. 1 f) i det fjärde direktivet. Enligt punkt 2 i samma artikel kan avvikelser från bl.a. kontinuitetsprincipen undantagsvis accepteras.

Kontaktkommittén har vid sin undersökning av överensstämmelsen mellan IAS och EG-direktiven inte presenterat någon konflikt mellan IAS 8 och direktiven i detta avseende.

Det förtjänar att uppmärksammas att IASB i "Improvements Project" föreslagit en ändring av titeln på IAS 8 till "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors" och att man inte längre förbehåller retroaktivitet till "fundamental errors" utan kräver att "errors" ska rättas med retroaktiv verkan. Den definition av "errors" som anges i förslaget avviker från gällande definition av "errors" på så sätt att den synes närma sig mer vad som i IAS 8 i dess nuvarande lydelse definieras som "fundamental errors".

Slutsats:

Mot bakgrund av den öppning för avvikelser från kontinuitetsprincipen som anges i 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL och i artikel 31 p. 2 i det fjärde direktivet torde IAS 8 i sin nuvarande och även i sin blivande utformning kunna tillämpas utan hinder av EG-direktiven och ÅRL under förutsättning att rättelse av sådana fel varom är fråga undantagsvis kan accepteras respektive kan anses utgöra särskilda skäl för en sådan avvikelse. Skrivningen i artikel 31 p. 2 i det fjärde direktivet antyder dock att avvikelse enligt direktivet kan ske i vidare mån än enligt ÅRL.

2.8 Värdering av omsättningstillgångar enligt lägsta värdets princip

Enligt ÅRL skall alla omsättningstillgångar tas upp i balansräkningen till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet (se 4 kap. 9 §). Denna bestämmelse utgör en källa till konflikt med ett antal bestämmelser i IAS; IAS 32 p. 33 och 40 a, IAS 39 p. 66 ff, IAS 41 p. 10 och, eventuellt, med IAS 2 p. 16 A. I samtliga dessa stadganden i IAS sker värderingen istället till verkligt värde.

Huvudprincipen i IAS 39 (p. 69) är att finansiella tillgångar efter anskaffningstidpunkten värderas till verkligt värde. Detta strider således mot bestämmelsen i ÅRL 4 kap. 9 §.

Enligt IAS 32 p. 33 och 40 a) får inte delarna i ett syntetiskt instrument (när flera finansiella instrument används för att efterlikna ett enda instrument) kvittas mot varandra (redovisas med ett nettobelopp) i redovisningen. De ingående delarna redovisas enligt IAS 39 till verkligt värde. Enligt ÅRL skall dock de ingående delarna redovisas enligt lägsta värdets princip vilket skulle innebära att resultaträkningen påverkas om delarna redovisas var för sig. RR 27 p. 26 och 35 b tillåter därför i vissa fall en redovisning med nettobelopp.

År 2001 antogs ett EG-direktiv (2001/65/EG) om redovisning och värdering av finansiella instrument vilket medförde ändringar av de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven samt av bankredovisningsdirektivet i syfte att möjliggöra en tillämpning av IAS 39. Detta innebär att det numera finns utrymme för en värdering av finansiella instrument till verkligt värde. Direktivet har ännu inte införlivats i svensk lagstiftning men en proposition, 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument har nyligen överlämnats till riksdagen i vilken bl.a. föreslås införande av en ny bestämmelse i ÅRL, enligt vilken finansiella instrument får redovisas till sitt ”verkliga värde”.

Under förutsättning att ÅRL ändras i enlighet med förslaget i propositionen behöver således 4 kap. 9 ÅRL inte tillämpas vid värdering av finansiella instrument utan värderingen kommer att kunna ske till verkligt värde. Ovan angivna konflikter med IAS 39 och IAS 32 kommer då att avlägsnas.

Kvarstår gör dock konflikterna med IAS 41 och, eventuellt, IAS 2. Enligt IAS 41 p. 10, 12–13 skall biologiska tillgångar, dvs. produktionen inom jord- och skogbruksverksamheter, fram till skördetillfället eller motsvarande tidpunkt värderas till verkligt

värde med avdrag för kostnader för försäljning. Efter skörde-tidpunkten eller motsvarande tidpunkt, redovisas tillgångarna som varulager enligt IAS 2. Enligt IAS 2 p. 16 A skall anskaffningsvärdet för varulagret av sådana biologiska tillgångar värderas enligt IAS 41 till det verkliga värdet vid skördetidpunkten. Båda dessa stadganden i IAS skulle således kunna sägas strida mot ÅRL:s bestämmelse om värdering enligt lägsta värdets princip.

Ett alternativt sätt att se på saken är att bara IAS 41 och inte IAS 2 strider mot ÅRL. Vad IAS 2 föreskriver är att varulager skall värderas enligt lägsta värdets princip (p. 6). Vid bedömning av hur den första variabeln, anskaffningskostnaden, skall fastställas när de biologiska tillgångarna blir att betrakta som lager, anges att de skall tas upp till det värde de har enligt IAS 41, dvs. till verkligt värde (p. 16 A). Detta värde är alltså lagrets anskaffningsvärde. Därefter skall – enligt lägsta värdets princip – anskaffningsvärdet jämföras med den andra variabeln, det verkliga värdet (igen). Man tillämpar således hela tiden lägsta värdets princip men med ett av IAS 2 p. 16 A förutbestämt anskaffningsvärde. Med detta synsätt torde någon konflikt mellan IAS 2 och ÅRL inte uppstå. Att det föreligger en konflikt mellan IAS 41 och ÅRL torde dock vara klart.

Enligt Kontaktkommitténs undersökning strider metoden i IAS 41 baserad på värdering till verkligt värde av biologiska tillgångar mot såväl artikel 31.1 c aa som artikel 33 i det fjärde direktivet. För att avlägsna bl.a. denna konflikt har genom moderniseringsdirektivet införts två nya artiklar, 42 e och 42 f, i det fjärde direktivet. Enligt artikel 42 e får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar särskilt angivna slag av tillgångar som inte är finansiella instrument till verkligt värde. Tillståndet eller kravet får vidare begränsas till att gälla den sammanställda redovisningen. Enligt artikel 42 f får medlemsstaterna, trots artikel 31.1 c, tillåta eller kräva i fråga om alla företag eller vissa kategorier av företag som värderar en tillgång enligt 42 e att en förändring av tillgångens värde skall tas upp i resultaträkningen.

Under förutsättning att moderniseringsdirektivet införlivas i svensk lagstiftning kommer således även den aktuella konflikten med IAS 41 och den eventuella konflikten med IAS 2 att avlägsnas.

Slutsats:

Konflikterna med IAS 39 och IAS 32 kommer att lösas om förslaget i propositionen 2002/03:121 Redovisning och värdering av

finansiella instrument leder till lagstiftning. Konflikten med IAS 41 och den eventuella konflikten med IAS 2 kommer att lösas om moderniseringsdirektivet införlivas i svensk lagstiftning.

2.9 Definitionen av verkligt värde vid värdering av omsättningstillgångar

Vid värdering av omsättningstillgångar enligt lägsta värdets princip skall enligt 4 kap. 9 § ÅRL det verkliga värdet bestämmas till försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Detta sätt att fastställa det verkliga värdet överensstämmer inte med IAS 39. Enligt IAS 39 p. 69 skall det verkliga värdet av finansiella tillgångar fastställas utan avdrag för försäljningskostnader. Jfr. även IAS 32 p. 83.

Vid införlivande i svensk lagstiftning av EG-direktivet om redovisning och värdering av finansiella instrument (2001/65/EG) föreslås i en proposition, 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument bl.a. införande av en ny bestämmelse i ÅRL av innebörd att finansiella instrument får redovisas till sitt verkliga värde. I direktivet anges att finansiella instrument får/skall värderas till "verkligt värde" och att det verkliga värdet skall bestämmas på grundval av ett marknadsvärde eller – då en tillförlitlig marknad inte med lätthet kan bestämmas – ett värde som beräknas utifrån allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder. Innebörden av begreppet verkligt värde i direktivet skiljer sig från den definition av verkligt värde som anges i 4 kap. 9 § ÅRL eftersom verkligt värde enligt ÅRL erhålls efter det att beräknade försäljningskostnader har dragits av från försäljningsvärdet. Av detta skäl föreslås i propositionen att begreppet verkligt värde i 4 kap. 9 § ÅRL skall ersättas av "nettoförsäljningsvärde" och att termen "verkligt värde" i stället skall användas i den nya bestämmelsen om värdering av finansiella instrument.

Under förutsättning att ÅRL ändras i enlighet med vad som föreslås i propositionen kommer således 4 kap. 9 § ÅRL inte att tillämpas vid värdering av finansiella instrument och någon konflikt med IAS 39 p. 69 kommer då inte att föreligga.

Det kan även diskuteras om en lösning av konflikten skulle kunna nås genom en tillämpning av undantagsregeln i 4 kap. 9 § ÅRL. Om det finns särskilda skäl får nämligen det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet eller något annat värde som

är förenligt med principerna om överskådlighet, god redovisnings-
sed samt kravet på rättvisande bild. Ett verkligt värde fastställt
enligt IAS 39 p. 69, dvs. utan avdrag för försäljningskostnader,
skulle kunna anses som ett sådant annat värde som är förenligt med
nämnda principer under förutsättning att det föreligger särskilda
skäl i det enskilda fallet. Enligt förarbetena (prop. 1995/96:10 del II
s. 206) kan såsom särskilda skäl anses omständigheter som har sin
grund i tillgångens beskaffenhet eller i förhållanden som rör före-
taget eller den bransch det tillhör. Vidare anges att även om det
verkliga värdet bestäms med utgångspunkt i återanskaffningsvärdet
kan det ibland finnas skäl att göra avdrag för inkurans.

Slutsats:

Om undantagsregeln i 4 kap. 9 § ÅRL inte är tillämplig kommer en
konflikt mellan IAS 39 p. 69 och ÅRL 4 kap. 9 § att avlägsnas först
om förslaget i propositionen, 2002/03/121, Redovisning och
värdering av finansiella instrument leder till lagstiftning.

2.10 Beräkning av anskaffningsvärdet för varulager enligt LIFO- metoden

Enligt 4 kap. 11 § ÅRL får anskaffningsvärdet för varulager av lik-
artade tillgångar beräknas enligt först-in-först-ut-principen
(FIFO), enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan
liknande princip. Sist-in-först-ut-principen (LIFO) får inte tilläm-
pas. Förbudet mot att tillämpa LIFO-metoden strider mot vad som
föreskrivs i IAS 2. IAS 2 p. 23 tillåter nämligen LIFO-metoden
som ett alternativ till en beräkning enligt FIFO-metoden eller
enligt vägda genomsnittsvärden.

Enligt artikel 40.1 i det fjärde direktivet får medlemsstaterna
tillåta att anskaffningsvärdet för vissa omsättningstillgångar beräk-
nas på grundval av vägda genomsnittspriser eller enligt FIFO-
metoden, LIFO-metoden eller någon annan jämförbar metod. Av
förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 del II s. 78) framgår att de
länder, med undantag för Frankrike och Irland, som då hade inför-
livat direktivet också hade tillåtit LIFO-metoden. Enligt förarbe-
tena (aa. s. 79) valde den svenska lagstiftaren att inte tillåta värde-
ring enligt LIFO-metoden av följande skäl:

LIFO-metoden används i praktiken inte i Sverige och kommer inte
heller till uttryck i några svenska redovisningsrekommendationer. Den

torde inte stå i överensstämmelse med vad som idag utgör god redovisningssed. Under tider av stigande priser leder LIFO-metoden till att lagret undervärderas och till att en dold reserv uppstår. Med hänsyn till metodens begränsade praktiska betydelse och då den i vissa fall kan leda till en mindre rättvisande bild av lagrets värde anser regeringen att den inte bör vara tillåten. Inte heller med LIFO-metoden nära överensstämmande värderingsmetoder bör tillåtas.

Såväl EG-direktivet som IAS tillåter för närvarande LIFO-metoden vid värdering av varulager. Det uttryckliga förbudet i svensk lagstiftning mot användande av LIFO-metoden kommer att hindra en direkt tillämpning av IAS 2 och måste följaktligen tas bort. IASB har dock inom ramen för sitt "Improvements project" i maj 2002 föreslagit ett antal ändringar i IAS, däribland att avlägsna LIFO-metoden i IAS 2 p. 23 som ett alternativt sätt att beräkna anskaffningsvärdet. Förslaget har sänts ut på remiss med senaste svarsdatum utsatt till den 16 september 2002. IASB torde därmed ha genomfört en eventuell ändring innan år 2005 då IAS skall tillämpas i EU:s medlemsstater. Ett avlägsnande av förbudet i svensk lagstiftning skulle då kunna avvaras.

Slutsats:

Konflikten mellan IAS 2 p. 23 och ÅRL 4 kap. 11 § kan lösas antingen genom att IASB:s förslag till ändring av bestämmelsen genomförs eller genom att förbudet mot användande av LIFO-metoden upphävs i ÅRL.

2.11 Värdering av anläggningstillgångar

I ÅRL behandlas frågan om värdering av såväl materiella, immateriella som finansiella anläggningstillgångar i 4 kap. 3 §. Enligt nämnda bestämmelse skall anläggningstillgångar tas upp till anskaffningsvärdet, om inte annat följer av 4–6 §§ eller 12 §. I sistnämnda paragrafer behandlas frågor om avskrivning, nedskrivning och uppskrivning av anläggningstillgångar samt redovisning till bestämd mängd och fast värde.

Möjligheten till uppskrivning enligt 4 kap. 6 § ÅRL gäller emellertid inte beträffande immateriella anläggningstillgångar. Enligt bestämmelsen får ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings materiella eller finansiella anläggningstillgångar som har ett tillför-

litligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde skrivs upp till högst detta värde.

2.11.1 Materiella och immateriella anläggningstillgångar (utom förvaltningsfastigheter)

Beträffande materiella anläggningstillgångar överensstämmer huvudregeln i ÅRL med huvudregeln i IAS 16. Enligt IAS 16 p. 28 skall nämligen materiella anläggningstillgångar efter anskaffningstidpunkten redovisas till anskaffningsvärdet (med avdrag för eventuella ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning). Däremot får någon uppskrivning av värdet inte göras. Emellertid anges i IAS 16 p. 29 en alternativ värderingsprincip som tillåter företag att löpande redovisa materiella anläggningstillgångar till verkligt värde. Metoden skall, om den tillämpas, tillämpas på alla tillgångar av samma slag och innebär en systematisk omvärdering med regelbundna tidsintervall.

Även IAS 38, som innehåller regler avseende immateriella tillgångar, anger två alternativa metoder för värdering av immateriella tillgångar efter anskaffningstidpunkten, dels en huvudregel enligt vilken värderingen baseras på anskaffningsvärden, dels en alternativ metod enligt vilken värderingen baseras på en systematisk omvärdering till verkliga värden (se p. 64–78, 93, 107 e) III), 113–114).

Kopplingar till den alternativa värderingsmetoden i IAS 16 p. 29 finns även i IAS 36 som behandlar frågor om nedskrivningar (se punkterna 4, 59, 60, 104, 105 och 113). I samtliga dessa punkter beaktas att en tillgång kan vara systematiskt omvärderad till verkligt värde istället för värderad till anskaffningsvärdet.

Vid Kontaktkommitténs undersökning av överensstämmelsen mellan IAS och EG:s redovisningsdirektiv har den alternativa metoden i IAS 16 och de kopplingarna till den som anges i IAS 36 inte föranlett någon kommentar, vilket kan tas till intäkt för att den inte ansetts utgöra någon konflikt med direktiven. Enligt artikel 33.1.c i det fjärde direktivet får också materiella och finansiella anläggningstillgångar skrivas upp förutsatt att uppskrivningsbeloppet sätts av till en särskild fond som skall minskas i takt med att uppskrivningsbeloppet förbrukas.

Den alternativa metoden i IAS 38, där immateriella tillgångar värdejusteras enligt "fair-value"-metoden, har däremot inte ansetts förenlig med direktivet, eftersom direktivet endast tillåter värde-

justering av immateriella tillgångar genom artikel 33.1 b som tillåter att värderingen inflationsanpassas. I moderniseringsdirektivet konstaterar kommissionen att IAS 38 under vissa särskilt angivna omständigheter medger en uppskrivning av immateriella anläggningstillgångar och föreslår därför en ändring av artikel 33.1 c i det fjärde direktivet så att medlemsstaterna ges möjlighet att tillåta uppskrivning av samtliga anläggningstillgångar, även immateriella.

Detta resonemang av Kontaktkommittén och kommissionen kan tolkas som att de anser att EG-direktivets regler om uppskrivning (sedan tillämpningsområdet för reglerna utökats till att omfatta även immateriella tillgångar) gör det möjligt för företag inom EU att tillämpa de alternativa metoderna i IAS 16 och 38, trots att de innebär en löpande omvärdering av tillgångar till verkligt värde. Detta torde ha sin grund i att värderingsmodellerna i IAS 16 och 38 inte innebär att alla värdeökningar direkt tas upp i resultaträkningen, oavsett om de realiserats eller inte (vilket skulle strida mot artikel 33 i det fjärde redovisningsdirektivet), utan istället sätts av till en särskild fond som förändras i takt med att ytterligare omräkningar sker (se p. 37–39 i IAS 16 och p. 76–78 i IAS 38).

Sedan ändringen av artikel 33.1 c i det fjärde direktivet genomförts, så att uppskrivning av samtliga anläggningstillgångar är möjligt, lägger direktivet således inga hinder i vägen för en tillämpning av IAS 16, IAS 36 och IAS 38.

Ett ytterligare problem kvarstår dock; artikel 33 i det fjärde direktivet överlämnar nämligen till medlemsstaterna att själva ange uppskrivningsmetodens innehåll samt dess tillämpnings- och användningsområde. Kravet i ÅRL att den materiella eller finansiella anläggningstillgången skall ha "ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde" saknar därmed motsvarighet i EG-direktiven. En konflikt skulle därmed kunna föreligga mellan ÅRL:s uppskrivningsregel, i dess nuvarande utformning, och IAS 16 och 36 även om dessa IAS anses förenliga med EG-direktiven. Enligt Redovisningsrådets uppfattning är den alternativa värderingsprincipen i IAS 16, tillämpad fullt ut, inte förenlig med ÅRL:s bestämmelse om uppskrivning. Om ÅRL:s uppskrivningsregel, till följd av moderniseringsdirektivet, i framtiden görs tillämplig även på immateriella anläggningstillgångar skulle en konflikt av samma orsak kunna uppstå mellan ÅRL och IAS 38.

En tänkbar invändning kan då vara att bestämmelsen om uppskrivning i ÅRL 4 kap. 6 § är dispositiv (frivillig). Tyvärr är detta nog ingen möjlig lösning på konflikten eftersom ett företag som

väljer att inte tillämpa ÅRL:s bestämmelse om uppskrivning är hänvisad till att tillämpa huvudregeln i 4 kap. 3 § ÅRL, vilket skulle medföra en värdering till anskaffningsvärde. Konflikten med den alternativa metoden i IAS kvarstår därför.

Ett annat tänkbart sätt att undvika konflikten mellan ÅRL å ena sidan och IAS 16 och IAS 36 (och den eventuellt uppkommande konflikten med IAS 38) å andra sidan är med hjälp av moderniseringsdirektivet. Genom moderniseringsdirektivet införs artiklarna 42 e och 42 f i det fjärde direktivet i syfte att möjliggöra en redovisning till verkligt värde av vissa tillgångsslag i bl.a. IAS 40 och IAS 41. Fråga är då om artiklarna 42 e och 42 f är utformade så att den svenska lagstiftaren vid införlivande av direktivet skulle kunna anse att det faller inom artiklarnas tillämpningsområde att även lösa konflikterna med IAS 16, 36 och 38. Enligt artikel 42 e får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar särskilt angivna slag av tillgångar som inte är finansiella instrument till verkligt värde. Tillståndet eller kravet får vidare begränsas till att gälla den sammanställda redovisningen. Enligt artikel 42 f får medlemsstaterna, trots artikel 31.1 c, tillåta eller kräva i fråga om alla företag eller vissa kategorier av företag som värderar en tillgång enligt 42 e att en förändring av tillgångens värde skall tas upp i resultaträkningen.

Eftersom artiklarna 42 e och 42 f anger så vida ramar för medlemsstaterna bör dessa artiklar kunna ligga till grund för sådana ändringar i ÅRL som syftar till att möjliggöra värdering till verkligt värde, oavsett tillgångsslag och oavsett om värdeförändringarna bör/skall gå i resultaträkningen eller i balansräkningen. Samtidigt bör vi behålla den lite fyrkantiga uppskrivningsregeln i 4 kap. 6 §. För främst mindre företag kan den tänkas fylla en viktig funktion. Större företag får väl förmodas gå över till en mer konsekvent omvärderingsmodell beträffande sina anläggningstillgångar, i takt med att detta blir god sed internationellt.

