

YTTRANDE
2015-11-18

LIU/IEI DNR 2015-00347

JUSTITIEDEPARTEMENTET
ENHETEN FÖR FASTIGHETSRÄTT OCH
ASSOCIATIONSRÄTT

Betänkandet: En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8)

Linköpings universitet (Institutionen för Ekonomisk och Industriell utveckling) är en av remissinstanserna för Redovisningsutredningens slutbetänkande. Institutionen (IEI) lämnar därför synpunkter på förslagen eller materialet i betänkandet. Dispositionen av yttrandet följer avdelningarna och avsnitten i betänkandet. Varje del i yttrandet inleds med IEIs ställningstagande och följs av IEIs argument.

3.6 En ny kategori av företag – mikroföretag

IEI ansluter sig till utredningens förslag, att en ny kategori av företag, som benämns ”mikroföretag”, införs i årsredovisningslagen (ÅRL).

IEI finner argumentationen i avdelningen, tillsammans med den i 10.3.1 En ny företagskategori (s 441 ff), väl genomförd utom i ett avseende: den förs helt utan relatering till elektronisk ingivning (se vidare nedan rörande elektronisk ingivning i kapitel 5).

Det är värt att notera att även med den avgränsning av mikroföretag som utredningen föreslår kommer drygt 70 % av de företag som idag utgör mindre företag att utgöra mikroföretag. Även om förenklingarna genom att vara mikroföretag inte är så stora för det enskilda företaget så blir därmed den ackumulerade effekten för alla dessa företag i ekonomin betydande.

3.6.1 Gränsvärden för mikroföretag och gränsvärden för frivillig revision

IEI ansluter sig inte till utredningens förslag utan anser att även Sverige ska tillämpa det nya redovisningsdirektivets maximala gränsvärden, d.v.s. att gränsvärdet för medeltalet anställda ska vara 10 och inte 3.

Enkelt uttryckt att om såväl Storbritannien som Tyskland kan tillämpa de maximala gränsvärdena är det svårt att se att inte också Sverige skulle kunna det. Som framgår i betänkandet torde även såväl Danmark som Finland komma att tillämpa de maximala gränsvärdena, dock med tillägget att mikroföretag i dessa två grannländer inte kommer att få så stora förenklningar i förhållande till kraven på små företag som mikroföretag i Storbritannien och i Tyskland. Utifrån statistiken i avsnittet handlar det om ytterligare cirka 11 % (82 - 71) av cirka 364 900 företag, alltså ytterligare drygt 40 000 företag (enligt statistiken i konsekvensanalysen¹ ytterligare 41 900 företag).

Utredningen förefaller fästa stor vikt vid fördelar med att välja en redan etablerad gränsvärdenivå, den som bestämmer om ett aktiebolag måste ha en revisor. Vilka dessa fördelar skulle vara och för vilka det skulle vara en fördel utvecklas inte, men för de företag som det är frågan om, som skulle bli mikroföretag med gränsvärdet för medeltalet anställda 10 och inte 3 men vara tvungna att ha en revisor, torde det vara fullt hanterligt att vara mikroföretag vad det gäller att avge årsredovisning men ha revisor. (I annat fall kan det enskilda företaget avge årsredovisning som litet företag och ha revisor.) Även om företag i dessa storleksordningar inte har så mycket internationellt utbyte kan man ändå se en fördel i att Sverige tillämpar de maximala gränsvärdena, liksom länderna enligt ovan.

Utredningen lägger till att vid en eventuell översyn av gränsvärdena för revisionsplikt bör även gränsvärdena för kategorin mikroföretag ses över. Det blev visserligen märkbart tyst rörande högre gränsvärden för revisionsplikt, trots förslag före upphävandet av revisionsplikten med betydligt högre gränsvärden, men vid en eventuell översyn lär det inte endast bli fråga om att öka gränsvärdet för medeltalet anställda från 3 till 10, varför de påtagliga fördelar som utredningen ser ändå inte kommer att kunna behållas.

