

Uttalande om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden

ALLMÄNT RÅD (BFNAR 2000:2)

1. Detta allmänna råd gäller för icke-noterade företag vid upprättande av årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) eller årsredovisning eller koncernredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2004:5)
2. Vid Bokföringsnämndens tillämpningsnormering av Redovisningsrådets rekommendationer avses med icke-noterade företag
 - Små företag (10/24-företag) som är näringsdrivande icke-noterade företag i vilka
 - a) antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio, och
 - b) tillgångarnas nettovärde enligt fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret uppgår till högst 24 miljoner kronor.
 - Medelstora företag som är näringsdrivande icke-noterade företag som inte är små eller stora företag.
 - Stora företag som är näringsdrivande icke-noterade företag i vilka
 - a) nettovärdet av tillgångarna i företaget enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller
 - b) antalet anställda hos företaget har under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200. (BFNAR 2002:4)
3. I fråga om små moderföretags koncernredovisning gäller gränsvärdena antalet anställda hos koncernföretagen respektive nettovärdet av koncernföretagens tillgångar. Medelstora och stora moderföretag skall i stället utgå från nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningen.

4. I fråga om moderföretag bestäms kategoritillhörigheten i punkt 2 normalt med hänsyn till koncernens kategoritillhörighet enligt punkt 3.
5. Icke-noterade företag skall, för varje område, tillämpa antingen ett allmänt råd från Bokföringsnämnden som innehåller en anpassning av en redovisningsrådsrekommendation eller Redovisningsrådets motsvarande rekommendation (RR 1-RR 29). Det valda allmänna rådet eller den valda rekommendationen skall tillämpas i sin helhet om inte annat anges i rådet eller rekommendationen. Särskilda regler gäller för vissa icke-noterade företag (punkt 5a-5c). Enskilda näringsidkare som ingår i kategorin små företag behöver inte tillämpa vare sig de allmänna råden eller rekommendationerna. (BFNAR 2004:5)
 - 5a. Icke-noterade företag som tillämpat Redovisningsrådets rekommendationer på den grunden att de genom sin storlek har ett stort allmänt intresse, skall även fortsättningsvis tillämpa dessa rekommendationer, om de inte utnyttjar möjligheten i 7 kap. 33 § årsredovisningslagen (1995:1554) att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder. (BFNAR 2004:5)
 - 5b. Icke-noterade företag som i enlighet med 7 kap. 33 § årsredovisningslagen (1995:1554) valt att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder skall utöver dessa tillämpa RR 30 Kompletterande redovisningsregler för koncerner, när de upprättar koncernredovisning. (BFNAR 2004:5)
 - 5c. Icke-noterade företag som i enlighet med 7 kap. 33 § årsredovisningslagen (1995:1554) valt att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder skall i sin årsredovisning tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 32 Redovisning för juridiska personer. Icke-noterade företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder får tillämpa RR 32. Andra icke-noterade företag får inte tillämpa RR 32. (BFNAR 2004:5)
6. Företag som tillämpar Bokföringsnämndens anpassningsnormgivning kan söka vägledning i de redovisningsrådsnormer som inte anpassats av Bokföringsnämnden. (BFNAR 2004:5)
7. Bokföringsnämndens allmänna råd behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.
8. Detta allmänna råd skall tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2001 eller senare och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare.

2002:4: Detta allmänna råd träder i kraft den 1 juli 2002 och kan tillämpas även före ikraftträdandet.

2004:5: Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2005.

MOTIVERING

Frågan

Bokföringsnämnden (BFN) har i april 2004 beslutat att inte gå vidare med arbetet att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer för icke-noterade företag. Det innebär att förutsättningen för det allmänna rådet om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer (BFNAR 2000:2) med tillhörande vägledning har ändrats.

Enligt den s.k. IAS-förordningen¹ skall noterade företag fr.o.m. 2005 upprätta koncernredovisning i enlighet med internationella redovisningsprinciper (IAS/IFRS). I anslutning härtill har riksdagen beslutat om ett antal ändringar i årsredovisningslagen (1995:1554).² Förändringarna innebär bl.a. att även icke-noterade företag har möjlighet att i sin koncernredovisning tillämpa internationella redovisningsstandarder.

Nämnden har mot denna bakgrund beslutat att ändra i BFNAR 2000:2. Den tidigare vägledningen till det allmänna rådet ersätts med ett nytt uttalande.