Slutsats:

Ett införlivande i svensk lagstiftning av de genom moderniseringsdirektivet införda artiklarna 42 e och 42 f i det fjärde direktivet skulle kunna vara en framkomlig väg att lösa konflikten mellan ÅRL och IAS 16, 36 och 38. Sistnämnda artiklar, införlivade i ÅRL, skulle då kunna tillämpas i stället för uppskrivningsregeln i 4 kap. 6 § ÅRL. Om en sådan lösning inte är möjlig återstår endast alternativet att omarbete den svenska uppskrivningsregeln (bl.a. med

stöd av ändringen av artikel 33.1 c) så att en tillämpning av de alternativa värderingsmetoderna i IAS 16 (till vilken IAS 36 hänvisar) och IAS 38 möjliggörs.

2.11.2 Förvaltningsfastigheter

IAS 40 behandlar frågor om redovisning av förvaltningsfastigheter. Även beträffande förvaltningsfastigheter har företagen givits en möjlighet att välja värderingsmetod. Enligt IAS 40 (p. 24–28, 46–47, 49, 50, 53–59, 65, 67–68 och 70–73) kan företagen efter anskaffningstidpunkten värdera en förvaltningsfastighet antingen till verkligt värde, varvid förändringar i verkligt värde skall tas upp i resultaträkningen, eller till anskaffningsvärde beräknat enligt huvudregeln i IAS 16 p. 28.

Vid en jämförelse mellan IAS 40 och EG-direktiven konstaterade Kontaktkommittén inledningsvis att artikel 33 i det fjärde direktivet tillåter medlemsstaterna att i fråga om samtliga eller vissa kategorier av bolag tillåta eller fordra en uppskrivning av materiella anläggningstillgångar. Vidare tillåter artikel 60 i det fjärde direktivet medlemsstaterna att föreskriva att de tillgångar i vilka förvaltningsbolag har placerat sina medel skall värderas på grundval av sitt marknadsvärde. Kontaktkommittén fann att värderingsmodellen i IAS 40, baserad på verkligt värde och innebärande att alla värdejusteringar omedelbart skall tas upp i resultaträkningen oavsett om de realiserats eller inte, strider mot den grundläggande principen i artikel 33 att ökning av värdet på de fasta tillgångarna endast får tas upp i resultaträkningen i den mån de utgör realiserade intäkter. Detta innebar, enligt Kontaktkommittén, att den alternativa metoden i IAS 40 inte kan tillämpas av andra EU-bolag än förvaltningsbolag.

I syfte att avlägsna bl.a. denna konflikt införs dock genom moderniseringsdirektivet två nya artiklar, 42 e och 42 f, i det fjärde direktivet. Enligt artikel 42 e får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar särskilt angivna slag av tillgångar som inte är finansiella instrument till verkligt värde. Tillståndet eller kravet får vidare begränsas till att gälla den sammanställda redovisningen. Enligt artikel 42 f får medlemsstaterna, trots artikel 31.1 c, tillåta eller kräva i fråga om alla företag eller vissa kategorier av företag som värderar en tillgång enligt 42 e att en förändring av tillgångens värde skall tas upp i

resultaträkningen. För att undvika oklarheter ändras även begreppet ”marknadsvärde” i artikel 60 i direktivet till ”verkligt värde”.

Slutsats:

Konflikten mellan ÅRL och IAS 40 kan undvikas genom införlivande i ÅRL av de nya artiklarna 42 e och 42 f i det fjärde direktivet.

2.11.3 Finansiella anläggningstillgångar

Även innehav av finansiella anläggningstillgångar skall enligt 4 kap. 3 § ÅRL tas upp i balansräkningen till anskaffningsvärdet. Som finansiella anläggningstillgångar anses bl.a. andelar i koncernföretag och i intresseföretag (i begreppet intresseföretag inbegrips även joint ventures). Noteras kan att även om t.ex. ett intresseföretag värderas med tillämpning av kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen skall aktierna värderas till anskaffningsvärdet i moderföretagets egen årsredovisning.

Till skillnad från vad som gäller enligt ÅRL kan enligt IAS 27 p. 29 ett moderföretag, i sin egen årsredovisning, redovisa andelar i dotterföretag enligt antingen anskaffningsvärdemetoden eller kapitalandelsmetoden eller till verkligt värde. Samma metoder kan enligt IAS 28 p. 12–14 användas av ett ägarföretag för att, i ägarföretagets egen redovisning, redovisa andelar i intresseföretag. Även IAS 21 p. 17 och 18, vilka behandlar redovisningen av långfristiga monetära mellanhavanden mellan ett ägarföretag och en självständig utlandsverksamhet, har utformats med utgångspunkt i att moderföretag kan redovisa dotterföretag enligt kapitalandelsmetoden. Vidare skall enligt IAS 31 p. 42 en placerare, dvs. en delägare som inte tillsammans med andra delägare har ett gemensamt bestämmande inflytande, i sin koncernredovisning redovisa sin andel i ett joint venture i enlighet med IAS 39 (dvs. i vissa fall till verkligt värde och i andra fall till anskaffningsvärde). I placerarens egen redovisning kan andelen även redovisas till anskaffningsvärde. ÅRL strider således mot samtliga dessa IAS-standarder.

Bestämmelsen i ÅRL 4 kap. 3 § om värdering till anskaffningsvärde motsvarar artikel 35.1 a i det fjärde direktivet. Beträffande intresseföretag anvisas i artikel 59 i det fjärde direktivet en möjlighet för medlemsstaterna att införa en bestämmelse av innebörd att intresseföretag skall redovisas i balansräkningen antingen enligt

anskaffningsvärdemetoden eller kapitalandelsmetoden. Denna möjlighet har inte utnyttjats av den svenska lagstiftaren.

De föreliggande skillnaderna mellan IAS, EG-direktiven och ÅRL sammanfattas i nedanstående tabell. De fält i tabellen som markerats med (x) avser att visa att en viss metod föreskrivs enligt gällande regler men att förslag lagts fram om att inte längre tillämpa den aktuella metoden.

<i>Redovisning i juridisk person av andelar i</i>	<i>Anskaffningsvärde</i>	<i>Kapitalandelsmetoden</i>	<i>Verkligt värde</i>
<i>- dotterföretag:</i>			
* IAS (27 p. 29)	x	(x)	x
* EG-dir. (art 35.1 a)	x		
* ÅRL (4 kap. 3 §)	x		
<i>- intresseföretag:</i>			
* IAS (28 p. 12–14)	(x)	x	x
* EG-dir. (art. 35 o 59)	x	x	
* ÅRL (4 kap. 3 §)	x		
<i>- joint ventures: hos placeraren (då han saknar betydande inflytande)</i>			
* IAS (31 p. 42)	x		x
* EG-dir. (art. 35 o 59)	x	x	
* ÅRL (4 kap. 3 §)	x		
<i>hos samägaren</i>			
* IAS (31 p. 38)	föredrar inte	någon särskild	metod
* EG-dir. (art. 35 o 59)	x	x	
* ÅRL (4 kap. 3 §)	x		

En möjlig lösning på de angivna konflikterna mellan ÅRL och IAS 27, IAS 28, IAS 21 och IAS 31 skulle ha kunnat vara att införliva den nya artikeln 42 a.1 i det fjärde direktivet vilken ålägger medlemsstaterna att tillåta eller fordra en värdering till verkligt värde av finansiella instrument. Från artikelns tillämpningsområde undantas dock vissa finansiella instrument, däribland andelar i dotterföretag, intresseföretag och samriskföretag (se punkt 4 i artikeln). Inte heller de i moderniseringsdirektivet föreslagna artiklarna 42 e och 42 f kommer att kunna tillämpas i detta fall eftersom

tillgångar som är finansiella instrument uttryckligen undantas från artiklarnas tillämpningsområde.

Inom IASB:s "Improvements project" föreslås ändringar i bl.a. IAS 27 och IAS 28 av innebörd att redovisning i juridisk person av andelar i dotterföretag skall ske enligt anskaffningsvärdemetoden eller till verkligt värde, medan andelar i intresseföretag skall redovisas i första hand enligt kapitalandelsmetoden och i andra hand till verkligt värde. Även om de föreslagna ändringarna träder i kraft kommer således konflikten med bestämmelserna i ÅRL att kvarstå.

Kontaktkommittén har i sin undersökning av överensstämmelsen mellan IAS och EG-direktiven inte diskuterat de skillnader som föreligger beträffande redovisningen av finansiella anläggningstillgångar i årsredovisningen. Detta kan antingen bero på att de inte anser att det föreligger någon konflikt eller ha sin grund i det faktum att Kontaktkommitténs undersökning uteslutande är inriktad på koncernredovisningen. Inte heller moderniseringsdirektivet behandlar denna fråga.

Slutsats:

De angivna konflikterna mellan IAS och ÅRL kräver således en ändring av lagtexten i ÅRL, en ändring som dock inte får gå längre än vad redovisningsdirektiven medger. Vårt handlingsutrymme är därmed begränsat till att föreslå införande av en ny bestämmelse i ÅRL baserad på artikel 59 i det fjärde direktivet.

2.12 Avskrivning av materiella anläggningstillgångar

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL skall anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. Avskrivningarna skall redovisas i resultaträkningen. Redovisningsrådets rekommendation Materiella anläggningstillgångar har anpassats till ÅRL och anger (RR 12 p. 19) att periodens avskrivningar skall redovisas som kostnad. Även enligt IAS skall avskrivningar som huvudregel redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Undantag görs dock i IAS 16 p. 41 för den del av avskrivningarna som inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgångspost, t.ex. varulager.

Enligt Redovisningsrådet innebär dock skillnaden i sättet att redovisa avskrivningarna inte att företagets resultat blir olika, eftersom de avskrivningar som enligt IAS inräknas i anskaffningsvärdet

för en tillgångspost gottskrivs resultatet t.ex. i posten Förändring av lager av produkter i arbete etc.

Även den svenska lagstiftaren torde ha avsett att sådana avskrivningar som ingår i anskaffningsvärdet för en tillgång inte skall redovisas som en kostnad i resultaträkningen utan skall belasta resultatet i takt med att tillgången förbrukas eller i samband med att den säljs (kostnad sålda varor). Bestämmelsen i ÅRL kan knappast uppfattas på något annat sätt. Icke desto mindre skapar den svenska bestämmelsen onödig oklarhet om rättsläget och kan uppfattas som ett hinder för en tillämpning av IAS 16 p. 41.

ÅRL:s bestämmelse i 4 kap. 4 § tredje stycket om att avskrivningarna skall redovisas i resultaträkningen saknar motsvarighet i artikel 35.1 b i det fjärde direktivet. Av förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 del II s. 200) framgår att den svenska lagstiftaren valt att införa bestämmelsen i klargörande syfte. Ett utmönstrande av tredje stycket i 4 kap. 4 § ÅRL borde därför vara en möjlig lösning på konflikten.

Slutsats:

Bestämmelsen i ÅRL om att avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen bör upphävas.

2.13 Den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL skall anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. Den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång skall enligt andra stycket samma bestämmelse anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Även enligt IAS 38 (p. 79) skall en immateriell tillgångs avskrivningsbara belopp fördelas systematiskt över tillgångens uppskattade nyttjandeperiod. Beträffande nyttjandeperiodens längd anges emellertid att "there is a rebuttable presumption that the useful life of an intangible asset will not exceed twenty years from the date when the asset is available for use" och uppställer särskilda krav i de sällsynta fall (p. 83) "there may be persuasive evidence that the useful life of an intangible asset will be a specific period longer than twenty years".

I fråga om avskrivning av koncernmässig goodwill finns bestämmelser med motsvarande innehåll i IAS 22 (p. 44, 49 och 50). I ÅRL finns en hänvisning beträffande koncernmässig goodwill i 7 kap. 22 § första stycket till bestämmelserna om avskrivning i 4 kap. 4 § ÅRL.

Det kan uppfattas som att ÅRL:s bestämmelse avseende den ekonomiska livslängden är snävare utformad än reglerna i IAS 38 och IAS 22, eftersom ÅRL utgår från en livslängd om högst fem år och kräver att en längre tid kan fastställas med rimlig grad av säkerhet för att avskrivning skall få ske för tid utöver fem år. Enligt förarbetena till 4 kap. 4 § ÅRL (prop. 1995/96:10 del II s. 200) ligger det emellertid i sakens natur att det framtida ekonomiska värdet av en tillgång är svårt att bedöma med full säkerhet. En viss osäkerhet i bedömningen måste därför accepteras.

Bestämmelsen i 7 kap. 22 § första stycket ÅRL om koncernmässig goodwill har sin grund i artiklarna 30 och 19.1 i det sjunde direktivet. Ett positivt skillnadsbelopp skall enligt artikel 30.1 behandlas enligt föreskrifterna om goodwill i det fjärde direktivet.

Bestämmelsen om avskrivning och ekonomisk livslängd i 4 kap. 4 § ÅRL motsvaras delvis av artiklarna 37 och 34.1 a i det fjärde direktivet. Enligt dessa artiklar skall kostnader för forskning och utveckling samt goodwill skrivas av inom högst fem år. Medlemsstaterna får dock beträffande kostnader för forskning och utveckling tillåta avvikelser från artikel 34.1 a och beträffande goodwill tillåta ett bolag att systematiskt skriva av goodwill under en begränsad period som överstiger fem år, förutsatt att denna period inte överskrider tillgångens ekonomiska livslängd samt redovisning lämnas i en not med angivande av skälen.

Kontaktkommittén har i sin undersökning av överensstämmelsen mellan IAS och EG:s redovisningsdirektiv tagit upp den ekonomiska livslängden för utvecklingskostnader som en potentiell konflikt. Med hänsyn till arten av den potentiella konflikten och den flexibilitet som standarden medger ansågs det dock fortfarande möjligt för de europeiska företagen att följa såväl IAS 38 som direktiven. Med formuleringen ”den flexibilitet som standarden medger” torde åsyftas det faktum att medlemsstaterna kan avvika från den i direktivet föreskrivna livslängden på fem år.

Vid Kontaktkommitténs undersökning har i fråga om goodwill en äldre lydelse av IAS 22 jämförts med direktiven. Enligt den äldre lydelsen fick avskrivningsperioden för goodwill aldrig överstiga tjugo år. En konflikt skulle därför enligt Kontaktkommittén kunna

uppkomma om avskrivningsperioden enligt IAS 22 var begränsad till tjugo år samtidigt som den enligt redovisningsdirektiven skulle kunna vara längre, beroende på dess ekonomiska livslängd. Emellertid ändrades IAS 22 till sin nuvarande lydelse under tiden för Kontaktkommitténs undersökning, varför slutsatsen blev att inga nya konflikter hade införts genom förändringarna av IAS 22.

Moderniseringsdirektivet innebär inte någon ändring av direktiven i detta avseende.

Även Redovisningsrådet har funnit att bestämmelserna om den ekonomiska livslängden för immateriella anläggningstillgångar i IAS och ÅRL är förenliga. Enligt Redovisningsrådets uppfattning innehåller reglerna enligt IAS 38 en beskrivning av de bedömningar som skall ske för att fastställa nyttjandeperioden som innebär att ÅRL:s krav på ”rimlig grad av säkerhet” uppfylls. Redovisningsrådet har därför endast tagit in ÅRL:s krav på upplysningar i rekommendationen (RR 15 Immateriella tillgångar).

Sammanfattningsvis kan det antas att dessa konflikter/skillnader mellan IAS och ÅRL i nuvarande lydelse inte kräver någon åtgärd från vår sida.

IASB har emellertid den 5 december 2002 publicerat ett utkast med förslag till ändringar i IAS 38. Förslaget innebär, såvitt här är av intresse, att nämnda bestämmelser i punkt 79 och 83 kommer att upphävas. Enligt det nya förslaget skall skillnad göras mellan en immateriell tillgång vars nyttjandeperiod är bestämbar (finite) och en sådan tillgång vars nyttjandeperiod är obestämbar (indefinite). En immateriell tillgångs nyttjandeperiod anses obestämbar när det inte finns någon ”forseeable limit on the period over which the asset is expected to generate net cash inflows for the entity”. När nyttjandeperioden anses bestämbar skall, liksom enligt nuvarande p. 79, tillgången skrivas av på ett systematiskt sätt över tillgångens uppskattade nyttjandeperiod. Någon presumtion angående nyttjandeperiodens längd uppställs dock inte. I det fall nyttjandeperioden anses obestämbar skall tillgången inte skrivas av alls. Istället skall en prövning göras av om tillgången bör skrivas ned i enlighet med IAS 36.

IASB:s förslag beträffande sådana immateriella tillgångar vars nyttjandeperioder är ”finite” (bestämbara) innebär visserligen att presumtionen om att nyttjandeperioden uppgår till högst 20 år tas bort och att kravet på ”persuasive evidence” för att tillåta ännu längre nyttjandeperiod försvinner. Även efter föreslagna ändringar torde dock en redovisning enligt IAS 38 kunna ske utan hinder av

bestämmelsen i ÅRL 4 kap. 4 §, eftersom IAS 38 i detta avseende förutsätter att nyttjandeperioderna är bestämbara för att avskrivning skall få ske.

Även IASB:s förslag om att immateriella tillgångar vars nyttjandeperioder är "indefinite" (obestämbara) inte skall skrivas av torde ligga i linje med bestämmelsen i ÅRL 4 kap. 4 §, eftersom denna endast kräver att avskrivning görs för anläggningstillgångar med "begränsad ekonomisk livslängd". Av förarbetena (prop. 1995/96:10 del II s. 200) framgår inte vad som avses med begränsad ekonomisk livslängd men däremot anges att tillgångar som har ett "bestående värde", såsom oftast är fallet med mark, inte behöver skrivas av. I IASB:s förslag anges att nyttjandeperioden skall anses obestämbar när den, fritt översatt och sammanfattat, inkomstbringande perioden saknar förutsebar gräns. Av ordalydelsen att döma torde en sådan avgränsning, och ett därmed följande avskrivningsförbud, inte hindras av bestämmelsen i ÅRL.

IASB har även föreslagit ändringar i IAS 22. Enligt förslaget skall bl.a. koncernmässig goodwill inte längre skrivas av, utan i stället bli föremål för nedskrivningsprövning minst varje år (på samma sätt som immateriella anläggningstillgångar med obestämbar nyttjandeperiod enligt IAS 38). Om IASB:s förslag till ändring av IAS 22 genomförs kommer en konflikt att uppstå mellan IAS 22 å ena sidan och EG-direktiven och ÅRL å andra sidan, eftersom avskrivning av koncernmässig goodwill uttryckligen krävs i såväl direktiven som ÅRL.

Slutsats:

De ovan nämnda skillnaderna mellan regelverken torde inte fordra någon lagstiftningsåtgärd, utom såvitt avser den föreslagna ändringen i IAS 22 att koncernmässig goodwill inte längre skall skrivas av. Om ändringen genomförs kommer en konflikt att uppstå mellan IAS 22 och ÅRL, en konflikt som inte kan åtgärdas förrän direktiven så medger.

2.14 Undantag från kravet på upprättande av koncernredovisning

I 7 kap. 2 § ÅRL anges att ett moderföretag som är dotterföretag under vissa förutsättningar inte behöver upprätta koncernredovisning. En av förutsättningarna (se första stycket punkten 2) 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 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 område anges dock inte. Detta är också fullt förståeligt eftersom IAS är avsedda för en internationell marknad. Grunden för undantaget i IAS torde vara densamma som för undantagsregeln i direktivet och ÅRL. Om det överordnade moderbolaget 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.

Begränsningen i 7 kap. 2 § första stycket punkten 2 ÅRL att moderföretaget skall ha sitt säte i EES har föreskrivits med stöd av artikel 11 i det sjunde direktivet (se prop. 1995/96:10 del II s. 130). Artikel 11 ger en medlemsstat möjlighet att undanta även moderföretag som är dotterföretag till ett moderföretag som inte lyder under någon medlemsstats lagstiftning, bl.a. under förutsättning att moderföretagets koncernredovisning har upprättats enligt direktivet eller på ett likvärdigt sätt. Enligt förarbetena till ÅRL (anförd prop. s. 130) ansågs det önskvärt att bolag vars moderbolag har sitt säte i EES utan att vara medlem i EU i detta avseende omfattas av samma lättnadsregler som bolag vars moderbolag har sitt säte i EU.

Enligt moderniseringsdirektivet ändras artikel 7, som gäller bolag vars moderföretag är hemmahörande inom EU, på så sätt att undantaget från koncernredovisningsskyldighet inte längre får tillämpas på bolag "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 bolag 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 bolag 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 bolaget eller något av dess dotterföretag är noterat inom EU. Så var fallet redan före moderniseringsdirektivet 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 koncernredovisningsskyldighet 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.