3.7 Balans- och resultaträkningar för mikroföretag

IEI ansluter sig till utredningens förslag, att mikroföretag *ska kunna* upprätta balans-och resultaträkningar i förkortad form, men inte kraftigt förenklade balans-och resultaträkningar enligt direktivet. Det kan t.o.m. anföras skäl för att mikroföretag *ska* upprätta balans-och resultaträkningar i förkortad form (se vidare nedan rörande elektronisk ingivning i kapitel 5).

Det är värt att notera vad utredningen beaktat i sammanhanget:

¹ ”Med högre gränsvärden, motsvarande den högsta nivå som det nya redovisningsdirektivet tillåter, skulle antalet svenska mikroföretag uppgå till 299 800 istället för 257 900.” (s 435).

[...] att möjligheten att upprätta balans- och resultaträkningar i förkortad form i dag står öppen inte enbart för mindre företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRL utan även för vissa företag som upprättar årsbokslut enligt bokföringslagen (se genomgången i avsnitt 3.4.1). Det är således en stor krets av företag, juridiska personer och enskilda personer som har möjlighet att upprätta balans- och resultaträkningar på i princip samma sätt, oberoende av om räkenskaperna ska avslutas med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Detta bidrar till att underlätta jämförelser mellan olika företag och företagsformer. (s 281)

3.7.1 Särskilt om periodisering

IEI gör samma bedömning som utredningen, att mikroföretag inte bör undantas från skyldigheten att periodisera vissa inkomster och utgifter, för att få intäkter och kostnader i balans- och resultaträkningarna.

Vi reagerar dock mot formuleringen rörande skyldigheten i förhållande till bestämmelsen om bokföringsmässiga grunder i skattelagstiftningen: "Så länge juridiska personer i skattesammanhang fortfarande måste redovisa enligt bokföringsmässiga grunder skulle ett undantag från periodiseringsprincipen i ÅRL vara tämligen meningslöst." (s 284). Anledningen till vår reaktion är att redovisning enligt bokföringsmässiga grunder i skattesammanhang knappast är något övergående fenomen.

3.8.3 Upplysningarnas form

IEI gör samma bedömning som utredningen, att mikroföretag, liksom övriga företag enligt ÅRL, bör lämna de nu aktuella upplysningarna i noter. Vi finner argumentationen i avsnittet väl genomförd utom i ett avseende: den förs helt utan att relatera den till elektronisk ingivning (se vidare nedan rörande elektronisk ingivning i kapitel 5).

Till argumenten kan läggas att det inte finns någon svensk praxis idag att lämna upplysningar "under balansräkningen" (alltså under linjen och inte som poster inom linjen). De företag som nu är mindre företag och som kommer att bli mikroföretag förefaller idag utan svårigheter lämna upplysningar i noter. Vilka eventuella förenklingar som det skulle innebära att istället lämna upplysningarna "under balansräkningen" framgår inte.

3.11 Rättvisande bild

IEI delar inte utredningens uppfattning att grundläggande för den svenska redovisningslagstiftningen fortfarande är att den utgör en ramlagstiftning, vilket

vi framförde i remissvaret rörande utredningens delbetänkande². ÅRL innehåller förvisso ett antal grundläggande principer för redovisningen men innehåller huvudsakligen sådant som knappast kan ses som annat än regler.

Det är naturligtvis principiellt viktigt att rätt uppfatta den redovisningslagstiftning som vi numera har, men det finns en praktisk risk att idén med förenkling för mikroföretag förfelas. Det är vidare inte uteslutet att viss tolkning och utfyllnad kommer att behövas även av ÅRL:s regler för mikroföretagens redovisning, men det är viktigt att mikroföretagen inte kommer att dras in i kompletterande normgivning liknande K2- och K3-regelverken. Praktiken nu med dessa två regelverk visar att det dessutom behövs komplettering till dem. Det som skulle bli förenkling tenderar att bli försvåring. Vi ifrågasätter därför ett "behov ta fram ett särskilt regelverk, inriktat på den kategorin av företag" (s 435).