De nu redovisade förändringarna väcker många frågor som kommer att påverka den kompletterande normgivningen. Syftet med att nu ändra i BFNAR 2000:2 är inte att ta om hand alla de ändringar som kan bli aktuella, utan att klargöra vad som kommer att gälla under den övergångstid som uppstått i och med BFNs beslut om ändrad inriktning på normgivningsarbetet och genom IAS-förordningen och den efterföljande nationella lagstiftningen.

De viktigaste frågor som prövats av BFN i ändringsarbetet och som framgår av det allmänna rådet i dess nya lydelse kan sammanfattas enligt följande:

- a) Kommer Redovisningsrådets rekommendationer att även fortsättningsvis kunna tillämpas som god redovisningssed av icke-noterade företag?
- b) Vad gäller för de företag som i enlighet med Redovisningsrådets förord tillhört rådets målgrupp, men som inte är skyldiga att följa IAS-förordningen, d.v.s. företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse?
- c) Vilka möjligheter har ett icke-noterat företag, som inte väljer att utnyttja årsredovisningslagens möjlighet att fullt ut tillämpa de internationella redovisningsstandarderna i sin koncernredovisning, att ändå på vissa områden välja redovisningsprinciper som är i överensstämmelse med IAS/IFRS, men inte med Redovisningsrådets rekommendationer eller BFNs allmänna råd?

¹ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

² SFS 2004:1173

Gällande rätt

Enligt 6 kap. bokföringslagen (1999:1078) skall ett stort antal bokföringsskyldiga avsluta sin löpande bokföring med en årsredovisning eller ett årsbokslut.

Årsredovisningen eller årsbokslutet skall upprättas med tillämpning av hela respektive angivna delar av årsredovisningslagen på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Vissa finansiella företag följer annan lagstiftning om upprättande av årsredovisning.

Bedömning

Bokföringslagen, årsredovisningslagen och de särskilda årsredovisningslagarna för de finansiella företagen är utformade som ramlagar. De innehåller allmänna principer för rapportering och dokumentation av räkenskapsinformation och måste kompletteras med normer som mera i detalj anger hur redovisningen skall ske. Dessa kompletterande normer inryms i redovisningslagstiftningens term god redovisningssed.

God redovisningssed bestäms så långt möjligt genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar. När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras. En sådan utfyllande tolkning bör ha sin förankring i faktiskt förekommande bokföring eller redovisning. Men det är inte lämpligt att tillmäta enbart faktiskt förekommande praxis betydelse. Det behövs därför ett eller flera "normgivande organ" som kan identifiera de normer som bör användas när lagens regler fylls ut. De kvalificerade normgivande organen på redovisningsområdet är i första hand BFN och Redovisningsrådet och såvitt gäller de finansiella företagen Finansinspektionen.

Redovisningsrådets rekommendationer har liksom uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp tagit sikte på företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Redovisningsrådet har t.o.m. augusti 2004 utfärdat 29 rekommendationer (RR 1-RR 29), varav alla utom RR 3 fortfarande är i kraft. En konsekvens av IAS-förordningen är att dessa fr.o.m. den 1 januari 2005 inte längre är tillämpliga vid upprättande av koncernredovisning i företag vars koncernredovisning upprättas i enlighet med IAS/IFRS. Redovisningsrådet kommer därför inte att fortsätta uppdatera dessa rekommendationer utan de ersätts för denna målgrupp av tre nya rekommendationer, RR 30-RR 32.

Redovisningsrådets rekommendationer RR 1-RR 29 kommer således att finnas kvar i de lydelse de hade den 1 januari 2005. BFN har inte för avsikt att ändra i rekommendationerna. Om rekommendationerna skulle förlora sin betydelse helt eller delvis t.ex. genom ändring i lag kommer BFN att överväga vilka åtgärder som är lämpliga.

Beträffande års- och koncernredovisningar i icke-noterade företag uppkommer frågan vilka kompletterande normer som gäller för dem. För att klargöra detta

meddelar BFN detta övergripande allmänna råd om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer. Nämnden har härutöver uttalat sig genom några allmänna råd och tillhörande vägledningar i specifika frågor som behandlas i Redovisningsrådets rekommendationer.³

Tillämpningsområde för det allmänna rådet (punkten 1)

Det allmänna rådet gäller för icke-noterade företag vid upprättande av årsbokslut enligt bokföringslagen eller årsredovisning eller koncernredovisning enligt årsredovisningslagen. För icke-noterade finansiella företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag finns särskilda allmänna råd om tillämpningen av IAS/IFRS och Redovisningsrådets rekommendationer i Finansinspektionens redovisningsföreskrifter.