Enligt nu gällande lydelse av 7 kap. 2 § fjärde stycket andra punkten ÅRL måste en koncernredovisning alltid upprättas om moderbolagets aktier eller skuldebrev är inregistrerade vid en börs i Sverige eller annan stat inom EES. Bolag som är noterade vid en börs utan att vara inregistrerade omfattas dock inte av bestämmelsen (se prop. 1995/96:10 del 11 s. 235). Med den nya lydelsen av artikel 7 torde alla företag vars aktier eller skuldebrev är föremål för handel på en börs eller auktoriserad marknadsplats i Sverige eller på en reglerad marknad i något annat EU-land komma att omfattas av skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Eftersom den svenska lagstiftaren, med stöd av artikel 11 i det sjunde direktivet, har valt att låta bolag vars moderbolag har sitt säte i EES utan att vara medlem i EU omfattas av samma lättnadsregler (se 2 § första stycket) när det gäller skyldigheten att upprätta koncernredovisning som bolag vars moderbolag har sitt säte i EU, bör motsvarande gälla i fråga om tillämpningsområdet för 2 § fjärde stycket andra punkten (se även prop. 1995/96:10 del II s. 130).

Slutsats:

Sammanfattningsvis anser vi att någon ändring av 7 kap. 2 § första stycket punkten 2 ÅRL inte bör vidtas i syfte att möjliggöra en tillämpning av IAS 27. Däremot bör 7 kap. 2 § fjärde stycket andra

punkten ÅRL ändras i enlighet med vad som föreskrivs i moderniseringsdirektivet.

2.15 Hur andelar i och förvärv av dotterföretag, intresseföretag och joint ventures tas upp respektive räknas in i koncernredovisningen

<i>Redovisning av andelar i/förvärv av</i>	<i>Anskaffn. värde</i>	<i>Förvärvs- metoden</i>	<i>Kapital- andel</i>	<i>Klyvn. metoden</i>	<i>Pooln. metoden</i>	<i>Verkligt värde</i>
<i>- dotterföretag:</i>						
* IAS	(x)	x			x	x
* EG-dir.	x	x			x	
* ÅRL	x	x	x		x	
<i>- intresseföretag:</i>						
* IAS	(x)		x			x
* EG-dir.	x		x			
* ÅRL	x		x			
<i>- joint ventures:</i>						
<i>hos placeraren</i>						
<i>(då han saknar betydande inflytande)</i>						
* IAS	x					x
* EG-dir.	x					
* ÅRL	x					
<i>hos samägaren</i>						
* IAS	x		x	x		x
* EG-dir.	x		x	x		
* ÅRL	x		x	x		

2.15.1 Förvärv av dotterföretag

Enligt bestämmelserna i 7 kap. 18–24 §§ ÅRL skall ett förvärv av dotterföretag i normalfallet redovisas enligt förvärvsmetoden.

Enligt 24 § skall dock kapitalandelsmetoden användas om verksamheten i dotterföretaget skiljer så mycket från övrig verksamhet i koncernen att en tillämpning av förvärvsmetoden skulle vara oförenlig med kravet på rättvisande bild.

IAS 27 p. 14 och 15 tillåter inte att förvärvade dotterföretag räknas in i koncernredovisningen genom någon annan metod än förvärvsmetoden.

Bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL har delvis stöd i artikel 14.1 i det sjunde redovisningsdirektivet. Denna artikel innebär att dotterföretag som bedriver olikartad verksamhet (i förhållande till koncernen i övrigt) skall undantas från konsolidering. Kontaktkommittén har i sin undersökning funnit att det föreligger en konflikt mellan artikel 14.1 i det sjunde direktivet och IAS 27 i detta avseende. Genom moderniseringsdirektivet upphävs därför artikel 14. Som skäl anges att sådana fall som avses i artikel 14.1 numera aldrig förekommer och att kravet därför inte fyller någon uppgift. När artikel 14.1 upphävs saknas stöd i direktivet för en redovisning av dotterföretag enligt kapitalandelsmetoden. Bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL måste då upphävas.

Slutsats:

Under förutsättning att moderniseringsdirektivet införlivas i svensk lagstiftning på så sätt att bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL upphävs kommer således den aktuella konflikten mellan IAS 27 och ÅRL att undanröjas.

2.15.2 Poolningsmetoden

Poolningsmetoden kan vara ett sätt att konsolidera två eller flera juridiska personer som går samman i ett gemensamt företag. Samgåendet är formellt sett ett förvärv men i egentlig mening ett samgående eftersom ingen av dem är dominerande. Poolningsmetoden regleras i ÅRL 7 kap. 23 §. Liksom vid användandet av förvärvsmetoden sker elimineringen genom att det bokförda värdet av andelarna avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. Till skillnad från vid förvärvsmetoden behåller man dock vid användandet av poolningsmetoden de värden som tillgångarna, avsättningarna och skulderna är upptagna till i vardera företagens balansräkning. Det skillnadsbelopp som uppkommer vid avräkningen skall i stället läggas till

eller dras ifrån koncernens eget kapital enligt koncernbalansräkningen.

Även enligt i IAS 22 kan poolningsmetoden användas för "uniting of interests" (se p. 77–82). Enligt IAS 22 skall dock det redovisade värdet på andelar i dotterföretag elimineras mot vad som tillförts eget kapital vid emission av egna andelar och inte, som ÅRL föreskriver, mot i första hand dotterföretagets egna kapital och i andra hand mot koncernens eget kapital.

Bestämmelsen i 7 kap. 23 § ÅRL motsvarar artikel 20 i det sjunde direktivet. Kontaktkommittén har vid sin undersökning av överensstämelsen mellan IAS och EG-direktiven anförts att det föreligger skillnader mellan artikel 20 och IAS 22 såväl vad gäller villkoren för tillämpning av metoden som det sätt som metoden skall tillämpas på. Däremot anser Kontaktkommittén att redovisningsproblem i samband med fusioner och förvärv inte specifikt behandlas i redovisningsdirektiven och att de således inte tar upp frågan om hur poolningsmetoden skall tillämpas vid förening av ägarintressen, varför en jämförelse mellan artikel 20 och IAS 22 inte alltid är ändamålsenlig. En konflikt skulle dock enligt Kontaktkommittén kunna uppstå, beroende på den närmare utformningen av den nationella lagstiftning som genomför artikel 20, i de fall där villkoren för tillämpningen av poolningsmetoden är desamma.

Moderniseringsdirektivet innehåller ingen ändring av artikel 20 i det sjunde direktivet, vilket innebär att artikel 20 inte ansetts vara oförenlig med IAS 22 i detta avseende.

Den 5 december utkom IASB med ett förslag till ändringar i IAS 22. I utkastet föreslår IASB att poolningsmetoden skall förbjudas.

Slutsats:

En tillämpning av IAS 22 p. 79 torde inte hindras av bestämmelsen i ÅRL 7 kap. 23 §.

2.15.3 Andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures

I IAS anvisas i huvudsak samma metoder för konsolidering av andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures (i samägarens koncernredovisning) som i EG-direktiven och ÅRL, dvs.

förvärvsmetoden och poolningsmetoden för dotterföretag, kapitalandelsmetoden för intresseföretag och joint ventures samt klyvningsmetoden för joint ventures.

Även innehav av aktier och andelar i sådana dotterföretag och intresseföretag som inte omfattas av koncernredovisningen, och som därför inte skall konsolideras enligt nämnda metoder, måste emellertid beaktas vid upprättandet av redovisningen. Dessa innehav skall i så fall enligt EG-direktiven och ÅRL värderas enligt anskaffningsvärdemetoden och enligt IAS i enlighet med IAS 39, dvs. initialt till anskaffningsvärde och efter anskaffningstidpunkten till verkligt värde. Här föreligger således en skillnad mellan regelverken.

Enligt ÅRL 7 kap. 5 § tredje stycket behöver ett dotterföretag inte omfattas av koncernredovisningen om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,
2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller
3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Enligt IAS 27 p. 13. skall ett dotterföretag inte omfattas av koncernredovisningen om

- a) control is intended to be temporary because the subsidiary is acquired and held exclusively with a view to its subsequent disposal in the near future; or
- b) it operates under severe long-term restrictions which significantly impair its ability to transfer funds to the parent”.

Sådana dotterföretag skall i stället redovisas enligt IAS 39.

Under samma förutsättningar skall andelar i intresseföretag (IAS 28 p. 8) och i joint ventures (IAS 31 p. 35) redovisas enligt IAS 39, dvs. initialt till anskaffningsvärde och efter anskaffningstidpunkten till verkligt värde (IAS 39 p. 66 och 69).

Ytterligare en hänvisning till värderingsreglerna i IAS 39 finns i IAS 31 p. 42 beträffande redovisning av andelar i joint ventures i en placerares koncernredovisning.

De hänvisningar som görs till IAS 39 innebär således att andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures efter anskaffningstidpunkten värderas till verkligt värde enligt IAS. En sådan

värdering strider mot ÅRL och mot artiklarna 13.3 och 29.1 i det sjunde direktivet och artikel 35.1 a i det fjärde direktivet.

En värdering till verkligt värde av andelar i dotterföretag, intresseföretag och samriskföretag har inte heller ansetts önskvärd av EG-kommissionen. I direktivet om redovisning och värdering av finansiella instrument (2001/65/EG) undantogs dessa finansiella instrument från tillämpningsområdet för den nya artikel 42 a.1 vilken möjliggör en värdering till verkligt värde av finansiella instrument. Finansiella instrument är även uttryckligen undantagna från tillämpningsområdet för de i moderniseringsdirektivet föreslagna artiklarna 42 e och 42 f.

I Kontaktkommitténs undersökning har inte nämnda konflikter diskuterats, trots att frågorna rör koncernredovisning.

Inom IASB:s Improvements project föreslås ändringar i IAS 27 p. 13 och IAS 28 p. 8 på så sätt att orden "in the near future" ersätts med "within twelve months from acquisition" samt att det anges att redovisning skall ske enligt IAS 39 till verkligt värde. Vidare föreslås att de undantag från konsolidering som anges i IAS 27 p. 13 b) och IAS 28 p. 8 b) skall upphävas.

Slutsats:

Hänvisningen till IAS 39 innebär att andelarna efter anskaffningstidpunkten värderas till verkligt värde. En konflikt föreligger därmed med såväl EG-direktiven som ÅRL. En ändring av ÅRL i syfte att undanröja konflikten kan inte genomföras eftersom den skulle strida mot direktiven.

2.16 Negativ goodwill

Enligt ÅRL skall dotterföretag i normalfallet räknas in i koncernredovisningen enligt förvärvsmetoden. Vid tillämpning av förvärvsmetoden kan ett negativt skillnadsbelopp (negativ goodwill) uppkomma som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynnsam resultatutveckling eller förväntade utgifter i dotterföretaget. Enligt 7 kap. 22 § ÅRL skall detta skillnadsbelopp redovisas som en avsättning i koncernbalansräkningen. Avsättningen får sedan upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias.

Enligt IAS 22 p. 64 skall negativ goodwill istället tas upp som en avdragspost på tillgångssidan i balansräkningen, under samma klassificering som goodwill.

Bestämmelsen i ÅRL har sin grund i artikel 31 jämförd med artikel 19.1 c i det sjunde redovisningsdirektivet. Artikel 19.1 c anger endast att goodwill skall "redovisas i den sammanställda balansräkningen under en särskild post med lämplig beteckning". Vidare sägs att "om en medlemsstat tillåter att positiva och negativa differenser avräknas mot varandra, skall en uppdelning av dessa differenser göras i noterna". Enligt artikel 31 får negativ goodwill inte föras över till den sammanställda resultaträkningen förrän den ogynnsamma resultatutvecklingen eller de förväntade kostnaderna har uppkommit eller den negativa goodwillen motsvarar en realiserad vinst. Bestämmelsen i ÅRL om att negativ goodwill skall redovisas som en avsättning saknar således motsvarighet i EG-direktiven. EG-direktiven i sig utgör inte något hinder för en tillämpning av IAS 22 p. 64.

IASB utkom den 5 december 2002 med ett utkast till ändringar i IAS 22. I utkastet föreslås i p. 55 att negativ goodwill skall tas upp i resultaträkningen som en vinst. Om förslaget genomförs torde en konflikt komma att uppstå med såväl artikel 31 i det sjunde redovisningsdirektivet som ÅRL.

Slutsats:

Sammanfattningsvis föreligger för närvarande en konflikt mellan IAS 22 p. 64 och 7 kap. 22 § ÅRL som endast kan åtgärdas genom en ändring av ÅRL.

2.17 Omvända förvärv

Bestämmelserna om koncernredovisning i ÅRL utgår från att koncernredovisningen upprättas av det företag som äger andelar i ett annat företag, dvs. av moderföretaget. Koncernföretagen skall normalt konsolideras med tillämpning av förvärvsmetoden (se 7 kap. 19–22 §§ ÅRL). Förvärvsmetoden utgår från att moderföretaget har förvärvat andelarna i dotterföretaget. IAS 22 p. 13 innehåller emellertid en bestämmelse om s.k. omvända förvärv vilka kännetecknas av att ett företag (A) förvärvar aktierna i ett annat företag (B) mot betalning i form av nyemitterade aktier i det egna bolaget i en sådan omfattning att de bestämmande inflytandet över

de båda företagen (koncernen) tillkommer aktieägarna i det företag som har förvärvats (B). Enligt IAS 22 skall koncernredovisningen i detta fall upprättas som om det i formell mening förvärvade företaget (B) hade förvärvat det i formell mening förvärvande företaget (A).

I förslaget till moderniseringsdirektiv har kommissionen uttryckligen anfört att det inte uppstår någon konflikt mellan IAS bestämmelser om omvända förvärv och EG:s redovisningsdirektiv. I Sverige finns ett förslag om införande av en bestämmelse i ÅRL som reglerar hur förvärvsmetoden skall tillämpas vid omvända förvärv (se propositionen, 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument). Om ett omvänt förvärv har skett skall, enligt förslaget, vid tillämpning av förvärvsmetoden det förvärvade företaget anses som moderföretag och det förvärvande företaget anses som dotterföretag.

Slutsats:

Om propositionens förslag om ändringar i ÅRL antas av riksdagen klargörs således att det inte föreligger någon konflikt mellan IAS 22 p. 13 och ÅRL.

Konflikter mellan IAS och ÅRKL/ÅRFL

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	331
2	Konflikter mellan IAS och ÅRKL/ÅRFL utifrån ÅRL- promemorian.....	333
2.1	Definitionen av dotterföretag.....	333
2.2	Försiktighetsprincipen	333
2.3	Uppdelning av tillgångar i AT och OT i balansräkningen	334
2.4	Klassificering av redovisningsposter	335
2.5	Alternativa termer för ”icke-kortfristig”	336
2.6	Effekter av byte av redovisningsprincip	336
2.7	Rättelse av fel i tidigare års räkenskaper.....	336
2.8	Värdering av omsättningstillgångar enligt lägsta värdets princip.....	337
2.9	Definitionen av verkligt värde vid värdering av omsättningstillgångar	339
2.10	Beräkning av anskaffningsvärdet för varulager enligt LIFO-metoden.....	339
2.11	Värdering av anläggningstillgångar.....	340
2.11.1	Materiella och immateriella anläggningstillgångar (utom förv.fast.)	341
2.11.2	Förvaltningsfastigheter	342
2.11.3	Finansiella anläggningstillgångar	343
2.12	Avskrivning av materiella anläggningstillgångar.....	343
2.13	Den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång	344
2.14	Undantag från kravet på upprättande av koncernredovisning	345

2.15	Redovisning av dotterföretag, intresseföretag och joint ventures i koncernredovisningen	347
2.15.1	Förvärv av dotterföretag	347
2.15.2	Poolningsmetoden	348
2.15.3	Andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures.....	348
2.16	Negativ goodwill.....	349
2.17	Omvända förvärv	350
3	Övriga konflikter mellan IAS och ÅRKL och/eller ÅRFL	351
3.1	Krav på kapitaltäckningsanalys enligt ÅRKL	353
3.2	Krav på resultatanalys enligt ÅRFL	354
3.3	Fond för orealiserade vinster enligt ÅRFL.....	355
3.4	Övriga tänkbara konflikter enligt Kontaktkommittén.....	356

1 Inledning

Denna bilaga innehåller en inventering av konflikter mellan IAS och ÅRKL och/eller ÅRFL. Inventeringen har upprättats med stöd främst av innehållet i bilaga 4 (Konflikter mellan IAS och ÅRL), nedan kallad ÅRL-promemorian, moderniseringsdirektivet och Kontaktkommitténs undersökning av överensstämelsen mellan IAS och bl.a. bankredovisningsdirektivet. Liksom när det gäller de allmänna företagen innehåller denna inventering endast förslag på ändringar i ÅRKL/ÅRFL som är föranledda av nu gällande IAS-standarder.

ÅRKL och ÅRFL hänvisar i stora delar till bestämmelserna i ÅRL. Innehållet i denna bilaga bygger därför på att läsaren har tillgång till och vid behov tar del av de överväganden som görs i ÅRL-promemorian beträffande de allmänna företagen. För att underlätta en jämförelse överensstämmer indelningen och numreringen av avsnitten i de båda bilagorna.

ÅRL-promemorian innehåller en jämförelse mellan IAS och ÅRL grundad på bl.a. moderniseringsdirektivet, Kontaktkommitténs undersökning av överensstämelsen mellan IAS 1–41 och gemenskapens redovisningsdirektiv (dock inte försäkringsredovisningsdirektivet) samt Redovisningsrådets rekommendationer. En naturlig utgångspunkt för denna inventering blir att undersöka i vad mån de konflikter mellan IAS och ÅRL som har kommenterats i ÅRL-promemorian även utgör konflikter med ÅRKL/ÅRFL. I de hänseenden som ÅRKL och ÅRFL hänvisar till ÅRL får de slutsatser som dras i ÅRL-promemorian om behov av ändringar i ÅRL direkt genomslag även för de finansiella företagen. På dessa områden kräver således reglerna i ÅRKL och ÅRFL inga särskilda överväganden. Vissa av de konflikter som föreligger mellan IAS och ÅRL kan dock utgöra konflikter med ÅRKL och ÅRFL även om bestämmelserna i ÅRKL och ÅRFL inte hänvisar till/överensstämmer med reglerna i ÅRL. På dessa områden krävs särskilda överväganden om vilka åtgärder som måste vidtas i syfte att vidga ÅRKL:s och ÅRFL:s ramar för att tillåta/kräva en tillämpning av IAS. Vidare kan det finnas konflikter mellan IAS och ÅRKL och/eller ÅRFL som inte omfattas av ÅRL-promemorian p.g.a. att de avser bestämmelser som är specifika för just ÅRKL och/eller ÅRFL. Även en genomgång av sådana regler i de olika regelverken måste därför göras.

När det gäller försäkringsföretagen pågår för närvarande inom IASB ett arbete med att ta fram en standard för Insurance Contracts. Arbetet delas in i två delar varav IASB hoppas kunna vara klar med del I till år 2005. IASB avser att ge ut en Exposure Draft för del 1 i slutet av det andra kvartalet år 2003. Innan standarden för Insurance Contracts har offentliggjorts kommer kommissionen inte att göra någon översyn av försäkringsdirektivets regler om uppställningsformerna för balans- och resultaträkningen. Detta innebär för vår del att sådana konflikter som är relaterade till uppställningsformerna för balans- respektive resultaträkningen inte kan föranleda någon lagstiftningsåtgärd förrän direktiven har ändrats. Inventeringen behandlar inte heller andra tänkbara konflikter som kan uppkomma om den nämnda IAS-standard antas.

2 Konflikter mellan IAS och ÅRKL/ÅRFL utifrån ÅRL-promemorian

2.1 Definitionen av dotterföretag

Definitionen av dotterföretag i ÅRL överensstämmer inte till sin ordalydelse med motsvarande definition i IAS 27 p. 6, eftersom definitionen i ÅRL förutsätter att moderföretaget äger andelar i den juridiska personen. Av 1 kap. 4 § ÅRKL och 1 kap. 3 § ÅRFL följer att bestämmelsen i 1 kap. 4 § ÅRL är tillämplig även beträffande redovisningen i finansiella företag. Bestämmelsen i ÅRL bygger på artikel 1 i det sjunde direktivet. Nämnda artikel är även tillämplig för finansiella företag genom hänvisningar i artikel 43.1 i bankredovisningsdirektivet och i artiklarna 65 och 66 i försäkringsredovisningsdirektivet. Genom moderniseringsdirektivet ändras artikel 1.2 i det sjunde direktivet. Om en bestämmelse motsvarande den ändrade artikeln 1.2 införs i Sverige, skulle konflikten mellan IAS och ÅRL undanröjas. Därmed skulle även konflikten mellan IAS å ena sidan och ÅRKL och ÅRFL å andra sidan också undanröjas utan att det kräver någon ytterligare åtgärd från vår sida.