Givet att elektronisk ingivning av årsredovisningen införs åtminstone för mikroföretagen (se om kapitel 5 nedan) bör för övrigt XBRL-funktionen med referensdatabas utnyttjas.

3.12 Offentliggörande

IEI gör samma bedömning som utredningen, att Sverige inte bör utnyttja redovisningsdirektivets möjligheter till undantag för mikroföretag beträffande offentliggörande av årsredovisningen.

Den eventuella börda för mikroföretagen som det skulle innebära att ge in den ändå upprättade årsredovisningen till Bolagsverket istället för att upprätta ett dokument med "de uppgifter om balansräkningen som finns i årsbokslutet" och sända in det dokumentet "i enlighet med nationell lagstiftning till minst en behörig myndighet" (s 300) måste väga lätt på dem. (Se vidare nedan rörande elektronisk ingivning i kapitel 5.)

² Det må vara riktigt att lagstiftningen ifråga är avsedd att vara en ramlagstiftning, alltså att den endast ska innehålla grundläggande principer och att normeringen ska ges ett mer konkret innehåll genom tolkning och utfyllnad, det som kallas kompletterande normgivning. Det är emellertid ett synsätt som förts vidare från en tid då lagstiftningen om bokföring och om redovisning var betydligt mindre omfattande än idag. En analys av årsredovisningslagen (ÅRL) skulle visa att den, utöver grundläggande principer, är fylld av nog så detaljerade regler. Ändå finns det en alltmör kompletterande normgivning som, särskilt vad det gäller K3, är allt annat än ett konkret till sitt innehåll.

4.5 Bör offentliggörandet av redovisningshandlingar begränsas på det sätt som redovisningsdirektivet medger?

IEI gör samma bedömning som utredningen, att Sverige inte bör utnyttja den möjlighet som redovisningsdirektivet ger att i vissa delar undanta små och medelstora företag från kraven på offentliggörande av årsredovisningen, och finner argumentationen i avdelningen väl genomförd.

Utifrån nutida användning av externredovisning vill vi dock hävda att resultaträkningen från ett intressentperspektiv inte bara kan vara av lika stort intresse som balansräkningen utan typiskt sett är av minst lika stort intresse som balansräkningen. Inte minst mot bakgrund av framställningen på flera andra ställen i betänkandet är det tydligt att förvaltningsberättelsen eller upplysningar i noter har ett betydande informationsvärde. Ett offentliggörande endast av balansräkningen eller en förkortad variant av denna skulle ju innebära att all övrig information i årsredovisningen inte offentliggjordes. Givet undantaget ifråga undra man över varför i så fall en årsredovisning alls skulle behöva upprättas, fränsett att i varje företag med revisor behöver denne något att revidera.

5 Elektronisk ingivning av årsredovisningen

IEI delar i och för sig utredningens uppfattning att det som nu krävs är utvecklandet av praktiska metoder för att utnyttja det befintliga regelverket men anser att förutsättningarna nu finns för att göra det tvingande åtminstone för mikroföretag att ge in sina årsredovisningar till Bolagsverket i XBRL-format.

Dessa årsredovisningar kommer ju att bli en stor andel av alla som ges in till Bolagsverket, och ingivning av dem i XBRL-format innebär en betydande rationalisering för Bolagsverket och olika användare av årsredovisningar. Det kan knappast blir frågan om annat elektroniskt format än XBRL, det finns i alla fall näst intill färdiga svenska taxonomier för sådana årsredovisningar, och det kan knappast vara frågan om annan ansvarig för dessa taxonomier än Bolagsverket. En sådan start med XBRL utesluter vidare knappast eventuella ytterligare steg rörande system som gör det möjligt för flera myndigheter att använda en och samma uppgift, samlad ingång till de e-tjänster som myndigheterna har och som rör företag och företagande etc. Med utredningens ord att få en sådan ingivning att passa in i ”en framtida, mera övergripande reform för företagens uppgiftslämnande till myndigheter” (s 335).