De noterade företagen skall fortsättningsvis följa internationella redovisningsstandarder i sin koncernredovisning. Med noterade företag avses enligt IAS-förordningen och årsredovisningslagen företag vars andelar eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.⁴ Kompletterande normgivning beträffande koncernredovisningen samt *moderföretagens*⁵ årsredovisningar tas fram i särskild ordning av Redovisningsrådet. Dessa företag omfattas därför, liksom tidigare, inte av detta allmänna råd. Det allmänna rådet omfattar däremot de enskilda dotterföretagen i en koncern där moderföretaget är noterat.

Den kompletterande normgivningen från BFN och Redovisningsrådet är i huvudsak utformad för näringsdrivande företag. Icke näringsdrivande företag kan ha en verksamhet som påtagligt skiljer sig från de företag som BFNs tillämpningsnormering i första hand tar sikte på. Icke näringsdrivande företag behöver därför inte tillämpa BFNs tillämpningsnormering, om det inte anges särskilt. Detta framgår motsatsvis av definitionerna i punkten 2. Vidare har också i punkten 5 enskilda näringsidkare som tillhör kategorin små företag undantagits från tillämpning av det allmänna rådet. För den senare kategorin av företag gäller i stället lagens krav och god redovisningssed i övrigt.

Storlekskategorier (punkterna 2-4)

De icke-noterade företagen uppvisar betydande skillnader inbördes och det är tydligt att det inte alltid är lämpligt att ålägga samtliga att redovisa enligt samma normer. I vissa redovisningsfrågor finns det därför anledning att ställa olika långtgående krav.

³ De BFNAR som avser anpassning av Redovisningsrådets rekommendationer 1-29 är: 2000:3 Varulager, 2000:4 Leasing, 2001:1 Inkomstskatt, 2001:3 Materiella anläggningstillgångar, 2002:5 Delårsrapportering, 2003:3 Intäkter.

⁴ I Sverige är detta (uppgift 2004) de marknadsplatser som innehas av Stockholmsbörsen AB, Nordic Growth Market NGM AB och Aktietorget AB.

⁵ Normgivningen omfattar formellt redovisningen för juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats och kan således i vissa fall avse företag som inte är moderföretag i en koncern.

Av denna anledning har företagen delats upp i tre kategorier; små, medelstora och stora företag.

I fråga om små moderföretags koncernredovisning gäller gränsvärdena antalet anställda hos koncernföretagen respektive summan av de enskilda koncernföretagens tillgångar upptagna till nettovärde. Medelstora och stora moderföretag skall i stället utgå från nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningen.

Vilka kompletterande normer skall följas?(punkterna 5-6)

Företagen bör i avvaktan på en framtida mera sammanhållen struktur av kompletterande normgivning ges en betydande möjlighet att välja och anpassa sin redovisning efter de specifika förutsättningarna i företaget. Det är därför möjligt att välja mellan normer från BFN och Redovisningsrådet. Den ”valfrihet” som råder skall tillämpas på rekommendationsnivå vilket framgår av att det i punkten 5 anges att valfriheten gäller för varje område. Det innebär att företaget t.ex. kan välja att följa vissa rekommendationer från Redovisningsrådet men i övrigt tillämpa BFNs allmänna råd. Däremot skall den valda rekommendationen eller det valda allmänna rådet tillämpas i sin helhet om inte annat anges *i rådet eller rekommendationen*.

Även företag som ingår i en koncern har möjlighet att utnyttja valfriheten mellan Redovisningsrådets rekommendationer och BFNs allmänna råd. Vilka normer moderföretagets årsredovisning skall upprättas efter bestäms normalt utifrån vilken kategori koncernen tillhör. Skälet till detta är att moderföretaget enligt 7 kap. 12 § årsredovisningslagen normalt skall upprätta koncernredovisningen och årsredovisningen med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder.

Såsom framgår av det allmänna rådet (punkterna 5a-5c) gäller särskilda regler för vissa icke-noterade företag. BFN har beslutat att de företag som tidigare tillämpat Redovisningsrådets rekommendationer på grund av att de ”genom sin storlek har ett stort allmänt intresse” skall fortsätta att följa rådets rekommendationer RR 1-RR 29, om de inte väljer att gå över till redovisning i enlighet med internationella redovisningsprinciper (IAS/IFRS). Detta framgår av den nya punkten 5a.