2.2 Försiktighetsprincipen

Den s.k. försiktighetsprincipen kommer till uttryck i 2 kap. 4 § första stycket punkt 3 b) ÅRL. Enligt Kontaktkommittén kommer definitionen av avsättning i IAS 37 p. 72 inte att vara förenlig med artikel 31 i det fjärde direktivet, vilken ligger till grund för bestämmelsen i ÅRL. Av 2 kap. 2 § ÅRKL och 2 kap. 2 § ÅRFL följer att den aktuella bestämmelsen i ÅRL är tillämplig även för finansiella företag. Bankredovisningsdirektivet (artikel 1) och försäkringsredovisningsdirektivet (artikel 1) hänvisar till artikel 31 i det fjärde direktivet. I syfte att underlätta tillämpningen av IAS 37 ändras genom moderniseringsdirektivet bl.a. artikel 31 i det fjärde direktivet. Genom att göra motsvarande ändringar i 2 kap. 4 § första stycket punkt 3 b) ÅRL kommer den eventuella konflikten mellan IAS och ÅRL/ÅRKL/ÅRFL att undanröjas.

2.3 Uppdelning av tillgångar i AT och OT i balansräkningen

Mot bakgrund av att det fjärde direktivet (artikel 9 och 10) kräver att tillgångar uppdelas i AT och OT i balansräkningen anser Kontaktkommittén att europeiska företag inte kan tillämpa den uppdelning i kortfristiga och icke-kortfristiga tillgångar som föreskrivs i IAS 1 p. 57 och 60, utan bara kan använda den metod som anges i den sista meningen i punkt 53, nämligen att rangordna tillgångar och skulder i ordning efter deras likviditet. Bestämmelserna i ÅRL 3 kap. 3 och 4 §§ samt bilaga 1 har sin motsvarighet i artiklarna 9 och 10 i det fjärde direktivet. Genom moderniseringsdirektivet införs en ny artikel 10 a i det fjärde direktivet för att möjliggöra en tillämpning av den uppdelning som föreskrivs i IAS. Vid ett införlivande av artikel 10 a i ÅRL skulle eventuella oklarheter undanröjas.

I fråga om kreditinstitut och värdepappersbolag finns ingen koppling i bankredovisningsdirektivet (se artikel 1) till de uppställningsformer för balans- och resultaträkningar som anges i det fjärde direktivet. Den uppställningsform för balansräkningen som anvisas i 3 kap. 1 § och bilaga 1 i ÅRKL bygger således endast på bankredovisningsdirektivet och har ingen hänvisning till bestämmelserna i ÅRL. Genom moderniseringsdirektivet införs en ny artikel 4 a i bankredovisningsdirektivet enligt vilken medlemsstaterna får tillåta eller kräva att kreditinstitut, eller vissa kategorier av kreditinstitut, ställer upp posterna (i balansräkningen) på grundval av deras beskaffenhet och rangordnar posterna efter deras relativa likviditet, förutsatt att den information som förmedlas genom en sådan uppställning minst är likvärdig med den som annars skulle ha krävts genom artikel 4. Kommissionen torde därmed anse att det föreligger en konflikt mellan IAS 1 och bankredovisningsdirektivet på motsvarande sätt som mellan IAS 1 och det fjärde redovisningsdirektivet. Om Sverige väljer att införliva den nya artikeln 4 a i ÅRKL skulle således en eventuell konflikt med IAS 1 vara undanröjd.

När det gäller försäkringsföretag innehåller försäkringsredovisningsdirektivet (se artikel 1) ingen hänvisning till de uppställningsformer för BR och RR som anges i det fjärde direktivet. Bestämmelsen i 3 kap. 1 § och bilaga 1 ÅRFL bygger således endast på försäkringsredovisningsdirektivet. Moderniseringsdirektivet innehåller inte några ändringar av uppställningsformerna för BR och RR i försäkringsföretag. Eventuella

sådana ändringar kommer att övervägas och, när så är nödvändigt, införas först när en internationell standard för finansiell rapportering som särskilt avser försäkring har offentliggjorts. Även om det skulle föreligga en konflikt mellan den uppställning av balansräkningen som följer av IAS 1 och den som föreskrivs i artikel 6 i försäkringsredovisningsdirektivet (och därmed med den som föreskrivs i ÅRFL), kan den eventuella konflikten inte undanröjas förrän direktivet ger utrymme därtill.

2.4 Klassificering av redovisningsposter

Enligt ÅRL-promemorian föreligger en eventuell konflikt mellan den klassificering av redovisningsposter som görs i IAS 32 och uppställningsformerna för BR och RR i ÅRL. Eftersom uppställningsformerna för BR och RR i ÅRKL och ÅRFL skiljer sig från vad som föreskrivs i ÅRL måste inte nämnda konflikt även gälla de finansiella företagen. Bank- respektive försäkringsredovisningsdirektiven innehåller inte heller några hänvisningar till de uppställningsformer för BR och RR som anges i det fjärde direktivet.

I syfte att möjliggöra en tillämpning av IAS i sådana situationer då vissa transaktioner och avtal enligt IAS redovisas under poster som snarare hänger samman med transaktionens eller avtalets ekonomiska substans än med dess juridiska form, införs genom moderniseringsdirektivet en ny punkt 6 i artikel 4 i det fjärde direktivet. Genom den nya artikeln ges medlemsstaterna uttryckligen befogenhet att tillåta eller kräva att hänsyn tas till substansen, likväl som till formen, vid fastställandet av under vilken post i balans- och resultaträkningen ett belopp skall tas upp. Vidare införs i artikel 1.1 i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven en hänvisning till den föreslagna artikeln 4.6 i det fjärde direktivet.

Beträffande de allmänna företagen har vi dragit slutsatsen att förslaget inte tillför något nytt i sak och att principen om "substance over form" gäller redan idag, varför förslaget inte bör föranleda någon svensk lagstiftningsåtgärd. Om artikel 5 utnyttjas i fråga om årsredovisningen kommer IAS 32 i alla händelser att kunna tillämpas ändå av de noterade bolagen. Något skäl att göra en annan bedömning beträffande de finansiella företagen har inte framkommit.

2.5 Alternativa termer för "icke-kortfristig"

IAS 1 p. 58 ger företagen möjlighet att använda alternativa termer för vissa tillgångsslag, vilket enligt Redovisningsrådet inte är tillåtet enligt ÅRL, ÅRKL och ÅRFL. Standarden har följande lydelse:

"This Standard uses the term 'non-current' to include tangible, intangible, operating and financial assets of a long-term nature. It does not prohibit the use of alternative descriptions as long as the meaning is clear."

Denna skillnad mellan regelverken (IAS och ÅRL) har i ÅRL-promemorian inte ansetts utgöra någon konflikt som måste undanröjas för att möjliggöra en tillämpning av IAS. Något skäl att göra en annan bedömning beträffande ÅRKL och ÅRFL har inte framkommit.

2.6 Effekter av byte av redovisningsprincip

Ansatsen i bestämmelserna i 3 kap. 5 § ÅRL och i IAS 8 (och IAS 34) överensstämmer inte helt när det gäller frågan om effekterna av byte av redovisningsprincip skall redovisas retroaktivt eller med tillämpning framåt. Denna skillnad mellan regelverken har dock i ÅRL-promemorian inte bedömts kräva någon åtgärd. Nämda slutsats får genomslag även för de finansiella företagen eftersom ÅRKL (3 kap. 2 §) och ÅRFL (3 kap. 2 §) hänvisar till den aktuella bestämmelsen i ÅRL.

2.7 Rättelse av fel i tidigare års räkenskaper

Bestämmelsen i IAS 8 p. 32 och 34 om att s.k. "fundamental errors" i huvudsak skall föranleda omräkning av tidigare avgivna finansiella rapporter kan tyckas strida mot den s.k. kontinuitetsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket punkten 7 i ÅRL, enligt vilken den ingående balansen för ett räkenskapsår skall stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret. Enligt andra stycket i bestämmelsen får dock avvikelser göras från vad som föreskrivs i första stycket om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§ (dvs. med kraven på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild).

Kontinuitetsprincipen i ÅRL motsvarar artikel 31 p. 1 f) i det fjärde direktivet. Enligt punkt 2 i samma artikel kan avvikelser från principen undantagsvis accepteras. Genom hänvisningar i artikel 1.1 i bank- respektive försäkringsredovisningsdirektiven till artikel 31 i det fjärde direktivet gäller kontinuitetsprincipen och regeln om möjliga avvikelser därifrån även för finansiella företag. I ÅRKL och ÅRFL kommer detta till uttryck genom hänvisningar i 2 kap. 2 § i respektive lag till bestämmelsen i 2 kap. 4 § ÅRL.

Mot denna bakgrund får den slutsats som dragits för företag i allmänhet giltighet även för de finansiella företagen. Således bör den öppning för avvikelser från kontinuitetsprincipen som anges i artikel 31 p. 2 i det fjärde direktivet och i 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL innebära att IAS 8 i sin nuvarande och även i sin blivande utformning kan tillämpas utan hinder av EG-direktiven och ÅRL (samt ÅRKL och ÅRFL) under förutsättning att rättelse av sådana fel varom är fråga undantagsvis kan accepteras respektive kan anses utgöra särskilda skäl för en sådan avvikelse.

2.8 Värdering av omsättningstillgångar enligt lägsta värdets princip

Bestämmelsen i 4 kap. 9 § ÅRL att alla omsättningstillgångar skall tas upp i balansräkningen till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet strider mot bestämmelser i IAS 39, IAS 32, IAS 41 och, eventuellt, IAS 2, enligt vilka värderingen istället skall ske till verkligt värde. Den aktuella bestämmelsen i ÅRL är tillämplig även för de finansiella företagen genom hänvisningar i ÅRKL (4 kap. 1 §) och ÅRFL (4 kap. 1 §).

Det finns dock vissa särbestämmelser för de finansiella företagen. Enligt 4 kap. 6 § ÅRKL får nämligen överlåtbara värdepapper som är omsättningstillgångar värderas till verkligt värde även när detta värde överstiger anskaffningsvärdet. Vidare anges i 4 kap. 5 § ÅRFL att placeringstillgångar, med undantag för aktier och andelar i koncernföretag och intresseföretag, får värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL även när detta värde överstiger anskaffningsvärdet. Placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisken skall alltid värderas till verkligt värde.

År 2001 antogs vidare ett EG-direktiv (2001/65/EG) om redovisning och värdering av finansiella instrument vilket medförde

ändringar i fjärde (bl.a. införande av artiklarna 42a–d) och sjunde redovisningsdirektiven samt i bankredovisningsdirektivet i syfte att möjliggöra en tillämpning av IAS 39. Detta innebär att det numera finns utrymme för en värdering av finansiella instrument till verkligt värde. Direktivet har ännu inte införlivats i svensk lagstiftning men en proposition, 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument, har nyligen överlämnats till riksdagen i vilken bl.a. föreslås införande av en ny bestämmelse i ÅRL, enligt vilken finansiella instrument får redovisas till sitt verkliga värde. Vidare föreslås att det ska bli obligatoriskt för kreditinstitut och värdepappersbolag att värdera finansiella instrument till verkligt värde såväl vid upprättandet av årsredovisningen som vid upprättandet av koncernredovisningen.

När det gäller försäkringsföretagen anges i moderniseringsdirektivet att också dessa företag bör kunna värdera finansiella instrument till verkligt värde i enlighet med IAS 39. För att möjliggöra detta införs bl.a. en hänvisning i försäkringsredovisningsdirektivet till bestämmelserna i artiklarna 42a–d i det fjärde direktivet.

Under förutsättning att det i ÅRL införs nya bestämmelser baserade på EG-direktivet 2001/65/EG samt att det införs hänvisningar i ÅRKL och ÅRFL till de nya bestämmelserna i ÅRL, kommer värderingen av finansiella instrument även enligt ÅRL, ÅRKL och ÅRFL att kunna ske till verkligt värde. Konflikten med IAS 39 och IAS 32 är då undanröjd för såväl de allmänna företagens som de finansiella företagens del.

I IAS 41 föreskrivs en metod för värdering av biologiska tillgångar till verkligt värde. Denna metod strider mot såväl 4 kap. 9 § ÅRL som mot artikel 31.1 c aa och artikel 33 i det fjärde direktivet. För att avlägsna denna konflikt införs genom moderniseringsdirektivet två nya artiklar, 42 e och 42 f, i det fjärde direktivet samt hänvisningar till dessa artiklar i såväl bank- som försäkringsredovisningsdirektiven. Under förutsättning att de nya artiklarna 42 e och 42 f införlivas i ÅRL samt hänvisningar till de nya bestämmelserna i ÅRL införs i ÅRKL och ÅRFL kommer således den aktuella konflikten med IAS 41 (och den eventuella konflikten med IAS 2) att undanröjas.

2.9 Definitionen av verkligt värde vid värdering av omsättningstillgångar

Vid värdering av omsättningstillgångar enligt lägsta värdets princip skall enligt 4 kap. 9 § ÅRL det verkliga värdet bestämmas till försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Detta sätt att bestämma det verkliga värdet överensstämmer inte med IAS 39 (och IAS 32), enligt vilka det verkliga värdet skall fastställas utan avdrag för försäljningskostnader. Genom hänvisningar till bestämmelsen i ÅRL i 4 kap. 1 § ÅRKL och 4 kap. 1 § ÅRFL föreligger samma konflikt med IAS för de finansiella företagen.

Genom införlivande av EG-direktivet 2001/65/EG om redovisning och värdering av finansiella instrument, vari innebörden av begreppet verkligt värde inte innefattar avdrag för försäljningskostnader (se den föreslagna artikeln 42 b i det fjärde direktivet), kommer konflikten mellan ÅRL och IAS 39 att lösas. Förslag om införlivande av EG-direktivet återfinns för företag i allmänhet och för kreditinstitut och värdepappersbolag i propositionen 2002/03:1212, Redovisning och värdering av finansiella instrument. I propositionen föreslås att begreppet verkligt värde i 4 kap. 9 § ÅRL skall ersättas av "nettoförsäljningsvärde" och termen "verkligt värde", med den innebörd som anges i EG-direktivet, användas i den nya bestämmelsen om värdering av finansiella instrument. Förslaget innebär således att det införs några nya bestämmelser i ÅRL samtidigt som det införs hänvisningar till dessa i ÅRKL.

När det gäller försäkringsföretagen införs genom moderniseringsdirektivet en hänvisning till bl.a. artikel 42 b i det fjärde direktivet i försäkringsredovisningsdirektivet. Detta innebär att konflikten mellan IAS 39 och ÅRFL kan lösas om en hänvisning införs i ÅRFL till de föreslagna bestämmelserna i ÅRL.

2.10 Beräkning av anskaffningsvärdet för varulager enligt LIFO-metoden

Enligt 4 kap. 11 § ÅRL får inte LIFO-metoden användas vid beräkning av anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar. Detta förbud strider mot IAS 2 p. 23 vilken tillåter LIFO-metoden som en alternativ beräkningsmetod. Förbudet i ÅRL gäller även för

finansiella företag enligt hänvisningarna i 4 kap. 1 § ÅRKL och 4 kap. 1 § ÅRFL.

Förbudet i ÅRL har ingen motsvarighet i artikel 40.1 i det fjärde direktivet. Enligt denna artikel får nämligen medlemsstaterna tillåta att anskaffningsvärdet för vissa omsättningstillgångar beräknas enligt bl.a. LIFO-metoden. Inte heller bank- respektive försäkringsredovisningsdirektiven innehåller något förbud mot LIFO-metoden, eftersom det i dessa direktiv hänvisas till artikel 40.1 i det fjärde direktivet.

Konflikten mellan IAS 2 och ÅRL, ÅRKL och ÅRFL kommer således att lösas om förbudet mot LIFO-metoden tas bort ur ÅRL. Som nämns i ÅRL-promemorian har dock IASB föreslagit att möjligheten att använda LIFO-metoden ska avlägsnas ur IAS 2. Om förslaget antas kan förbudet i ÅRL kvarstå utan ändring.

2.11 Värdering av anläggningstillgångar

Enligt 4 kap. 3 § ÅRL skall alla typer av anläggningstillgångar värderas till anskaffningsvärdet, om inte annat följer av bestämmelserna om avskrivning, nedskrivning, uppskrivning (gäller ej immateriella AT) samt redovisning till bestämd mängd och fast värde.

Bank- och försäkringsredovisningsdirektiven samt ÅRKL och ÅRFL innehåller ingen generell uppdelning av tillgångar i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Detta hindrar dock inte att ÅRL:s värderingsregler för sådana tillgångar tillämpas också på de finansiella företagens tillgångar (se prop. 1995/96:10 del 4 s. 40 och 212 och del 3 s. 17).

Av 4 kap. 1 § ÅRKL följer att bestämmelsen i 4 kap. 3 § ÅRL skall tillämpas även för kreditinstitut och värdepappersbolag. ÅRKL innehåller dock särskilda regler om uppskrivning och uppskrivningsfond (se 4 kap. 2 §) och om att periodisering av över- och underkurs skall beaktas vid bestämmande av anskaffningsvärdet för vissa finansiella tillgångar (se 4 kap. 5 §).

När det gäller försäkringsföretag föreskrivs i 4 kap. 1 och 2 §§ ÅRFL att bestämmelsen i 4 kap. 3 § ÅRL skall tillämpas på ett försäkringsföretags samtliga tillgångar, om inte annat följer av detta kapitel. I 4 kap. 2 § ÅRFL föreskrivs bl.a. på vilka tillgångar – hänförliga till olika tillgångsposter i försäkringsföretagens balansräkningsschema – som värderingsbestämmelserna i ÅRL ska tillämpas.

2.11.1 Materiella och immateriella anläggningstillgångar (utom förv.fast.)

I IAS 16 och IAS 38 föreskrivs en alternativ värderingsmetod som innebär en systematisk omvärdering till verkliga värden av materiella respektive immateriella anläggningstillgångar. Kopplingar till denna metod finns även i IAS 36 (nedskrivningar). I ÅRL-promemorian har konstaterats att eftersom uppskrivningsregeln i artikel 33.1 c i det fjärde direktivet genom moderniseringsdirektivet görs tillämplig avseende samtliga anläggningstillgångar (även immateriella), lägger direktivet inga hinder i vägen för en tillämpning av IAS 16, IAS 36 och IAS 38. På grund av utformningen av den svenska uppskrivningsregeln (4 kap. 6 § ÅRL) kan dock en konflikt fortfarande föreligga med ÅRL. För att lösa denna konflikt föreslås i promemorian antingen införlivande av de genom moderniseringsdirektivet införda artiklarna 42 e och 42 f, eller ändring av lydelsen i uppskrivningsregeln i ÅRL.

Beträffande de finansiella företagen återfinns hänvisningar till uppskrivningsregeln i ÅRL i såväl ÅRKL som ÅRFL. Av 4 kap. 2 § första stycket p. 5 ÅRFL framgår dock att för försäkringsföretagens del gäller uppskrivningsregeln i ÅRL endast för skadeförsäkringsbolag och skall tillämpas på placeringstillgångar (utom när de värderas till verkligt värde) samt på sådana tillgångar hänförliga till materiella tillgångar och varulager som stadigvarande skall innehåsa eller brukas. Den är således inte tillämplig på immateriella tillgångar. Denna uttryckliga reglering i ÅRFL av vilken typ av tillgångar uppskrivningsregeln i ÅRL skall tillämpas på saknar motsvarighet i ÅRKL.

Även utformningen av direktiven skiljer sig åt. Enligt bank- och försäkringsredovisningsdirektivet (se artiklarna 1.1) skall uppskrivningsregeln i artikel 33 i det fjärde direktivet i och för sig gälla för alla finansiella företag, varför moderniseringsdirektivets ändring i artikel 33 får genomslag även för de finansiella företagen. Enligt artikel 1.3 i försäkringsredovisningsdirektivet skall dock hänvisningen till artikel 33 i fjärde direktivet gälla med beaktande av bl.a. artikel 50 i försäkringsredovisningsdirektivet. I artikel 50 b) anges att artikel 33 1.c i det fjärde direktivet skall gälla tillgångar som redovisas under C.I–C.IV och F.I (utom vad gäller varulager) samt F.III såsom definierade i artikel 6 i försäkringsredovisningsdirektivet. Därav följer att uppskrivningsregeln i artikel 33 i det fjärde direktivet får tillämpas på följande tillgångar när det gäller

försäkringsföretag: placeringar (mark och byggnader, placeringar i anknutna företag och ägarintressen, andra finansiella placeringar, depositioner hos företag som avgivit affär), materiella tillgångar (förutom varulager) samt egna aktier och andelar. Uppskrivningsregeln skall således inte tillämpas beträffande B. Immateriella tillgångar. Moderniseringsdirektivet innehåller ingen ändring av artikel 50 i försäkringsredovisningsdirektivet.