Det som sedan flera år fungerar i grannländer som Danmark och Tyskland, och som har fungerat i Sverige, måste rimligen kunna fås att fungera i Sverige, utan årtal av arbete. Det som talar för att direkt börja med ingivning av mikroföretags årsredovisningar är att de kommer att vara i hög grad ”blankettiserade”, och därmed lätta att utforma en taxonomi för. Vidare talar

naturligtvis rationaliserings- eller besparingspotentialen i det stora antalet mikroföretag för en sådan ingivning.

Några ytterligare synpunkter på det som står i kapitlet om elektronisk ingivning av årsredovisningen lämnas i bilaga.

6.3.2 Värdering av förvaltningsfastigheter till verkligt värde i årsredovisningen - problembeskrivning

IEI anser att problembeskrivningen behöver kompletteras och nyanseras, enligt styckena nedan i detta avsnitt. Det är viktigt som bakgrund till att ta ställning till om det ska vara möjligt att värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde även i årsredovisningens balansräkning (se följande del om 6.3.5).

Utredningen inleder sin problembeskrivning välformulerat med att det i K3-regelverket i praktiken finns tvingande normer om s.k. komponentuppdelning av materiella anläggningstillgångar. (I punkterna 17.4 och 17.11 i K3 anges att för det fall skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter förväntas vara väsentlig, ska tillgången och dess anskaffningsvärde delas upp på dessa.) I BFN:s kommentar anges fastigheter som ett typexempel på en sådan tillgång som bör delas upp på komponenter.

Utredningen noterar vidare i sin problembeskrivning:

Det har hävdats att införandet av kravet på komponentavskrivning medför ökade kostnader och en ökad administrativ börda för de företag som tillämpar K3 och att de ökade kostnaderna och besvären inte står i proportion till värdet av metoden. (s 353)

Det är inte något som enbart hävdas, utan det är ett uppenbart förhållande, och det finns anledning att uttrycka att anläggningsregistret för varje byggnad med ett antal komponenter måste hållas aktuellt varje år under byggnadens nyttjandeperiod på åtminstone många decennier, i vissa fall sekler. Beträffandet värdet av metoden se vidare i följande stycken.

Komponentansatsen är nog den värsta blinda regeln i K3-regelverket, som sagt i praktiken tvingande. Vad det gäller praktiken så kan man för byggnadskomponenter utesluta ett restvärde som överstiger vad det kostar att ta lös komponenten och transportera bort den. Med tanke på den stora osäkerheten rörande nyttjandeperioder för väsentliga komponenter i byggnader tillsammans med den ungefärlighet med vilken nyttjandeperioder bestäms så medför komponentansatsen knappast ett högre informationsvärde i avskrivningsbeloppen enligt komponentansatsen än de värden som uppnås utan denna. Med tanke på hur det är med restvärden så skulle man med väl avvägd

genomsnittlig nyttjandeperiod för en byggnads alla komponenter få ungefär samma information i avskrivningsbeloppen som vid komponentansats, särskilt om indelning görs endast i "stomme, stammar, fasad, tak och liknande" (s 353).

Vad det gäller just fastighetsägande dotterföretag till noterade fastighetsföretag så används eller analyseras deras årsredovisningar knappast på ett sådant sätt att eventuell skillnad i avskrivningsbeloppen beroende på komponentansatsen eller ej har någon betydelse. Om någon nytta alls finns motsvarande kravet på komponentansats så är den därför oväsentlig.

Arthur Levitt sade, på sin tid som ordförande för amerikanska SEC, att redovisningsregler inte var menade att vara en tvångströja. Därför utvecklar redovisare principer som medger flexibilitet, för att anpassa till omständigheterna³. Alldenstund K3-regelverket inte är ett regelverk med sådana principer så har alltså frågan väckts om "ett återinförande av en bestämmelse i ÅRL som möjliggör värdering till verkligt värde av förvaltningsfastigheter i företag som ingår i IFRS-koncerner" (s 355), för att förbättra informationsvärdet och väsentligt förenkla för företagen ifråga.