Av den nya punkten 5c följer att frivillig tillämpning av internationella redovisningsstandarder i koncernredovisningen skall kombineras med tillämpning av Redovisningsrådets nya rekommendation RR 32 i moderföretagets årsredovisning. Dotterföretag (och ”dotterdotterföretag”) i sådana koncerner kan däremot välja vilken kompletterande normgivning de vill tillämpa till skillnad från exempelvis intresseföretag som inte får tillämpa RR 32 med mindre än att de själva är noterade eller är moderbolag i en koncern som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS/IFRS. Övriga icke-noterade företag får inte tillämpa RR 32.

Av punkten 6 framgår att företag som tillämpar BFNs anpassningsnormgivning kan söka vägledning i de redovisningsrådsn timer som inte anpassats av BFN. De är dock inte skyldiga att följa dessa normer.

Det är emellertid viktigt att notera att även de icke-noterade företagen utöver lagbestämmelser måste följa god redovisningssed. Detta följer av särskilda bestämmelser i årsredovisningslagen och bokföringslagen. Inte sällan kan vissa av de värderingsprinciper som kommer till uttryck i Redovisningsrådets rekommendationer anses utgöra en del av denna goda sed redan före rekommendationens tillkomst. Så kan t.ex. vara fallet om det funnits en tidigare rekommendation med likartat innehåll från en annan normgivare eller om det på annat sätt etablerat sig en fast praxis hos de icke-noterade företagen. Företagen får alltså inte göra hur de vill när lagstiftning och allmänna råd saknas. Den praxis som utvecklats i olika redovisningsfrågor skall följas.

Vidare bör det endast undantagsvis komma ifråga att tillämpa en standard från t.ex. International Accounting Standards Board (IASB). Enbart om det saknas kompletterande normer från såväl BFN som Redovisningsrådet bör det få förekomma.

Väsentlighet (punkten 7)

BFNs allmänna råd behöver inte tillämpas på oväsentliga poster. Vad som skall förstås med oväsentliga poster framgår motsatsvis av den följande framställningen om väsentliga poster.

Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan ha betydelse för de beslut som användarna fattar på basis av den information som lämnas i de finansiella rapporterna. Att en post bedöms vara oväsentlig innebär inte att den kan utelämnas från redovisningen med hänvisning härtill. I stället innebär det att posten inte nödvändigtvis behöver behandlas i full överensstämmelse med de principer som angivits i det allmänna rådet.

Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig kan beloppets relativa storlek i vissa fall ha avgörande betydelse. I andra fall kan andra bedömningsgrunder vara avgörande. Avgörandet måste ske på basis av en professionell bedömning som i det enskilda fallet tar hänsyn till de aktuella förhållandena.

Exempel på information som är av betydelse med utgångspunkt från en annan bedömningsgrund än beloppets relativa storlek är uppgifter som krävs enligt lag, föreskrifter och redovisningsrekommendationer, där det är uppenbart att beloppets storlek inte är av avgörande betydelse.

Beskrivning av tillämpade redovisningsprinciper

För att informationen i en årsredovisning eller i ett årsbokslut skall bli begriplig är det av stor vikt att företaget anger vilka redovisningsprinciper det tillämpar, jfr 5 kap. 2 § årsredovisningslagen och 6 kap. 6 § bokföringslagen. Med den tidigare beskrivna valfriheten att välja mellan kompletterande normer från BFN och Redovisningsrådet föreligger ett särskilt behov av upplysningar om använda principer.

Ett företag som enbart tillämpar BFNs allmänna råd kan nöja sig med att ange detta. Om det saknas ett allmänt råd beträffande en väsentlig resultat- eller balanspost är det nödvändigt att upplysa om hur posten beräknats och redovisats. Detta gäller också när ett allmänt råd ger valfrihet mellan olika alternativ eller företaget valt att redovisa enligt regler som gäller för en företagskategori med högre krav.

Ett företag som konsekvent tillämpar Redovisningsrådets rekommendationer anger detta och följer i övrigt de upplysningskrav som rådet och årsredovisningslagen ställer.

De företag som tillämpar BFNs allmänna råd på vissa områden och Redovisningsrådets rekommendationer på andra måste för varje område tydligt ange vilka normer som tillämpas.

Ikraftträdande (punkten 8)

BFNs allmänna råd om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden trädde i kraft den 1 januari 2001 och skall tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2001 eller senare. BFNAR 2000:2 har ändrats i december 2004 och de nya lydelseerna av punkterna 1, 5, 5a, 5b, 5c och 6 träder i kraft den 1 januari 2005. Nämnden har bedömt att några särskilda övergångsbestämmelser inte behövs.

Detta uttalande har beslutats den 1 december 2004 av Bokföringsnämnden i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Anders Bengtsson
kanslichef