Mot denna bakgrund kan slutsatsen dras att den ändrade lydelsen av artikel 33 i det fjärde direktivet får genomslag för kreditinstituten men inte för försäkringsföretagen, eftersom moderniseringsdirektivet inte innehåller någon ändring av artikel 50 i försäkringsredovisningsdirektivet. För försäkringsföretagens del kvarstår således en konflikt mellan IAS 38 (immateriella AT) och försäkringsredovisningsdirektivet även om moderniseringsdirektivet antas. Detta innebär att en ändring av utformningen av uppskrivningsregeln i ÅRL inte är något alternativ i syfte att undanröja konflikten mellan IAS 38 och ÅRFL eftersom bestämmelsen i 4 kap. 2 § p. 5 a) inte kan ändras med stöd av direktivet. För försäkringsföretagen återstår därför endast möjligheten att införliva de nya artiklarna 42 e och 42 f i ÅRL och därefter införa en hänvisning till dessa i ÅRFL. För kreditinstituten kan dock samma slutsats dras som beträffande de allmänna företagen, dvs. en lösning av konflikten med IAS 16, IAS 36 och IAS 38 kan nå antingen genom att införliva de nya artiklarna 42 e och 42 f i ÅRL, eller genom att ändra utformningen av uppskrivningsregeln i ÅRL.

2.11.2 Förvaltningsfastigheter

Enligt IAS 40 kan företagen efter anskaffningstidpunkten värdera en förvaltningsfastighet antingen till anskaffningsvärde eller till verkligt värde, varvid förändringar i verkligt värde skall tas upp i resultaträkningen. Den senare modellen strider mot den grundläggande principen i artikel 33 i det fjärde direktivet att ökningsar av värdet på fasta tillgångar endast får tas upp i resultaträkningen i den mån de utgör realiserade intäkter. I syfte att avlägsna denna konflikt införs genom moderniseringsdirektivet två nya artiklar, 42 e och 42 f, i det fjärde direktivet. Vidare införs hänvisningar i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven till de nya artiklarna i det fjärde direktivet. Genom att införliva de nya artiklarna i ÅRL och införa hänvisningar till dem i ÅRKL och

ÅRFL kan konflikten med IAS 40 undvikas för såväl allmänna som finansiella företag.

2.11.3 Finansiella anläggningstillgångar

Finansiella anläggningstillgångar i form av bl.a. andelar i koncernföretag och intresseföretag skall enligt 4 kap. 3 § ÅRL värderas till anskaffningsvärdet. Detta gäller även för finansiella företag genom de hänvisningar till bestämmelsen i ÅRL som görs i 4 kap. 1 § ÅRKL och i 4 kap. 1 § ÅRFL. Enligt IAS 27, IAS 28, IAS 21 och IAS 31 kan dock andelar i dotterföretag, intresseföretag, självständig utlandsverksamhet samt joint ventures även redovisas enligt kapitalandelsmetoden och/eller till verkligt värde.

Bestämmelsen i 4 kap. 3 § ÅRL har sin motsvarighet i artikel 35.1 a i det fjärde direktivet. I artikel 59 i det fjärde direktivet finns även en möjlighet för medlemsstaterna att tillåta att andelar i intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden, en möjlighet som inte har utnyttjats i Sverige. Hänvisningar till artikel 35 och artikel 59 i det fjärde direktivet återfinns i såväl bankredovisningsdirektivet (artikel 1.1) som försäkringsredovisningsdirektivet (artiklarna 1.1 och 51). Moderniseringsdirektivet innehåller emellertid ingen lösning på denna konflikt mellan IAS och redovisningsdirektiven.

Den slutsats som dras i ÅRL-promemorian får därmed gälla även för de finansiella företagen; eftersom moderniseringsdirektivet inte innehåller något förslag till lösning av konflikten och vi är förhindrade att vidta någon åtgärd i ÅRL som sträcker sig längre än vad det fjärde direktivet medger, kan endast artikel 59 i det fjärde direktivet införlivas i ÅRL, en åtgärd som inte är tillräcklig för att lösa konflikten mellan å ena sidan IAS 27, IAS 28, IAS 21 och IAS 31 och å andra sidan ÅRL, ÅRKL och ÅRFL.

2.12 Avskrivning av materiella anläggningstillgångar

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL skall avskrivningar av anläggningstillgångar redovisas i resultaträkningen. Detta stadgande kan tyckas hindra en tillämpning av IAS 16 p. 41 enligt vilken sådana avskrivningar som ingår i anskaffningsvärdet för en tillgång inte skall redovisas som en kostnad i resultaträkningen.

Bestämmelsen i ÅRL saknar i detta avseende motsvarighet i artikel 35.1 b i det fjärde direktivet. Enligt bank- och försäkringsredovisningsdirektiven ska artikel 35.1 b i det fjärde direktivet tillämpas även för de finansiella företagen (se artikel 1.1 i båda direktiven). Följaktligen innehåller 4 kap. 1 § i ÅRKL och ÅRFL hänvisningar till bestämmelsen i 4 kap. 4 § ÅRL. Ett avlägsnande av den mening i bestämmelsen i ÅRL som anger att avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen skulle därmed även lösa konflikten mellan IAS 16 och ÅRKL och ÅRFL.

2.13 Den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång

Enligt 4 kap. 1 § ÅRKL och ÅRFL skall bestämmelsen i 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL gälla även för de finansiella företagen. I bestämmelsen i ÅRL anges att den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Denna bestämmelse skall enligt en hänvisning i 7 kap. 22 § ÅRL tillämpas även beträffande avskrivning av koncernmässig goodwill. Att detta även gäller för de finansiella företagen framgår av 7 kap. 2 § i ÅRKL och ÅRFL. IAS 38 och IAS 22 innehåller i fråga om avskrivning av immateriella tillgångar respektive av koncernmässig goodwill tidsgränser för nyttjandeperiodens längd som inte helt överensstämmer med vad som föreskrivs i ÅRL (och enligt ovan även med ÅRKL och ÅRFL).

På EG-nivå motsvaras bestämmelsen i 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL delvis av artiklarna 37 och 34.1 a i det fjärde direktivet. Enligt artikel 1.1 i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven är artiklarna 37 och 34.1 a i det fjärde direktivet tillämpliga även för de finansiella företagen. Bestämmelsen i 7 kap. 22 § ÅRL har sin motsvarighet i artiklarna 30 och 19 i det sjunde direktivet. Dessa artiklar är även tillämpliga för de finansiella företagen (se artiklarna 42 och 43.1 i bankredovisningsdirektivet och artiklarna 65 och 66 i försäkringsredovisningsdirektivet). Samma regler gäller således för såväl allmänna som finansiella företag. Moderniseringsdirektivet innebär inte någon ändring av direktiven i detta avseende.

Bedömningen i ÅRL-promemorian är att den föreliggande skillnaden mellan IAS och ÅRL varken i dess nuvarande lydelse eller med beaktande av föreslagna ändringar i IAS 38 kräver någon

åtgärd från utredningens sida. Denna bedömning får genomslag även för de finansiella företagens del.

IASB:s förslag om ändring i IAS 22 av innebörd att koncernmässig goodwill inte längre ska skrivas av, kommer dock att föranleda en konflikt mellan å ena sidan IAS 22 och å andra sidan redovisningsdirektiven samt ÅRL, ÅRKL och ÅRFL. Någon åtgärd kan dock inte vidtas förrän direktiven så medger.

2.14 Undantag från kravet på upprättande av koncernredovisning

Begränsningen i 7 kap. 2 § första stycket punkten 2 ÅRL att ett moderföretag skall ha sitt säte i EES för att inte behöva upprätta koncernredovisning gäller enligt 7 kap. 5 § ÅRKL även för kreditinstitut och enligt 7 kap. 2 § ÅRFL även för försäkringsföretagen. Någon sådan begränsning till att endast gälla moderföretag inom ett visst område anges inte i IAS 27 p. 8.

Den aktuella bestämmelsen i ÅRL har sin grund främst i artikel 7 i det sjunde direktivet, men även i artiklarna 8 och 11 i samma direktiv. Dessa artiklar ska enligt artiklarna 42 och 43 i bankredovisningsdirektivet (se dock nedan) och artiklarna 65 och 66 i försäkringsredovisningsdirektivet tillämpas även för de finansiella företagen.

Enligt moderniseringsdirektivet ändras artikel 7, som gäller bolag vars moderföretag är hemmahörande inom EU, på så sätt att undantaget från koncernredovisningsskyldighet inte längre får tillämpas på bolag "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 bolag eller inte. I motiven till artikeländringen anfördes 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 bolag 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 bolaget eller något av dess dotterföretag är noterat inom EU. Så var fallet redan före moderniseringsdirektivet men i och med detta har bestämmelsen omformulerats något.

För det fall IAS 27 skulle ta över direktivet och ÅRL (och därmed även ÅRKL/ÅRFL) i detta hänseende skulle följden bli att undantaget från koncernredovisningsskyldighet 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. Någon lagstiftningsåtgärd för att möjliggöra en sådan tillämpning av IAS 27 bör därför inte vidtas.

I 7 kap. 5 § ÅRKL uppställs ytterligare villkor utöver de som anges i 7 kap. 2 § första och andra styckena ÅRL för att ett moderföretag skall kunna befrias från skyldigheten att upprätta koncernredovisning, nämligen att det undantagna företagens åtaganden har garanterats av dess moderföretag och detta moderföretag är ett institut i vars verksamhet ingår att från allmänheten låna medel och bevilja krediter för egen räkning. Dessa ytterligare villkor skulle kunna anses hindra en tillämpning av IAS 27 p. 7 och 8, vari endast krävs att tillstånd att inte upprätta koncernredovisning erhålls från minoriteten i det fall det undantagna moderföretaget inte helt ägs av moderföretaget.

Bestämmelsen i ÅRKL motsvarar de villkor som enligt artikel 43.2 b i bankredovisningsdirektivet får uppställas av medlemsstaterna. Artikeln är således dispositiv.

I förarbetena till ÅRKL (prop 1995/96:10 del 3 s. 122) anförts som skäl för att införa ytterligare villkor i 7 kap. 5 § ÅRKL att "när det gäller finansiella företag är det dock angeläget att en konsoliderad koncernredovisning enligt bankredovisningsdirektivets bestämmelser lämnas och att grupper som innehåller banker och andra finansiella företag kan analyseras. Stor hänsyn bör också tas till att kreditinstitut och värdepappersbolag som är moderföretag i en underkoncern (undergrupp) regelmässigt ändå måste upprätta och ge in en gruppbaserad redovisning enligt lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kreditinstitut och värdepappersbolag."

Beträffande företag i allmänhet har vi gjort bedömningen att frågan om vilka företag som är skyldiga att upprätta koncern-

redovisning respektive vilka som är undantagna från denna skyldighet även fortsättningsvis bör bedömas med utgångspunkt i ÅRL och inte i IAS. Denna bedömning bör även gälla för de finansiella företagen. Vi är därmed inte tvungna att undanröja de hinder mot en tillämpning av IAS som de ytterligare villkoren i 7 kap. 5 § första stycket punkt 1 och 2 ÅRKL utgör. Eftersom de skäl som anfördes vid införandet av villkoren alltjämt torde vara relevanta saknas enligt vår mening anledning att utmönstra villkoren.

2.15 Redovisning av dotterföretag, intresseföretag och joint ventures i koncernredovisningen

2.15.1 Förvärv av dotterföretag

Enligt bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL skall ett dotterföretag konsolideras enligt kapitalandelsmetoden om verksamheten i dotterföretaget skiljer så mycket från övrig verksamhet i koncernen att en tillämpning av förvärvsmetoden skulle vara oförenlig med kravet på rättvisande bild. IAS 27 p. 14 och 15 tillåter inte att förvärvade dotterföretag räknas in i koncernredovisningen genom någon annan metod än förvärvsmetoden. Av 7 kap. 2 § ÅRKL och ÅRFL framgår att bestämmelsen i ÅRL även är tillämplig för finansiella företag. I 7 kap. 3 § första stycket tredje punkten ÅRKL anges dock att kapitalandelsmetoden inte skall tillämpas i fråga om dotterföretag vars verksamhet har direkt samband med ett kreditinstituts eller värdepappersbolags verksamhet eller avser tjänster knutna till sådan verksamhet.

Bestämmelsen i 7 kap. 24 § ÅRL har delvis stöd i artikel 14.1 i det sjunde redovisningsdirektivet. Denna artikel innebär att dotterföretag som bedriver olikartad verksamhet (i förhållande till koncernen i övrigt) ska undantas från konsolidering. Att artikel 14.1 även skall gälla för finansiella företag framgår av hänvisningar i artiklarna 42 och 43.2 f) första stycket bankredovisningsdirektivet och artikel 65 i försäkringsredovisningsdirektivet. Undantaget i 7 kap. 3 § ÅRKL motsvaras av artikel 43.2 f) andra stycket bankredovisningsdirektivet.

Kontaktkommittén har i sin undersökning funnit att det föreligger en konflikt mellan artikel 14.1 i det sjunde direktivet och IAS 27 i detta avseende. Genom moderniseringsdirektivet

utmönstras därför artikel 14. Samtidigt föreslås att artikel 43.2 f) i bankredovisningsdirektivet skall utgå.

Under förutsättning att bestämmelserna i 7 kap. 24 § ÅRL och 7 kap. 3 § ÅRKL upphävs, samt de hänvisningar som görs till 7 kap. 24 § ÅRL i 7 kap. 2 § ÅRKL och ÅRFL, kommer således konflikten mellan IAS 27 och ÅRL, ÅRKL och ÅRFL att kunna lösas.

2.15.2 Poolningsmetoden

Poolningsmetoden kan vara ett sätt att konsolidera två eller flera juridiska personer som går samman i ett gemensamt företag. Poolningsmetoden regleras i 7 kap. 23 § ÅRL och skall enligt hänvisningar i 7 kap. 2 § ÅRKL och ÅRFL även tillämpas för de finansiella företagen. Även enligt IAS 22 kan poolningsmetoden användas för "uniting of interests" (se p. 77–82). Enligt IAS 22 skall dock det redovisade värdet på andelar i dotterföretag elimineras mot vad som tillförts eget kapital vid emission av egna andelar och inte, som ÅRL föreskriver, mot i första hand dotterföretagets egna kapital och i andra hand mot koncernens eget kapital.

Bestämmelsen i 7 kap. 23 § ÅRL motsvarar artikel 20 i det sjunde direktivet. Denna artikel gäller även för de finansiella företagen (se artiklarna 42 och 43 i bankredovisningsdirektivet och artiklarna 65 och 66 i försäkringsredovisningsdirektivet). Moderniseringsdirektivet innehåller inte någon ändring av artikel 20 i det sjunde direktivet, vilket innebär att kommissionen inte ansett artikel 20 vara oförenlig med IAS 22 i detta avseende.

I ÅRL-promemorian dras slutsatsen att skillnaden mellan IAS 22 p. 79 och ÅRL inte torde kräva någon åtgärd, särskilt inte med beaktande av att IASB föreslagit att poolningsmetoden skall utmönstras ur IAS 22. Denna bedömning får genomslag även för de finansiella företagen.

2.15.3 Andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures

Innehav av aktier och andelar i sådana dotterföretag och intresseföretag som inte omfattas av koncernredovisningen, och som därför inte skall konsolideras, skall enligt 7 kap. 5 § tredje stycket

jämförd med 7 kap. 11 § och 4 kap. 3 § ÅRL värderas enligt anskaffningsvärdeметоден och enligt IAS 27, IAS 28 och IAS 31 i enlighet med IAS 39, dvs. initialt till anskaffningsvärde och efter anskaffningstidpunkten till verkligt värde. Här föreligger en skillnad mellan regelverken, en skillnad som även får genomslag för de finansiella företagen eftersom ÅRKL (7 kap. 2 och 4 §§) och ÅRFL (7 kap. 2 och 4 §§) hänvisar till de aktuella bestämmelserna i ÅRL.

Bestämmelserna i ÅRL motsvarar artiklarna 13.3 och 29.1 i det sjunde direktivet och artikel 35.1 a i det fjärde direktivet. Dessa artiklar är tillämpliga även för de finansiella företagen enligt hänvisningar i artikel 42 i bankredovisningsdirektivet och artikel 65 i försäkringsredovisningsdirektivet.

Någon ändring av EG-direktiven i syfte att möjliggöra en värdering till verkligt värde av andelar i dotterföretag, intresseföretag och samriskföretag föreslås inte av EG-kommissionen. I direktivet om redovisning och värdering av finansiella instrument (2001/65/EG) undantogs dessa finansiella instrument från tillämpningsområdet för den nya artikel 42 a.1 vilken möjliggör en värdering till verkligt värde av finansiella instrument. Finansiella instrument är även uttryckligen undantagna från tillämpningsområdet för de genom moderniseringsdirektivet införda artiklarna 42 e och 42 f.

Den bedömning som görs i ÅRL-promemorian får således gälla även för de finansiella företagen; det föreligger en konflikt mellan å ena sidan IAS och å andra sidan EG-direktiven och ÅRL/ÅRKL/ÅRFL. En ändring av ÅRL i syfte att undanröja konflikten kan inte genomföras för närvarande eftersom en sådan åtgärd skulle strida mot direktiven.

2.16 Negativ goodwill

Enligt 7 kap. 22 § ÅRL skall negativ goodwill redovisas som en avsättning i koncernbalansräkningen. Avsättningen får sedan upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias. Enligt IAS 22 p. 64 skall negativ goodwill istället tas upp som en avdragspost på tillgångssidan i balansräkningen, under samma klassificering som goodwill.

Genom hänvisningar i 7 kap. 2 § i ÅRKL och ÅRFL gäller bestämmelsen i ÅRL även för de finansiella företagen.

Bestämmelsen i ÅRL har sin grund i artikel 31 jämförd med artikel 19.1 c i det sjunde redovisningsdirektivet. I artiklarna sägs dock inget om att negativ goodwill måste redovisas som en avsättning och de utgör inte heller i övrigt något hinder mot en tillämpning av IAS 22 p. 64. Enligt bank- och försäkringsredovisningsdirektiven skall nämnda artiklar i det sjunde direktivet tillämpas även för de finansiella företagen (se artiklarna 42 och 43 respektive artiklarna 65 och 66).

En ändring av bestämmelsen i ÅRL kommer således att undanröja konflikten mellan IAS 22 p. 64 och ÅRL, ÅRKL och ÅRFL. Om IASB:s förslag om ändring i IAS 22 antas, enligt vilket bl.a. negativ goodwill skall tas upp i resultaträkningen som en vinst, kommer dock en konflikt att uppstå även med artikel 31 i det sjunde redovisningsdirektivet. Någon ändring till följd av denna potentiella konflikt kan dock inte vidtas förrän direktivet ändrats.

2.17 Omvända förvärv

Bestämmelserna om koncernredovisning i ÅRL utgår från att koncernredovisningen upprättas av det företag som äger andelar i ett annat företag, dvs. av moderföretaget. Koncernföretagen skall normalt konsolideras med tillämpning av förvärvsmetoden (se 7 kap. 19–22 §§ ÅRL). Förvärvsmetoden utgår från att moderföretaget har förvärvat andelarna i dotterföretaget. IAS 22 p. 13 innehåller emellertid en bestämmelse om s.k. omvända förvärv vilka kännetecknas av att ett företag (A) förvärvar aktierna i ett annat företag (B) mot betalning i form av nyemitterade aktier i det egna bolaget i en sådan omfattning att de bestämmande inflytandet över de båda företagen (koncernen) tillkommer aktieägarna i det företag som har förvärvats (B). Enligt IAS 22 skall koncernredovisningen i detta fall upprättas som om det i formell mening förvärvade företaget (B) hade förvärvat det i formell mening förvärvande företaget (A). Bestämmelsen i ÅRL om tillämpning av förvärvsmetoden är tillämplig även för de finansiella företagen (se hänvisningar i 7 kap. 2 § ÅRKL och ÅRFL).

I moderniseringsdirektivet har kommissionen uttryckligen anfört att det inte uppstår någon konflikt mellan IAS bestämmelser om omvända förvärv och EG:s redovisningsdirektiv. Direktivets bestämmelse (se artikel 19.1 i det sjunde direktivet) överensstämmer i allt väsentligt med de svenska lagbestämmelserna.

Direktivets ordalydelse synes emellertid, till skillnad från den svenska regleringen, inte förutsätta att koncernförhållandet har uppkommit genom att moderföretaget har förvärvat dotterföretaget.