6.3.5 Bör förvaltningsfastigheter kunna värderas till verkligt värde i årsredovisningen?

IEI delar inte utredningens bedömning utan anser lagändringar bör genomföras som gör det möjligt att värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde även i årsredovisningens balansräkning. Det innebär även inrättande av en särskild bunden fond för värdeförändringar i förvaltningsfastigheter, för att lösa de skattemässiga problemen. Vi anser vidare att några systematiska skäl inte ska förhindra värdering till verkligt värde av förvaltningsfastigheter i årsredovisningen.

Utredningen inleder avsnittet om behovet av en möjlighet till värdering till verkligt värde med att vid den svenska övergången till IFRS-regelverket år 2005 beslutade samtliga svenska noterade fastighetsföretag att värdera sina förvaltningsfastigheter till verkligt värde i koncernredovisningen och att detta tyder på att företagen ansåg att en värdering till verkligt värde har ett högre informationsvärde än en värdering till anskaffningsvärde. Anledningen till redovisning av förvaltningsfastigheterna i balansräkningen till verkligt värde, istället för att i not lämna upplysning om det verkliga värdet, var emellertid inte ett högre informationsvärde, utan att undvika komponentansatsen rörande byggnaderna i koncernredovisningen. Att anledningen var denna visas även av

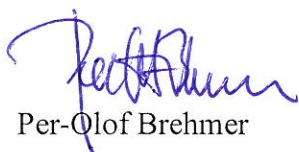
³ Levitt, Arthur. (1998-09-28). The Numbers Game. SEC Staff Speeches.

dessas företags hantering eller placering av förändringen av det verkliga värdet i sina resultaträkningar.

Utredningen kunde, där den ställer frågan om det bör införas regler om en bunden fond för orealiserade vinster, i sin genomgång av bestämmelser om bundna fonder som har vissa likheter med den lösning som föreslås i framställan även tagit med kapitalandelsfonden vid redovisning med kapitalandelsmetoden (se författningskommentaren till 4 kap. 18 §, s 509f).

Beträffande påståendet att "[d]et särskilda behovet av en bunden fond där fastigheternas värdeökningar "läses in" sammanhänger i stället med en strävan att hitta en lösning på ett skatterättsligt problem." (s 360) finns det anledning att upprepa, att *problemet* som det gäller att hitta en lösning på är att fastighetsägande dotterföretag till noterade fastighetsföretag tvingas till komponentansatsen i sina årsredovisningar. Den lösning som föreslås på det problemet, att tillåta värdering till verkligt värde av förvaltningsfastigheter i årsredovisningen, skapar, på grund av den svenska principen om ekonomisk dubbelbeskattning, ett skatterättsligt problem. Det är för att lösa det senare problemet som en bunden fond föreslås.

I detta ärende har beslut fattats av prefekt professor Per-Olof Brehmer. Adjungerad professor Sven-Arne Nilsson har förberett ärendet och varit föredragande.



Per-Olof Brehmer

Bilaga

Elektronisk ingivning av årsredovisningen, ytterligare synpunkter

Utredningen ”kan för sin del inte se annat än att ett fungerande system som ger företagen praktisk möjlighet att upprätta och ge in årsredovisningar på elektronisk väg på sikt skulle kunna minska företagens totala kostnader för redovisningen” (s 326). Vi har ingen annan uppfattning, men det är närmast en truism – och en vag formulering som tenderar att leda tankarna fel, inklusive att det är först på sikt som detta skulle kunna uppnås. Genom tiden med utveckling av XBRL i Sverige, sedan 2003, var det en felsyn att företagen skulle kunna minska sina kostnader i väsentlig utsträckning genom att ge in sina årsredovisningar i XBRL-format. Felsynen återkommer i avsnittet Tvång eller frivillighet? där det står att utredningen anser ”att ett tvång bör införas först när en stor del av företagen upplever att elektronisk ingivning medför en reell förenkling för dem” (s 337f). Då sådan ingivning knappast kommer att medföra en reell förenkling för företagen, men med fungerande taxonomier och system ingen försvåring, bör ett tvång införas, inte minst för att snabbt få upp volymen av årsredovisningar i XBRL-format och därmed reella förenklingar för Bolagsverket m.fl.⁴ Felsynen återkommer även i den sammanfattande bedömningen, att det är angeläget att det ”vidtas åtgärder som ger företagen incitament att upprätta och ge in sina redovisningshandlingar i elektronisk form” (s 339).