I Sverige har ett förslag om införande av en bestämmelse i ÅRL som reglerar hur förvärvsmetoden skall tillämpas vid omvända förvärv (se propositionen 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument) nyligen överlämnats till riksdagen. Om ett omvänt förvärv har skett skall, enligt den föreslagna 7 kap. 22 a § ÅRL, vid tillämpning av förvärvsmetoden det förvärvade företaget anses som moderföretag och det förvärvande företaget anses som dotterföretag. Motsvarande bör enligt förslaget gälla för finansiella företag. Någon lagändring behövs dock inte i ÅRKL och ÅRFL eftersom de redan nu hänvisar till bestämmelserna i 7 kap. 18–24 §§ ÅRL.

Om förslaget om ändring i ÅRL antas kommer ändringen således även att få genomslag för de finansiella företagen.

3 Övriga konflikter mellan IAS och ÅRKL och/eller ÅRFL

De konflikter som behandlats i avsnitt 2 ovan gäller bestämmelser i ÅRKL och ÅRFL vilka i huvudsak hänvisar till och överensstämmer med bestämmelserna i ÅRL. En konflikt mellan IAS och ÅRL blir därmed även en konflikt med ÅRKL och ÅRFL.

ÅRKL och ÅRFL innehåller dock även bestämmelser som saknar motsvarighet i ÅRL och som tillkommit just p.g.a. de finansiella företagens särart. Även dessa bestämmelser skulle kunna hindra en tillämpning av IAS. För att undersöka om det finns någon konflikt mellan IAS och dessa specifika bestämmelser har följande arbetsmetod använts.

I punkt 9 f) i skälen för moderniseringsdirektivet uttalas att de ändringar som föreslås i moderniseringsdirektivet kommer att avlägsna alla de oförenligheter mellan redovisningsdirektiven (fjärde och sjunde redovisningsdirektiven samt bank- och försäkringsredovisningsdirektiven) och IAS som förelåg den 1 maj 2002. I den mån särartsbestämmelserna i ÅRKL och/eller ÅRFL bygger på bank- och försäkringsredovisningsdirektiven skulle således, sedan moderniseringsdirektivet antagits och införlivats i svensk lagstiftning, alla oförenligheter med IAS ha avlägsnats.

I vissa fall tillhandahåller dock direktiven medlemsstaterna en option att tillåta eller kräva en viss redovisningsmetod. Om en medlemsstat har utnyttjat en option att kräva en viss redovisningsmetod, skulle en konflikt kunna föreligga mellan IAS och den nationella lagen utan att det föreligger en konflikt mellan IAS och redovisningsdirektivet (eftersom regeln i direktivet är dispositiv). En sådan konflikt skulle då inte ha undanröjts genom moderniseringsdirektivet. För att finna eventuella konflikter som inte avlägsnats genom moderniseringsdirektivet får man i stället titta i Kontaktkommitténs undersökning av konflikter mellan IAS och de fjärde och sjunde redovisningsdirektiven samt bankredovisningsdirektivet. Kontaktkommittén diskuterar där även potentiella konflikter mellan IAS och sådana nationella bestämmelser som bygger på att medlemsstaten utnyttjar en option i direktiven. För kreditinstitutens del borde därför en jämförelse mellan Kontaktkommitténs undersökning och förslagen i moderniseringsdirektivet kunna säkerställa att föreliggande oförenligheter mellan IAS och ÅRKL avlägsnats, under förutsättning att bestämmelsen i ÅRKL bygger på bankredovisningsdirektivet (och att Kontaktkommittén kunnat förutse det sätt på vilket en option kan tänkas utnyttjas...). För försäkringsföretagens del är slutsatsen dock inte lika given eftersom Kontaktkommitténs undersökning inte omfattar försäkringsredovisningsdirektivet. Rent teoretiskt skulle det således kunna föreligga en konflikt mellan IAS och en sådan bestämmelse i ÅRFL som bygger på en dispositiv regel i försäkringsredovisningsdirektivet utan att detta framgår vare sig av moderniseringsdirektivet eller av Kontaktkommitténs undersökning.

Vidare skulle en konflikt med IAS kunna förekomma i det fall det finns särskilda nationella bestämmelser i ÅRKL och/eller ÅRFL som saknar motsvarighet i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven.

Mot denna bakgrund behandlar detta avsnitt endast konflikter mellan IAS och sådana bestämmelser i ÅRKL som:

- saknar motsvarighet i ÅRL, dvs. är ”särartsbestämmelser”, och
- saknar motsvarighet i bankredovisningsdirektivet, dvs. är nationella bestämmelser.

För försäkringsföretagens del behandlas konflikter mellan IAS och sådana bestämmelser i ÅRFL som:

- saknar motsvarighet i ÅRL, dvs. är ”särartsbestämmelser”, och

- saknar motsvarighet i försäkringsredovisningsdirektivet eller bygger på en dispositiv regel i samma direktiv.

Efter en jämförelse med reglerna i IAS har följande skillnader/konflikter kunnat konstateras.

3.1 Krav på kapitaltäckningsanalys enligt ÅRKL

I 2 kap. 1 § och 7 kap. 1 § ÅRKL föreskrivs bl.a. att kapitaltäckningsanalys i vissa fall skall ingå i års- respektive koncernredovisningen. Närmare bestämmelser om kapitaltäckningsanalyser ges i 6 kap. 3 § samma lag. Kravet på kapitaltäckningsanalys har ingen motsvarighet i bankredovisningsdirektivet utan är en svensk bestämmelse som överförts till ÅRKL från bankrörelselagen (se prop. 1995/96:10 del 3 s. 92 f och 177).

Enligt IAS 1 p. 7 skall Financial Statements bestå av balansräkning, resultaträkning, noter, kassaflödesanalys (finansieringsanalys) samt uppställning över förändringar av eget kapital. Något krav på att kapitaltäckningsanalys skall ingå uppställs inte. Frågan är då om ett finansiellt företag som upprättar sin redovisning enligt IAS ändå skall upprätta detta dokument eller om IAS regelverk tar över. Om man jämför med kommissionens resonemang när det gäller förvaltningsberättelsen, så borde ett krav på kapitaltäckningsanalys kunna fortsätta att gälla vid sidan av de krav på årsredovisningens innehåll som uppställs i IAS. Analysen i fråga är nämligen inte en del av års- och koncernredovisningen enligt bankredovisningsdirektivet, vilket talar för att dokumentet inte ersätts av Financial Statements. Det svenska kravet på kapitaltäckningsanalys torde inte heller hindra en tillämpning av bestämmelserna i IAS, varför skillnaderna i regelverken inte torde kräva någon lagstiftningsåtgärd från vår sida.

En annan fråga är om det är nödvändigt att bibehålla kravet på kapitaltäckningsanalys för de företag som tillämpar IAS i koncernredovisningen. I den mån sådana upplysningar som lämnas i en kapitaltäckningsanalys i någon form även måste lämnas enligt IAS kan ett sådant krav tyckas överflödigt. År 2006 kommer den s.k. Baselöverenskommelsen (Basel II) att träda i kraft vilket innebär att detaljerade regler rörande tilläggsupplysningar avseende kapitaltäckning kommer att införas. Tanken är att dessa regler skall komplettera de upplysningskrav som uppställs i IAS 32. Av detta

kan slutsatsen dras att de upplysningar som för närvarande lämnas enligt IAS 32 inte bedöms ge tillräcklig information om ett företags kapitaltäckning. Vår bedömning är därför att det svenska kravet på kapitaltäckningsanalys bör vara kvar i avvaktan på att Basel II träder i kraft. Vi förutsätter dock att lagstiftaren då i samråd med branschen och Finansinspektionen gör en översyn av det svenska kravet på kapitaltäckningsanalys.

3.2 Krav på resultatanalys enligt ÅRFL

I 2 kap. 1 § ÅRFL föreskrivs att resultatanalys i vissa fall skall ingå i årsredovisningen. I 6 kap. 3 § anges vilka upplysningar som skall lämnas i en resultatanalys. Kravet på resultatanalys saknar motsvarighet i försäkringsredovisningsdirektivet och har överförs till ÅRFL från försäkringsrörelselagen (se prop. 1995/96:10 del 4 s. 122 och 204).

Enligt IAS 1 p. 7 skall Financial Statements bestå av balansräkning, resultaträkning, noter, kassaflödesanalys (finansieringsanalys) samt uppställning över förändringar av eget kapital. Något krav på att resultatanalys skall ingå uppställs inte. Frågan är då om ett finansiellt företag som upprättar sin redovisning enligt IAS ändå skall upprätta detta dokument eller om IAS regelverk tar över. Om man jämför med kommissionens resonemang när det gäller förvaltningsberättelsen, så borde ett krav på resultatanalys kunna fortsätta att gälla vid sidan av de krav på årsredovisningens innehåll som uppställs i IAS. Analysen i fråga är nämligen inte en del av års- och koncernredovisningen enligt försäkringsredovisningsdirektivet, vilket talar för att dokumentet inte ersätts av Financial Statements. Det svenska kravet på resultatanalys torde inte heller hindra en tillämpning av bestämmelserna i IAS, varför skillnaderna i regelverken inte torde kräva någon lagstiftningsåtgärd från vår sida.

Det kan dock ifrågasättas om ett företag som upprättar koncernredovisning enligt IAS och därmed bl.a. tillämpar IAS 14 Segment Reporting i koncernredovisningen, skall behöva upprätta en resultatanalys i juridisk person. Innehållet är i stora delar detsamma. Kravet på resultatanalys överfördes till ÅRFL från 11 kap. 1 § försäkringsrörelselagen, FRL. I samband med 1999 års reformering av försäkringsrörelserglerna ansågs den s.k. skälighetsprincipen, varpå kravet på resultatanalys ansetts vila och

som såvitt här är av intresse innebär att olika delar av verksamheten bör bära sina egna kostnader, inte längre ansågs lämplig som grund för försäkringslagens rörelse regler. Principen har endast behållits beträffande den obligatoriska trafikförsäkringen samt övergångsvis för äldre försäkringsavtal. Försäkringstagaren och försäkringsbolaget kan dock avtala om att skälighetsprincipen inte längre skall gälla för den gamla försäkringen. De upplysningar som lämnas i en resultatanalys har dock bedömts värdefulla för bedömningen av försäkringsföretagens verksamhet och av hur dess resultat har uppkommit (se förarbetena till ÅRFL, prop. 1995/96:10 Del 4 s. 125). I stället för att utmönstra kravet på resultatanalys skulle en lösning kunna vara att sådana företag som med stöd av artikel 4 eller 5 i IAS-förordningen upprättar koncernredovisning enligt IAS inte behöver upprätta en resultatanalys i juridisk person under förutsättning att samma upplysningar lämnas på annan plats i årsredovisningen. På så sätt skulle dessa företag i och för sig bli tvungna att lämna uppgifterna men kan i stort sett även i årsredovisningen följa den systematik som används i IAS 14.

3.3 Fond för realiserade vinster enligt ÅRFL

Till följd av EG-direktivet 2001/65/EG om redovisning och värdering av finansiella instrument har ett förslag utarbetats avseende redovisning och värdering av finansiella instrument i bl.a. kreditinstitut och värdepappersbolag (prop. 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument) vari föreslås att skyldigheten att sätta av vissa realiserade vinster till en särskild fond avskaffas för dessa företag. I propositionen hänvisas till att något krav på att företag i allmänhet skall sätta av de realiserade vinster som kan uppkomma till följd av en värdering av finansiella instrument till verkligt värde till en bunden fond inte uppställs. Vidare anges att det inte är ”mer motiverat att finansiella företag redovisar realiserade vinster i en bunden fond än företag i allmänhet”. Avskaffandet av bestämmelsen föreslås dock ersättas av en skärpning av upplysningsreglerna i ÅRKL.

I en skrivelse till utredningen har Försäkringsförbundet påtalat det önskvärda i att motsvarande ändring görs i ÅRFL vid införlivandet av moderniseringsdirektivet. Genom moderniseringsdirektivet införs bl.a. en hänvisning i artikel 1.1 i försäkringsredovisningsdirektivet till bestämmelserna om redovisning till

verkligt värde av finansiella tillgångar i artikel 42 a–d i det fjärde direktivet. Vidare genomförs, i syfte att underlätta en fullständig tillämpning av IAS 39, ändringar i artikel 46 punkt 5 och 6 samt införs en ny artikel 46 a i försäkringsredovisningsdirektivet.

En ändring i ÅRFL motsvarande den som föreslås i ÅRKL skulle förutsätta ändringar av följande bestämmelser i ÅRFL;

- 4 kap. 6 § andra och tredje styckena tas bort,
- bilaga 1 samt 5 kap. 4 § första stycket punkterna 1–3 justeras med hänsyn till att fonden inte längre behöver redovisas,
- i 5 kap. 1 § ÅRFL införs hänvisningar till de skärpta upplysningskraven i 5 kap. 4 a, 4 b och 4 c §§ ÅRL om finansiella instrument och 5 kap. 5 § ÅRL om bl.a. fond för verkligt värde, samt
- i 6 kap. 1 § ÅRFL ändras hänvisningen till 6 kap. 1 § första–tredje styckena ÅRL om förvaltningsberättelsens innehåll till att omfatta första–fjärde styckena.

3.4 Övriga tänkbara konflikter enligt Kontaktkommittén

IAS 21 Effekter av ändrade valutakurser => artikel 39.3, 39.4 och 39.6 i bankredovisningsdirektivet

Enligt artikel 39.3 har medlemsstaterna rätt att kräva eller tillåta att växelkursdifferenser som uppstår på vissa typer av tillgångar helt eller delvis skall inräknas i de icke utdelningsbara reserverna och inte tas upp i resultaträkningen. IAS 21 p. 17 och 19 innehåller en bestämmelse om att man i reserverna endast skall inräkna kursdifferenser som härrör från vissa monetära poster. Kontaktkommittén anser att det föreligger en konflikt i den mån en medlemsstat kräver att differenser som inte härrör från sådana monetära poster tas upp bland reserverna och inte i resultaträkningen.

Enligt artikel 39.4 får medlemsstaterna bestämma att positiva omräkningsskillnader som hänför sig till terminsaffärer, tillgångar eller skulder som inte är säkrade genom andra terminsaffärer eller av tillgångar eller skulder, inte skall redovisas i resultaträkningen. Detta är inte tillåtet enligt IAS 21. I den mån en medlemsstat tillämpar denna valmöjlighet föreligger enligt Kontaktkommittén en konflikt mellan IAS och direktivet.

Kontaktkommittén anser vidare att det föreligger en konflikt om en medlemsstat tillämpar den redovisningsmässiga behandlingen av

omräkningsskillnader som anges i artikel 39.6 på annan utländsk verksamhet än den som avser utländska enheter. I IAS 21 skiljer man nämligen mellan integrerad utländsk verksamhet och utländska enheter.

I ÅRKL har regler om omräkning av tillgångar och skulder införts i 4 kap. 8 §. Av förarbetena (prop. 1995/96:10 del 3 s. 73) framgår att bestämmelsen grundas på artikel 39.1 och att artikel 39.2–6 inte har implementerats i ÅRKL utan att det i stället har överlämnats till Finansinspektionen att implementera sistnämnda artiklar. Eventuella ändringar av Finansinspektionens föreskrifter, FFFS 2001:19, omfattas inte av utredningens uppdrag.

Vidare kan nämnas att det i Finansdepartementets promemoria om redovisning och värdering av finansiella instrument i kreditinstitut och värdepappersbolag m.m., Ds 2002:61, föreslås en ändring av 4 kap. 8 § ÅRKL på så sätt att tillgångar och skulder som marknadsvärderas enligt den föreslagna 4 kap. 10 a § ÅRL undantas från kravet på en värdering till balansdagskurs. Ändringen föranleds av att det genom EG-direktivet 2001/65/EG, som tillkom i syfte att möjliggöra en tillämpning av IAS 39, infördes en ny mening i artikel 1.1 vari bl.a. anges att artikel 39.1–4 i bankredovisningsdirektivet inte ska gälla när tillgångar och skulder värderas enligt artikel 42a–d i det fjärde direktivet.

IAS 30 Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut => artikel 37 och 38 i bankredovisningsdirektivet

Av artiklarna 37 och 38.1 följer att en medlemsstat i vissa fall skall eller får tillåta att det införs en post betecknad ”Reserveringar för allmänna risker i bankrörelse”. Vidare skall ökning och minskningar av posten redovisas i resultaträkningen. Enligt IAS 30 p. 50–52 skall tvärtemot sådana ökning eller minskningar redovisas separat som disposition eller ökning av balanserade vinstmedel. I Sverige torde detta dock inte utgöra någon källa till konflikt eftersom den svenska lagstiftaren inte utnyttjat optionen i artiklarna 37 och 38 (prop. 1995/96:10 del 3 s. 54–55).

Undersökning av de områden där redovisning enligt IAS kan få effekt vid beskattningen

Innehåll

1.	På vilka områden kan en redovisning enligt IAS få effekt vid beskattningen?	360
1.1	Pågående arbeten; entreprenadavtal och tjänsteuppdrag.....	362
1.2	Värdering av lager	364
1.3	Leasing.....	366
1.4	Förmånsbestämda pensionsplaner.....	369
1.5	Utvecklingsarbeten.....	370
1.6	Lånekostnader.....	371
1.7	Redovisning av finansiella instrument.....	372
1.8	Räkenskapsenlig avskrivning av inventarier.....	374
1.9	Avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond, för framtida garantiutgifter och för framtida substansminskning	375
1.10	Uppskjutna skatteskulder hänförliga till obeskattade reserver	377
1.11	Koncernbidrag	378

1. På vilka områden kan en redovisning enligt IAS få effekt vid beskattningen?

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 inkomstskattelagen, IL, indelas tillgångar grovt uttryckt i kapitaltillgångar, lagertillgångar och inventarier. Kapitaltillgångar beskattas med tillämpning av realisationsprincipen i kapitalbeskattningsreglerna. Som exempel på tillgångar som kan utgöra kapitaltillgångar kan nämnas fastigheter och aktier. Lagertillgångar är enligt 17 kap. 3 § IL tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Inventarier är enligt 18 kap. 1 § IL maskiner och andra inventarier avsedda för stadigvarande bruk.

Det är inte helt lätt att fastställa vad som hör till det kopplade respektive det frikopplade området. Till det frikopplade området hör dock beskattning av kapitaltillgångar och restvärdeavskrivning av inventarier. Räkenskapsenlig avskrivning av inventarier samt värdering av lagertillgångar tillhör däremot det kopplade området.

Med denna utgångspunkt skulle exempelvis en tillämpning av IAS regler om värdering till verkligt värde (på områden där ÅRL inte tillåter sådan värdering) kunna få genomslag vid beskattningen beträffande finansiella tillgångar (IAS 39), biologiska tillgångar (IAS 41) och, i vissa fall, förvaltningsfastigheter (IAS 40). Dessa tillgångar tillhör det kopplade området under förutsättning att de utgör skattemässiga lagertillgångar. Övriga områden där värderingen sker till verkligt värde enligt IAS (men inte enligt ÅRL) omfattas av särskilda skatteregler, varför en övergång till IAS inte får genomslag vid beskattningen. De tillgångar som avses är, i de flesta fall, förvaltningsfastigheter (IAS 40) och finansiella anläggningstillgångar (IAS 27, IAS 28, IAS 21 och IAS 31) vilka beskattas som kapitaltillgångar.

Även i andra fall än där IAS regler innebär värdering till verkligt värde kan IAS få genomslag vid beskattningen. Dessa sammanfattas i tabellen nedan.

<i>Aktuell IAS</i>	<i>Problem/genomslag vid beskattningen</i>
IAS 2 Inventories	varulager (kopplat område), 97 %-regeln ger upphov till obeskattade reserver
IAS 11 Construction Contracts	pågående arbeten (kopplat område), successiv vinstavräkning, 97 %-regeln ger upphov till obeskattade reserver
IAS 12 Income Taxes	uppskjuten skatteskuld hänförlig till obeskattade reserver redovisas enligt RR som obeskattad reserv i juridisk person
IAS 17 Leases	finansiella leasingavtal får enligt RR redovisas som operationellt leasingavtal i juridisk person, dock förslag om frikoppling från Finansdepartementet
IAS 18 Revenue	pågående arbeten (tjänsteuppdrag, kopplat område), successiv vinstavräkning, 97 %-regeln ger upphov till obeskattade reserver
IAS 19 Employee Benefits	förmånsbestämda pensionsplaner – kopplingen i IL till tryggandelagens bestämmelser och FI:s föreskrifter
IAS 23 Borrowing Costs	lånekostnader (räntor) inräknas enligt IAS ibland i tillgångens anskaffningsvärde, får då enligt RR omedelbart kostnadsföras i juridisk person (p.g.a. kopplat område)
IAS 38 Intangible Assets	aktivering av utvecklingskostnader (kopplat område)

Nedan redovisas mer ingående de områden inom vilka en redovisning upprättad enligt IAS kan antas få skattemässiga konsekvenser. Eftersom bara företagets årsredovisning ligger till grund för beskattningen förekommer det i vissa fall olika redovisningsmetoder i koncern- respektive årsredovisningen. I Redovisningsrådets rekommendationer har i vissa fall tagits in bestämmelser som anger en annan redovisningsmetod i juridisk person än vad som följer av IAS. Redogörelse för nämnda avvikelser från IAS lämnas i avsnitten 1.1, 1.3–1.6 och 1.10.

Även inom andra områden än de som omnämns i Redovisningsrådets rekommendationer förekommer svenska skatteregler som verkar hämmande på utvecklingen av god redovisningssed. Dessa områden behandlas i avsnitt 1.2, 1.7–1.9 och 1.11.

1.1 Pågående arbeten; entreprenadavtal och tjänsteuppdrag

Enligt 4 kap. 10 § ÅRL får pågående arbeten för någon annans räkning värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med principerna om överskådlighet, god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Bestämmelsen är avsedd att lämna utrymme för successiv vinstavräkning i bolag som bedriver olika slag av entreprenadverksamhet.

I Redovisningsrådets rekommendation *Entreprenader* (RR 10) anges, i enlighet med vad som föreskrivs i IAS 11, de närmare förutsättningarna för tillämpningen av successiv vinstavräkning. Emellertid föreskrivs i RR 10 p. 45 ett undantag från bestämmelsen om successiv vinstavräkning vid redovisning i juridisk person. Mot bakgrund av sambandet mellan redovisning och beskattning kan enligt rådet uppdrag i juridisk person redovisas enligt reglerna om beskattning av vissa slag av entreprenadavtal i kommunalskattelagen (numera inkomstskattelagen (1999:1229), IL). Detta undantag saknar motsvarighet i IAS 11.

Motsvarande undantag görs i Redovisningsrådets rekommendation *Intäkter* (RR 11 p. 36) beträffande redovisning av tjänsteuppdrag i juridisk person. Undantaget saknar motsvarighet i IAS 18.

IL:s regler för beskattning av pågående arbeten baseras på färdigställandemetoden, dvs. att ett projekts intäkter och kostnader redovisas i sin helhet först i den räkenskapsperiod då uppdraget är fullgjort. Skattebestämmelserna återfinns i 17 kap. 23–32 §§. Enligt huvudregeln i 23 § skall den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- och konsultrörelse följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24–32 §§. Den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten skiljer sig åt beroende på om arbetet utförs på löpande räkning eller till fast pris. Vid pågående arbeten på löpande räkning sker resultatredovisningen normalt i takt med faktureringen, medan redovisningen av pågående arbeten till fast pris (för vilka slutredovisning inte har skett) innebär att vid beskattningsårets utgång nedlagda kostnader skall tas upp som tillgång (aktiveras) medan erhållna à conto-betalningar och förskottsbetalningar tas upp som skuld till den för vars räkning arbetet utförs. Värderingen av pågående arbeten till fast pris får inte ske till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Som

alternativ gäller för pågående arbeten inom byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse att dessa får tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Vidare anges att enskild näringsidkare, i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger 20 prisbasbelopp, får tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.

Om intäkter och kostnader för pågående arbeten redovisas enligt den metod för successiv vinstavräkning som föreskrivs i IAS 11, har Regeringsrätten i ett överklagat förhandsbesked (RÅ 1998 ref 18) uttalat att det sålunda redovisade resultatet skall läggas till grund för beskattningen. Detta eftersom en successiv vinstavräkning utförd enligt IAS 11 inte strider mot bestämmelserna om beskattning av pågående arbeten till fast pris. Med tillämpning av huvudregeln i 23 § skall därmed den redovisningsmetod som valts i räkenskaperna också följas vid beskattningen.

Valet av redovisningsmetod, dvs. färdigställandemetoden eller successiv vinstavräkning, får således skattemässiga konsekvenser. Genom att välja färdigställandemetoden får företaget en räntevinst genom att skattebetalningen senareläggs till dess att uppdraget i sin helhet är avslutat. Å andra sidan uppkommer merkostnader för företaget vid val av färdigställandemetoden, eftersom en modifierad variant av successiv vinstavräkning är ofrånkomlig för den interna uppföljningens skull¹. Ett problem att beakta vid successiv vinstavräkning är även frågan om s.k. "carry-back". Om ett företag redovisar en vinst år 1 och beskattas för denna, och det sedan (år 2) visar sig att det istället blev en förlust är förlusten i sig visserligen avdragsgill, men företaget kan aldrig få tillbaka den skatt som redan år 1 erlagts på vinsten.

Redovisningskommittén föreslog i sitt delbetänkande Sambandet Redovisning – Beskattning (SOU 1995:43 s. 102 ff.) att de skattemässiga värderingsreglerna skulle bibehållas i sin dåvarande utformning samtidigt som den skattemässiga värderingen skulle frikopplas från den bokföringsmässiga. Förslaget motiverades av att utformningen av skattereglerna riskerade att hämma utvecklingen av god redovisningssed. Som exempel angavs att företagen kan förmodas avstå från att tillämpa successiv vinstavräkning vid värdering av pågående arbeten till fast pris om en sådan metod medför ett högre skatteuttag än den skattemässiga redovisningen

¹ Kanske inte ofrånkomlig för riktigt små företag.

enligt lägsta värdets princip. Inte heller ansågs en utveckling mot aktivering av nedlagda kostnader avseende pågående arbeten på löpande räkning kunna komma till stånd så länge skatterätten medger direktavdrag för sådana kostnader. En lösning som förkastades av Redovisningskommittén var att utöka möjligheterna att redovisa obeskattade reserver. Eftersom förslaget med en frikoppling innebär att pågående arbeten kunde komma att åsättas olika värden i räkenskaperna och i deklarationen, föreslogs en utdelningsspärr i syfte att undvika att den del av ett bokföringsmässigt resultat som överstiger det skattemässiga delas ut i sådana företag som är underkastade begränsningar i utdelningshänseende. Redovisningskommitténs förslag har inte lagts till grund för lagstiftning.

RSV har i sin Rapport 1998:6 bl.a. föreslagit en frikoppling av beskattningsreglerna för pågående arbeten och införande av nya skatteregler enligt vilka beskattning av pågående arbeten i fast räkning skall kunna ske antingen vid färdigställandet eller successivt allteftersom vinsten upparbetas. Den särskilda skatteregeln för beskattning vid löpande räkning slopas och för avtal vid löpande räkning gäller att skatteplikten uppkommer successivt allt efter det att rätt till ersättning uppkommer. Förslaget innebär således att företagen kan tillämpa en metod i redovisningen och en annan vid beskattningen (frikoppling). Förslaget har dock inte lagts fram av RSV eftersom det ansågs olämpligt för särskilt mindre företag att tvingas göra både en redovisningsmässig och en skattemässig värdering av pågående arbeten.

Införandet av en skyldighet för noterade företag att tillämpa bl.a. IAS 11 och 18 på årsredovisningen förutsätter inte någon ändring av 4 kap. 10 § i ÅRL, däremot skulle någon annan form av åtgärd krävas; antingen att utmönstra undantagen beträffande redovisningen i juridisk person ur rådets rekommendationer, varvid företagen går miste om eventuella skattemässiga fördelar, eller att utmönstra undantagen och införa en frikoppling kombinerad med någon form av utdelningsspärr.

1.2 Värdering av lager

Varulager skall i enlighet med 4 kap. 9 § ÅRL värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Även enligt IAS 2 tillämpas lägsta värdets princip vid värdering av varulager. Skatterättsligt får enligt huvudregeln i 17 kap. 3 § IL en tillgång som är

avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet, om inte annat följer av 4 §. Den skatterättsliga huvudregeln överensstämmer således med ÅRL och IAS 2. Enligt kompletteringsregeln i 4 § får emellertid lagret tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Detta gäller dock inte lager av fastigheter och liknande tillgångar och inte heller lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar.

Tillämpningen av 97-procentsregeln förutsätter således att uppgift finns om samtliga lagertillgångars anskaffningsvärden. I räkenskaperna skall dock lagret tas upp på balansräkningens tillgångssida beräknat enligt lägsta värdets princip, oavsett om 97-procentsregeln tillämpas eller inte. På skuldsidan redovisas sedan skillnaden mellan detta värde och det skattemässigt godtagna värdet som lagerreserv under obeskattade reserver (se Bokföringsnämndens uttalande BFN U 92:1 samt Redovisningsrådets rekommendation Varulager, RR 2 p. 27, vilken ersatts av RR 2:02 vari punkterna 26 och 27 om inkurans dock har avlägsnats²). Den nedskrivning av lagret på tre procent som medges enligt IL skall således redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen. I praktiken är det dock vanligare att företagen nettoredovisar, dvs. lagrets värde i balansräkningen reduceras med det skattemässigt tillåtna värdet. Nettoredovisning är enligt Bokföringsnämndens uttalande (BFN U 92:1)³ tillåten under förutsättning att avvikelsen från en värdering enligt lägsta värdets princip ej i väsentlig grad påverkar bedömningen av företagets resultat och ställning.

Sammanfattningsvis torde inte en övergång från ÅRL till IAS 2 medföra några överblickbara skattemässiga konsekvenser.

² I en bilaga till RR 2:02 anges att RR 2 innehåller ett avsnitt om inkurans (punkterna 26 och 27) samt ett uttalande i punkt 6 om att nettoförsäljningsvärdet skall beräknas med beaktande av inkurans. Detta nämns enligt rådet inte explicit i RR 2:02 men framgår av definitionen av nettoförsäljningsvärdet.

³ till vilken det hänvisas i BFNAR 2000:3, Redovisning av varulager, i fråga om tillämpningen av 97-procentregeln. Även enligt den tidigare gällande rekommendationen från Redovisningsrådet, RR 2 p. 27, var sådan nettoredovisning uttryckligen tillåten. I den nya rekommendationen från rådet, RR 2:02, har punkten 27 utmönstrats. Detta torde dock inte innebära att någon saklig ändring är avsedd (se RR 22 p. 33, sista meningen). Någon översyn av BFNAR 2000:3 (och därmed av hänvisningen till BFN U 92:1) med anledning av att punkten 27 utmönstrats genom RR 2:02 har inte aviserats från BFN:s sida.

1.3 Leasing

I ÅRL finns inte några särskilda bestämmelser om redovisning av hyrda tillgångar. Redovisningsrådet har dock gett ut en rekommendation om leasingavtal (RR 6) baserad på IAS 17. Enligt RR 6 p. 60–61 sker redovisning av hyrda tillgångar enligt olika principer i koncernredovisningen respektive den juridiska personen. På grund av skattereglernas utformning ges juridisk person möjlighet att redovisa finansiella leasingavtal enligt de regler som gäller för operationella leasingavtal. Detta undantag saknar motsvarighet i IAS 17.

Grundregeln i IAS 17 och RR 6 är att objekt som hyrs enligt finansiella leasingavtal skall redovisas som tillgång i balansräkningen och avtalade leasingavgifter som skuld. Undantaget i RR 6 innebär att finansiella leasingavtal i juridisk person får redovisas på samma sätt som operationella avtal, dvs. utgiften för leasingavgifterna redovisas som kostnad i resultaträkningen fördelad över hyrestiden, normalt linjärt. Enligt Redovisningsrådet är en fullständig tillämpning i juridisk person av reglerna för finansiella leasingavtal inte alltid praktiskt genomförbar eftersom särskilda beskattningsregler på grundval av en sådan redovisning saknas eller är ofullständiga.

Ett finansiellt leasingavtal är enligt definitionen i RR 6 "ett leasingavtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Äganderätten kan men behöver inte slutligen övergå till leasetagaren.". Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett operationellt leasingavtal. Ett finansiellt leasingavtal är således en ren finansieringsform för nyanskaffningar i ett företag och utgör närmast ett alternativ till avbetalningsköp eller andra former av kreditköp, medan ett operationellt leasingavtal mer liknar uthyrning av föremål i traditionell mening.

I skattelagstiftningen saknas uttryckliga regler om leasing. Det finns inte heller någon särskild bestämmelse som reglerar hos vem exempelvis ett inventarium ska redovisas. Huvudregel är att den som är ägare till egendomen även har rätt till värdeminskningsskatt (värdeminskningsskatt för anskaffning av inventarier beräknas enligt 18 kap. 13–22 §§ IL). För avskrivningsrätt enligt dessa bestämmelser förutsätts således äganderätt till inventariet. Vissa avsteg från de civilrättsliga reglerna om vem som är att anse

som ägare till egendomen har dock gjorts i praxis⁴. För rätt till avskrivningar torde även krävas att inventarierna har levererats till förvärvaren⁵.

Ett leasingavtal kan vara konstruerat på ett sådant sätt att det kan vara svårt att avgöra om transaktionen innebär en hyra, ett lån eller ett köp. I den rättspraxis som har utvecklats på skatteområdet har leasingavtal i stor utsträckning behandlats, i enlighet med dess civilrättsliga form, som hyresavtal. Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal utan någon överenskommelse om att inventariet skall övergå i hyrestagarens ägo efter hyrestidens slut, skall inventariet betraktas som leasingföretagets egendom (se Riksskatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2002 års taxering s. 942). Leasingföretaget får då göra värdeminskingsavdragen och beskattas för hela leasingavgiften, medan hyrestagaren får göra avdrag för hela leasingavgiften. Vid en lånetransaktion beskattas långivaren för räntor men inte för amorteringar på skulden. Låntagaren (ägaren) gör värdeminskingsavdrag och drar av räntor men inte amorteringar (se Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier, Ds 2002:16 s. 24). Om det däremot i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan hyresavtalet i vissa fall vara att betrakta som ett avbetalningsköp. Hyrestagaren erhåller då värdeminskingsavdrag och den erlagda hyran blir att anse som avbetalning (se RSV:s handledning s. 941).

Inom Finansdepartementet har utarbetats en promemoria, Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier, Ds 2002:16, med förslag om införande av ett nytt kapitel 18 a om beskattning av leasinginventarier i IL. Grundtanken i promemorian är att om uthyraren i huvudsak bara tar en kreditrisk skall han inte beskattas som för uthyrning av tillgång utan som för utlåning av pengar. Av enkelhetsskäl skall dock denna princip bara tillämpas då löptiden är mer än fem år. För det stora flertalet blir det därmed ingen förändring. Syftet med förändringen är att skapa bättre förutsebarhet och en rättvisare ordning genom att transaktionerna beskattas enligt sin ekonomiska innebörd och inte efter sin juridiska form. De föreslagna reglerna innebär i huvudsak följande. Om hyrestiden är fem år eller kortare skall uthyraren alltid skriva av på hyresobjektet (under förutsättning att han är ägare till det). Om hyrestiden överstiger fem år skall uthyraren inte skriva av om någon har ställt ut en

⁴ I RÅ 1998 ref. 58 har Regeringsrätten funnit att de formella ägarna (leasegivarna) inte hade rätt till avskrivningar mot bakgrund av avtalens reella innebörd.

⁵ se RÅ 1994 ref 78.

restvärdesgaranti, någon har fått option att köpa tillgången till ett pris som understiger det förväntade marknadsvärdet när optionen kan utnyttjas, eller hyrestiden överstiger 75 % av tillgångens förväntade ekonomiska livslängd. Hyrestagaren skall skriva av om han själv har ställt ut en restvärdesgaranti, han själv har fått option att köpa tillgången där lösenpriset understiger objektets förväntade marknadsvärde, eller hyrestiden överstiger 75 % av objektets förväntade ekonomiska livslängd. I de fall uthyraren skriver av skall han ta upp hela hyresavgiften som skattepliktig inkomst, i annat fall bara den del som är ränta. I de fall hyrestagaren skriver av ska han inte dra av amorteringsdelen av hyresavgifterna. I övriga fall skall hela hyresavgiften dras av.

I departementspromemorians förslag om skatteregler vid leasing av inventarier föreslås att sambandet mellan redovisning och beskattning skall brytas beträffande sådana inventarier där leasegivaren inte skall skriva av respektive där leasetagaren skall skriva av (se förslagets 18 kap. 14 §). Detta eftersom den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden förutsätter att motsvarande avskrivning görs i deklarationen som i bokslutet och leasegivaren därför, i avsaknad av specialregel, skulle gå miste om rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Vid beräkning av avskrivning enligt den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden bör därför bortses från bokföringsmässiga avskrivningar som har gjorts på inventarier som leasas ut på sådana villkor att leasegivaren inte skall ha rätt att skattemässigt skriva av på dem (se Ds 2002:16 s. 116 f.).

Sammanfattningsvis föreligger ingen konflikt mellan ÅRL och IAS 17. Däremot strider RR 6 p. 60 mot IAS 17 varför undantaget måste avlägsnas. Om ingen frikoppling sker får IAS 17 genomslag vid beskattningen av finansiell leasing. Mot en sådan lösning talar bl.a. att den klassificering som ett företag gör av en tillgång som avskrivningsbar inte med nödvändighet kommer att godkännas vid beskattningen, eftersom klassificeringen enligt IAS görs av varje part vilket kan leda till att båda parter eller ingen part har tillgången i sin balansräkning som en avskrivningsbar tillgång. Ett annat argument mot en beskattning grundad på ett kapitaliserat leasingavtal är att själva beräkningen av det avskrivningsbara beloppet är komplicerad och resurskrävande (se introduktionen i BFNAR 2000:4) vilket även kan leda till tillämpnings- och kontrollsvårigheter för skattemyndigheter och domstolar och risk för tvister.

1.4 Förmånsbestämda pensionsplaner

Redovisningsrådet har givit ut en rekommendation om Ersättning till anställda (RR 29). Rekommendationen ska, liksom IAS 19, tillämpas såväl i koncernredovisningen som i redovisningen i juridisk person. Enligt RR 29 p. 159 innehåller lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen) och Finansinspektionens föreskrifter regler som leder till en annan redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner än den som anges i rekommendationen. Eftersom tillämpning av tryggandelagen är en förutsättning för skattemässig avdragsrätt (se 28 kap. inkomstskattelagen), behöver inte rekommendationens regler om redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner tillämpas i juridisk person. Motsvarande undantag saknas i IAS 19.

Några av de viktigaste skillnaderna mellan IAS 19/RR 29 och tryggandelagen när det gäller redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner avser utgångspunkterna för regelverken samt sätten att beräkna nuvärdet av pensionsförpliktelsen. Utgångspunkten i RR 29 är att ett företag skall redovisa en pensionsskuld när anställda utfört tjänster i utbyte mot ersättningar som skall utgå i framtiden och en pensionskostnad när företaget förbrukar de ekonomiska fördelar som uppstått genom de tjänster som anställda utfört i utbyte mot ersättningar. Enligt tryggandelagen är sambandet mellan skuldredovisningen och de anställdas tjänstgöring inte lika uttalat. När det gäller sättet att beräkna nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser skall enligt IAS 19 och RR 29 företaget använda den s.k. Projected Unit Credit Method vid beräkningen, medan tryggandelagen förskriver att kapitalvärdet (läs nuvärdet) skall beräknas med ledning av försäkringstekniska grunder vilka fastställs av Finansinspektionen. Pensionsskuldens storlek kommer därför att variera beroende på vilket regelverk som tillämpas. Finansinspektionens föreskrifter gäller både i koncern- och årsredovisningen och eftersom föreskrifterna är bindande skulle en direkt konflikt mellan föreskrifterna och IAS uppkomma om IAS skulle tillämpas i redovisningen. Någon konflikt mellan IAS 19 och ÅRL:s bestämmelser skulle dock inte uppkomma (se 3 kap. 3 och 9 §§ samt bilaga 1).

En arbetsgivares avdragsrätt för pensionskostnad regleras i 28 kap. 5 § IL (huvudregeln) och 28 kap. 7 § IL (kompletteringsregeln). Såväl huvudregeln som kompletteringsregeln förutsätter för avdragsrätt att fråga är om kostnad för tryggnad av sådana

pensionsutfästelser som avses i 3 §. I 3 § förutsätts för avdragsrätt att utfästelsen tryggas genom överföring till pensionsstiftelse enligt tryggandelagen, avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring, kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti, eller, betalning av premie för pensionsförsäkring. Med avsättning i balansräkning avses enligt 4 § en särskild redovisning av pensionsutfästelse enligt tryggandelagen under rubriken Avsatt till pensioner eller i delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Vid införande av en skyldighet för noterade företag att tillämpa IAS 19 på årsredovisningen krävs således antingen att undantaget i RR 29 avseende redovisningen i juridisk person utmönstras, varvid det skulle vara högst oklart vad som händer med den skattemässiga avdragsrätten om inte Finansinspektionen anpassar sina föreskrifter till IAS 19, eller att undantaget utmönstras samtidigt som de skatterättsliga reglerna ändras så att även redovisning enligt IAS 19 kan ligga till grund för avdragsrätt.