⁴ I konsekvensanalysen (s 460) refereras till en undersökning av ÅF AB år 2008 av vad försändelser av årsredovisningen kostade bolagen. Det var emellertid ingen egentlig undersökning som ÅF AB gjorde, utan en beräkning utifrån vissa antaganden, i en argumentation som då fördes för XBRL. Däremot finner vi i konsekvensanalysen inget om Bolagsverkets besparingar om ingivning av årsredovisningar i XBRL-format, trots att Bolagsverket gjorde och presenterade beräkning av betydande sådana besparingar redan 2006. (I avsnittet om Bolagsverket i konsekvensanalysen, s 438, nämns bara kostnader för de författningsändringar som utredningen föreslår, inget om besparingspotentialen i det som utredningen väljer att inte föreslå.)

I avdelning 5.3 redogörs utförligt för Uppgiftslämnarutredningen och dess betänkande. Det låter spontant tilltalande att varje företag ska kunna lämna sina uppgifter ”en gång och till ett ställe”, men det är knappast ett stort problem för företagen, eller något som orsakar dem stora kostnader, att lämna företagets självdeklaration till Skatteverket, att ge in årsredovisningen till Bolagsverket och att eventuellt lämna statistik till Statistiska centralbyrån (SCB) var för sig. Av redogörelsen i avdelning 3.6 att döma hämtar för övrigt SCB en stor del av den ekonomiska statistiken direkt ur årsredovisningar, och det skulle rimligen vara till stor, omedelbar fördel för Bolagsverket och SCB att få in årsredovisningar i XBRL-format⁵. Risken med att för självdeklarationen och årsredovisningen försöka med ”en gång och till ett ställe” är att man komplicerar det hela mycket, utan att uppnå stora fördelar. Den omedelbara potentialen i att ge in årsredovisningar i XBRL-format realiseras därmed inte.

Beträffande den kompetens som krävs för att förvalta och utveckla taxonomier av det aktuella slaget bedömer utredningen (avsnittet Det krävs fungerande taxonomier, s 336) att både XBRL Sweden och BAS-gruppen har den. Utvecklingen av de nuvarande taxonomierna under 00-talet, först några år utan Bolagsverkets medverkan och sedan några år med deras medverkan, talar för att endast Bolagsverket har den, särskilt med tanke på att ingivningen sedan ska ske till Bolagsverket.

Naturligtvis bör man vid framtagandet av taxonomier, eller revideringen av befintliga taxonomier, utnyttja erfarenheter av arbetet under 00-talet, men det är inte givet att man ska återanvända och bygga vidare på existerande taxonomier. Sverige valde i vissa avseenden en särväg, vilket är en del av det svenska grundproblemet med XBRL. Därför är det istället naturligt att ifrågasätta dessa taxonomier, innan man eventuellt bygger vidare på dem.

Sist men inte minst finns det ”anledning att överväga om arbetet i det första skedet bör inriktas på en viss typ av företag” (s 337), men det framstår för oss som lämpligast att istället inrikta arbetet först på mikroföretagen. Det gäller att utforma ingivningen och XBRL för den så att det blir ungefär lika enkelt som det särskilda räkenskapsutdraget, i självdeklarationen.

⁵ Till dessa synpunkter kan läggas att flera av de negativa konsekvenserna för Statistiska centralbyrån, som nämns i 10.3.4 Konsekvenser för Statistiska centralbyrån (s 456ff), borde kunna undvikas genom ett genomtänkt användande av XBRL.