1.5 Utvecklingsarbeten

Enligt IAS 38 och RR 15 (se p. 45) skall utgifter för utvecklingsarbeten i visst fall tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen (aktiveras) och därefter skrivs av över nyttjandeperioden. Enligt RR 15 p. 92 behöver denna princip inte tillämpas i redovisningen för juridisk person, där sådana utgifter istället kan kostnadsföras. Som skäl härför anges att ÅRL 4 kap. 2 § tillåter att sådana utgifter redovisas som kostnad och att en sådan redovisning är en förutsättning för att skattemässig avdragsrätt skall erhållas under det beskattningsår som utgifterna uppkommer. Motsvarande undantag för redovisningen i juridisk person anges inte i IAS 38.

Stödet för en omedelbar kostnadsföring framgår motsatsvis av bestämmelsen i ÅRL 4 kap. 2 §, enligt vilken utgifter för bl.a. utvecklingsarbeten i visst fall får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Något krav på att så sker uppställs inte.

Skatterättsligt gäller enligt 16 kap. 9 § IL att utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten skall dras av. Enligt andra stycket i samma paragraf skall bestämmelserna i IL om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar skall dras av genom årliga värdeminskningssavdrag tillämpas också på utgifter för forskning och utveckling. Enligt

förarbetena till IL (prop. 1999/2000:2 del 2–3 s. 201) behövs egentligen inte upplysningen i andra stycket, eftersom avdragsregeln bara reglerar förutsättningarna för att avdrag skall göras och inte hur avdraget skall beräknas (periodiseras) i olika situationer. Sistnämnda fråga regleras i 14 kap. 2 § IL. Enligt dessa regler ska utgifterna skattemässigt kostnadsföras samtidigt som detta görs i redovisningen. Enligt Redovisningskommittén (SOU 1995:43 s. 147) innebär detta att i räkenskaperna aktiverade utgifter inte skulle vara direkt avdragsgilla enligt dåvarande 24 § kommunal-skattelagen (nuvarande 14 kap. 2 § IL). Däremot skulle utgifter som löpande kostnadsförs i räkenskaperna berättiga till direktavdrag vid beskattningen utom i de fall utgifterna avser tillgångar som enligt andra bestämmelser i IL måste skrivas av (t.ex. anläggningstillgångar och byggnader oavsett tillgångsslag).

Även om bestämmelsen i ÅRL 4 kap. 2 § skiljer sig från vad som föreskrivs i IAS 38 så utgör den inte ett hinder för en tillämpning av IAS 38 i juridisk person. Vid införande av en skyldighet för noterade företag att tillämpa IAS 38 på årsredovisningen krävs således ingen ändring av ÅRL. Däremot krävs antingen att undantaget i RR 15 p. 92 avseende redovisningen i juridisk person utmönstras, varvid den omedelbara skattemässiga avdragsrätten kommer att gå förlorad, eller att undantaget upphävs samtidigt som en frikoppling mellan redovisning och beskattning sker.

1.6 Lånekostnader

IAS 23 och RR 21 anger en huvudprincip och en alternativ princip för redovisning av lånekostnader. Huvudprincipen innebär att lånekostnader redovisas i resultaträkningen för den period de hänförs till. Den alternativa principen innebär att lånekostnader som avser lån för finansieringen av inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång inräknas i tillgångens anskaffningsvärde, för de fall det tar betydande tid att färdigställa tillgången. RR 21 p. 13 innehåller ett undantag för redovisningen i juridisk person. Undantaget ger moderföretaget möjlighet att redovisa lånekostnader som kostnad i resultaträkningen för den period de hänförs till, även om den redovisningsprincip som tillämpas i koncernredovisningen innebär att lånekostnaderna inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. Undantaget saknar motsvarighet i IAS 23.

Undantaget för moderföretagets egen redovisning har sin grund i att rätten till omedelbart skattemässigt avdrag i juridisk person förloras om lånekostnader inräknas i en tillgångs anskaffningsvärde. Med hänsyn härtill och till att ÅRL uttryckligen tillåter en omedelbar kostnadsföring av lånekostnader har Redovisningsrådet valt att införa detta undantag. Enligt ÅRL 4 kap. 3 § får nämligen lånekostnader i form av ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Något krav på att så sker uppställs inte. Stöd för att tillämpa andra värderingsprinciper i koncernredovisningen än i årsredovisningen återfinns i 7 kap. 12 §, enligt vilken kravet härför är att det föreligger särskilda skäl.

Vid införande av en skyldighet för noterade företag att tillämpa IAS 23 på årsredovisningen krävs således ingen ändring av bestämmelserna i ÅRL. Däremot krävs antingen att undantaget i RR 21 p. 13 avseende redovisningen i juridisk person utmönstras, varvid den omedelbara skattemässiga avdragsrätten kommer att gå förlorad, eller att undantaget utmönstras samtidigt som en frikoppling sker mellan redovisning och beskattning.

1.7 Redovisning av finansiella instrument

Huvudprincipen i IAS 39 är att finansiella tillgångar efter anskaffningstidpunkten värderas till verkligt värde. Detta strider mot bestämmelsen i 4 kap. 9 § ÅRL enligt vilken alla omsättningstillgångar skall tas upp i balansräkningen till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Under arbetet med att införliva EG-direktivet om redovisning och värdering av finansiella instrument (2001/65/EG) i svensk lagstiftning har föreslagits införande av en ny bestämmelse i ÅRL enligt vilken finansiella instrument får redovisas till sitt verkliga värde (se prop. 2002/03:121, Redovisning och värdering av finansiella instrument).

Skatterättsligt får enligt huvudregeln i 17 kap. 3 § IL en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet, om inte annat följer av 4 §. Enligt kompletteringsregeln i 4 § får vidare lagret tas upp till lägst 97 % av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Detta gäller dock inte lager av fastigheter och liknande tillgångar och inte heller lager av aktier,

obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar. För kreditinstitut och värdepappersbolag finns i 17 kap. 19 § en frikoppling från redovisningen beträffande lager av överlåtbara värdepapper. Dessa institut och bolag får vid beskattningen ta upp lager av överlåtbara värdepapper till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet även om värdepapperen tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna. Motsvarande frikoppling finns för försäkringsföretag vad gäller placeringstillgångar, med undantag för kontorsfastigheter som huvudsakligen är avsedda för försäkringsrörelsen samt för andelar i dotterföretag och intresseföretag (17 kap. 17 och 18 §§ IL).

I den departementspromemoria (Ds 2002:42) som låg till grund för propositionen om redovisning och värdering av finansiella instrument föreslogs att tillämpningsområdet för bestämmelsen i 17 kap. 19 § skulle utökas till att omfatta alla företag som innehar lager av värdepapper för handelsändamål. Härigenom skulle ett företag kunna värdera lagret till marknadsvärde i räkenskaperna och ändå vid beskattningen åsätta lagret ett värde beräknat enligt lägsta värdets princip. Även förpliktelser skulle, enligt förslaget, kunna värderas till anskaffningsvärde eller verkligt värde trots att de tagits upp till ett lägre värde i redovisningen. Vidare skulle regelverket kompletteras med en särskild skattemässig utdelningsspärr. Enligt denna skulle det taxerade resultatet öka i den utsträckning ett företag beslutar att dela ut obeskattade vinstmedel. Mot bakgrund av den kritik förslaget mötte av Riksskatteverket har förslaget inte förts fram i den proposition som utarbetats på grundval av promemorian. I stället avvaktas ett beredningsarbete som pågår inom Regeringskansliet med att hitta andra lösningar för hur värdeförändringar på finansiella instrument skall beskattas.

Den i promemorian föreslagna frikopplingen från bokföringen skulle ha inneburit en möjlighet för företagen att tillämpa IAS 39 på årsredovisningen utan beaktande av motstridiga skattemässiga intressen. Om en frikoppling kommer att bli resultatet av det pågående beredningsarbetet är emellertid ovisst. Beträffande finansiella tillgångar som inte är lagertillgångar utan kapitaltillgångar, dvs. värdepapper som inte innehas i handelssyfte, föreligger redan en frikoppling mellan redovisning och beskattning.

1.8 Räkenskapsenlig avskrivning av inventarier

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL skall anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. Bestämmelsen motsvarar artikel 35.1 b i det fjärde direktivet. Enligt förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 del II s. 200) avses med systematisk avskrivning att avskrivningarna skall göras utifrån en plan som fastlägges vid anskaffningstillfället. Planen, som vid behov kan modifieras, kan utformas med utgångspunkt i olika metoder. Varken direktivet eller hittills (läs: då) gällande svensk rätt innehåller några föreskrifter om vilken metod som bör användas. Metoderna för avskrivning bör enligt förarbetena fastläggas genom rekommendationer och redovisningspraxis.

Därefter har Redovisningsrådet i RR 12 Materiella anläggningstillgångar angett att det avskrivningsbara beloppet för en materiell anläggningstillgång skall periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod och att den avskrivningsmetod som används skall återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas (p. 19). Vidare har i p. 22 angetts att olika avskrivningsmetoder kan användas för att successivt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden, såsom linjära, degressiva, produktionsberoende och progressiva avskrivningar. Rådets rekommendationer överensstämmer i detta avseende i allt väsentligt med vad som föreskrivs i IAS 16 p. 41 och 47.

Inkomstskattelagens avskrivningsmetoder utgår inte från de enskilda inventariernas ekonomiska livslängd utan är mer schablonmässiga och bygger på kollektiv värdering. I 18 kap. 13–22 §§ IL anvisas två avskrivningsmetoder; räkenskapsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning. För att avdrag skall medges enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning krävs att avdraget motsvaras av avskrivningen i bokslutet. Någon sådan koppling mellan redovisning och beskattning förutsätts inte för restvärdeavskrivning. Den räkenskapsenliga avskrivningen beräknas enligt två metoder, huvudregeln och kompletteringsregeln. Enligt huvudregeln får avskrivning göras med 30 procent på föregående års bokförda värde. Eftersom ett inventarium med tillämpning av huvudregeln aldrig skulle bli helt avskrivet har en kompletteringsregel införts. Enligt denna medges en årlig avskrivning på 20 procent beräknad på anskaffningsvärdet. Om det verkliga värdet på inventarierna är lägre än det lägsta värde som kommer fram genom tillämpning av huvud- respektive kompletteringsregeln får

ytterligare avskrivning göras med ett belopp som motsvarar skillnaden. Restvärdeavskrivning å sin sida innebär att inventarierna skrivs av med 25 procent årligen på utgående skattemässigt värde, dvs. på vad som vid taxeringen kvarstår oavskrivet av det ursprungliga anskaffningsvärdet.

Redovisningsrådet har i fråga om valet av avskrivningsmetod inte ansett det nödvändigt med hänsyn till de skattemässiga reglerna att göra avsteg från innehållet i IAS 16 p. 41 och 47 beträffande redovisningen i juridisk person. Detta skulle kunna tolkas som att en tillämpning av IAS 16 på årsredovisningen för noterade företag inte skulle hindra företagen från att göra skattemässiga avskrivningar. Detta trots att IAS, liksom ÅRL, utgår från att ett inventarium skall skrivas av över dess ekonomiska livslängd. Skattereglernas bristande överensstämmelse med redovisningsreglerna mildras dock genom att endast den del av en avskrivning som är företagsekonomiskt motiverad redovisas under posten avskrivningar, medan den del som är skattemässigt motiverad redovisas som en obeskattad reserv. Enligt IAS 16 redovisas dock inga obeskattade reserver.

Slutsatsen är således att ur strikt redovisningsteoretisk synvinkel skulle en frikoppling från de skatterättsliga avskrivningsmetoderna vara att föredra. Även RSV har i en hemställan om lagändringar daterad den 8 november 1999 föreslagit en frikoppling mellan redovisning och beskattning ifråga om inventarier. Förslaget innebär att värdeminskningssavdraget frikopplas från räkenskaperna och att avdrag skall beräknas enligt nuvarande metod för räkenskapsenlig avskrivning, inkluderande huvudregel och kompletteringsregel, medan restvärdemetoden slopas. Förslaget har inte föranlett någon lagändring och RSV har så sent som den 25 februari 2002 (i samband med redovisning av ett regeringsuppdrag att inkomma med förslag till förenklingar av befintliga regelverk) upprepat förslaget till regeringen.

1.9 Avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond, för framtida garantiutgifter och för framtida substansminskning

I ÅRL 3 kap. 9 och 10 §§ anges förutsättningarna för under vilka förhållanden avsättningar skall redovisas. Enligt 9 § skall som avsättningar redovisas sådana förpliktelser som är hänförliga till

räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias. Bestämmelsen motsvaras av artikel 20.1 i det fjärde direktivet. Enligt förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 del II s. 82 och 212) innebär bestämmelsen att avsättning under vissa förhållanden skall göras för "förpliktelser" som inte skuldförs direkt. Den torde enligt förarbetena kunna tillämpas för att göra avsättningar för t.ex. pensioner, skatter, tvistiga skulder eller riskfyllda kontrakt. Vidare anges att förpliktelser vars förekomst varken är sannolika eller säkra men ändå kan anses möjliga skall redovisas i balansräkningen som inom linjenposter. Det anses vidare inte vara möjligt att närmare precisera gränsen mellan skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser varför denna uppgift överlämnas till normgivande organ och praxis.

Redovisningsrådet har i RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar bl.a. lämnat rekommendationer om hur nämnda poster skall redovisas. Vissa slag av avsättningar behandlas dock i RR 6, RR 9, RR 10 och RR 29, vilka gäller före RR 16. Rådets rekommendation RR 16 överensstämmer med innehållet i IAS 37.

I IL återfinns särskilda bestämmelser om avsättningar till periodiseringsfond i 30 kap., till ersättningsfond i 31 kap., för framtida garantiutgifter i 16 kap. 3–5 §§ och för framtida substansminskning i 20 kap. 22–23 §§. Att märka är att IL använder termen "avsättning" även beträffande överföring av medel till periodiseringsfond, trots att det i ÅRL:s mening inte är fråga om någon avsättning eftersom den inte motsvaras av någon kostnad för företaget bortsett från den del som avser uppskjuten skatt. En avsättning till periodiseringsfond i räkenskaperna skulle t.o.m. kunna hävdas stå i strid med ÅRL.

För att avdrag skall medges för avsättningarna krävs enligt skattereglerna att motsvarande avsättningar gjorts i räkenskaperna. Denna koppling medför att obeskattade reserver (inkl. uppskjutna skatteskulder) och uppskjutna skattefordringar kan uppkomma i företagets årsredovisning.

En tillämpning av IAS på noterade företags årsredovisning skulle eventuellt inte få fullt genomslag vid beskattningen eftersom IL innehåller vissa begränsningsregler som innebär att en avsättning i redovisningen möjligen bara delvis är skattemässigt avdragsgill. I fråga om avdrag för avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond har RSV i en skrivelse den 8 november 1999 hemställt

hos Finansdepartementet om en frikoppling från bokföringen och att avdragen istället skall göras till renodlade deklarationsavdrag. RSV:s hemställan har inte föranlett någon ändring av lagstiftningen och RSV har därför så sent som den 25 februari 2002 i samband med redovisning av ett regeringsuppdrag upprepat förslaget. I samband därmed poängterade RSV det som särskilt angeläget att sådana helt skattemässigt betingade avdrag enbart görs i deklarationen utan motsvarande poster i bokföringen.

1.10 Uppskjutna skatteskulder hänförliga till obeskattade reserver

Obeskattade reserver är den post i balansräkningen under vilken det ackumulerade värdet av företagna bokslutsdispositioner redovisas. En bokslutsdisposition innebär att resultatet belastas med en fiktiv kostnad utan motsvarighet i verklig rörelsekostnad. När företaget ökar en obeskattad reserv i balansräkningen, så redovisas detta som en kostnad i resultaträkningen och vice versa. Dispositionen är avdragsgill vid taxeringen och görs främst i syfte att skjuta en skattebetalning på framtiden, dvs. att erhålla en skatte-kredit. En konsekvens av detta är att de obeskattade reserverna till en del består av eget kapital och till en del av en latent skatteskuld.

Enligt Redovisningsrådets rekommendation Inkomstskatter (RR 9 p. 66) utgör de belopp som avsatts till obeskattade reserver skattepliktiga temporära skillnader. En temporär skillnad är skillnaden mellan en tillgångs eller en skulds redovisade respektive skattemässiga värde (se RR 9 p. 4). RR 9 p. 66 behandlar redovisning av uppskjutna skatteskulder hänförliga till obeskattade reserver, varvid tillämpas skilda principer beroende på om det är fråga om koncernredovisning eller redovisning i juridisk person. I koncernbalansräkningen redovisas en uppskjuten skatteskuld avseende dessa temporära skillnader (under posten Avsättningar, se p. 13 och 58), medan resterande del av obeskattade reserver redovisas i eget kapital. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning tillåter emellertid RR 9 p. 66 att den uppskjutna skatteskulden i juridisk person redovisas som en del av de obeskattade reserverna. Undantaget i juridisk person saknar motsvarighet i IAS 12 (jämför IAS 12 p. 15).

I ÅRL saknas bestämmelser om redovisning av uppskjuten skatt, däremot föreskrivs i 5 kap. 16 § ÅRL en skyldighet att lämna upp-

lysning om ej kostnadsförd (latent) skatt. Vidare finns i 7 kap. 12 § ÅRL stöd för att eliminera särskilda skattemässiga dispositioner i koncernredovisningen vilka har påverkat årsredovisningen i moderföretaget. I första stycket anges nämligen att andra värderingsprinciper får tillämpas i koncernredovisningen än de som tillämpas i årsredovisningen om det finns särskilda skäl.

Ett beslut att ålägga noterade företag en skyldighet att tillämpa IAS 12 på årsredovisningen skulle således inte fordra någon ändring av ÅRL. Däremot skulle undantaget i RR 9 p. 66 strida mot IAS 12 vilket borde leda till att undantaget avlägsnas. Möjligheten att redovisa obeskattade reserver måste dock finnas kvar om företagen skall kunna behålla de skattemässiga dispositionsmöjligheterna. Om inte frikoppling sker återstår nog endast att behålla möjligheten att redovisa obeskattade reserver, även om det strider mot IAS 12. En frikoppling innebär givetvis krav på redovisning av uppskjuten skatt enligt RR 9.

1.11 Koncernbidrag

Lämnande av koncernbidrag innebär att inkomster förs över från ett företag till ett annat företag inom samma koncern. Syftet med reglerna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda bolag. Lämnandet av koncernbidrag utgör således en verklig förmögenhetsöverföring och resultatutjämnning mellan två koncernföretag. Koncernbidrag är en konstruktion som endast regleras i skattelagstiftningen. Avdragsrätten för koncernbidrag är inte beroende av hur bidraget har behandlats i företagets bokföring. Bestämmelserna om koncernbidrag återfinns i 35 kap. IL. Om de formella förutsättningarna för koncernbidrag är uppfyllda behandlas bidraget som en avdragsgill omkostnad hos givaren och som en skattepliktig intäkt hos mottagaren.

Några särskilda redovisningsregler beträffande koncernbidrag finns inte i ÅRL. Det har dock varit vanligt att redovisa koncernbidrag som bokslutsdispositioner i resultaträkningen. Eftersom ett koncernbidrag till skillnad från övriga bokslutsdispositioner innefattar en faktisk förmögenhetsöverföring kan dock ett sådant förfaringsätt ifrågasättas. Med anledning av denna praxis har Redovisningsrådets akutgrupp gjort ett uttalande (URA 7 Koncernbidrag och aktieägartillskott) enligt vilket koncernbidrag i första hand

skall redovisas efter sin ekonomiska innebörd. Koncernbidrag som lämnas och tas emot i syfte att minimera koncernens skatt samt koncernbidrag vars ekonomiska innebörd inte klart framgår redovisas som en minskning respektive ökning av fritt eget kapital. Koncernbidrag som kan jämföras med utdelning redovisas som en minskning av eget kapital hos givare och som en finansiell intäkt hos mottagare. Ett koncernbidrag som kan jämföras med aktieägartillskott redovisas som ett sådant – lämnade aktieägartillskott redovisas hos givaren som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag” och erhållna aktieägartillskott redovisas normalt hos mottagaren direkt mot fritt eget kapital. I likhet med ÅRL saknar IAS bestämmelser om redovisning av koncernbidrag.

RSV:s hemställan om frikoppling, framförd år 1999 och upprepad år 2002, innefattar avdrag för koncernbidrag. Enligt RSV är koncernbidraget ett helt skattemässigt betingat avdrag utan ens den indirekta koppling till redovisningen som finns när det gäller inventarier. Det framstår därför enligt RSV som särskilt angeläget att avdraget enbart görs i deklarationen utan motsvarande post i bokföringen.