

Normgivningen och jämförbarheten

Hur några balansposter hanteras i de olika regelverken

Ett företags finansiella ställning påverkas direkt av hur skulder och tillgångar kategoriseras och värderas. I och med att dagens redovisningsregler inte är likformiga beträffande dessa poster så kan ett företag påverka omvärldens syn på företaget genom att välja det mest passande regelverket. I denna artikel belyser **Stefan Engström** de problem som detta medför för jämförbarheten av företagens finansiella rapporter.

NÄR JAG I ETT företags årsredovisning ser att det förekommer utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten, goodwill, kortfristiga placeringar och värdepappersinnehav eller utnyttjad checkräkningskredit, så känner jag alltid samma frustration. Anledningen är att de i dag förekommande redovisningsreglerna inte är likformiga beträffande dessa poster. Det finns förvisso annat också där likformighet inte råder som till exempel redovisning av finansiella instrument, dolda ränteantaganden och uppskjutna skatter som också hade förtjänat ett omnämnande. Men det är just ovanstående poster, vilka inte är ovanliga i de små och medelstora företagen, som irriterar. Ett företags finansiella ställning och därmed också periodens resultat påverkas direkt av hur tillgångar och skulder kategoriseras och värderas, varför ett företag kan påverka omgivningens syn på företaget genom att välja för företaget passande redovisningsregler. Detta rubbar själva grundförutsättningarna i punkt 39 i IASB:s *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* som senast fastställdes i april 2001, där det framgår följande:

Jämförbarhet

Punkt 39. Användarna måste ges möjlighet att bilda sig en uppfattning om trender i företagets resultat och ställning, genom att över en längre period jämföra de finansiella rapporter som företaget lämnar. Användare måste också ges möjlighet att jämföra olika företags finansiella rapporter med avseende på finansiell ställning och resultat samt förändringar i finansiell ställning. Därför måste

IASB – International Accounting Standards Board
ÅRL – Årsredovisningslagen
BFNAR – Bokföringsnämndens Allmänna råd
BFNAR 2008:1 – även kallat »K2«
IAS – International Accounting Standards
IFRS – International Financial Reporting Standards
BFN – Bokföringsnämnden
RR – Redovisningsrådets rekommendationer

värderingsprinciper och presentationstekniker för likartade transaktioner och andra händelser redovisas på ett likformigt sätt dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag.

När det gäller *resultaträkningen* påverkas denna av hur tillgångar och skulder värderas, varför de olika resultatnivåerna i denna är avhängig värderingen av balansposterna. Presentationssättet av resultaträkningen har dock i huvudsak blivit likformig när man jämför ÅRL med utgivna rekommendationer och allmänna råd. Men FAR SRS RedR 1 *Årsredovisning i aktiebolag* utgör ett undantag då den på en punkt strider mot ÅRL. I 3 kap. 3 § stadgas att »Resultaträkningen skall upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.« Enligt båda bilagorna ska nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar redovisas under en egen delrubrik bland de finansiella posterna. Trots det väljer FAR SRS i sin rekommendation att redovisa posten som *notinformation*, något som alltså saknar stöd i lagstiftningen och dess förarbeten och inte heller är förenligt med artiklarna 23 respektive 25 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet om årsredovisning.

Någon likformighet gäller tyvärr inte värderingen av balansräkningens poster, där man ganska snart kan konstatera att lagstiftning, rekommendationer och allmänna råd inte alltid säger samma sak. Syftet med denna artikel är att visa hur några balansposter ska redovisas beroende på vilka rekommendationer och allmänna råd som företaget valt att efterleva. Balansposterna är:

- egenupparbetade immateriella tillgångar,
- goodwill,
- kortfristiga placeringar och värdepappersinnehav, samt
- utnyttjad checkräkningskredit.

De regelsystem som jag valt att jämföra mellan är:

- ÅRL (1995:1554),
- FAR SRS redovisningsrekommendationer,
- BFNAR 2008:1 (berör årsredovisning i mindre aktiebolag),
- IFRS för SME, samt
- IAS/IFRS (berör främst marknadsnoterade bolags koncernredovisningar).

Kommentar: BFNAR som togs fram under perioden 1999-2004 har jag inte beaktat då dessa, till den del de handlar om värderingsfrågor, kommer att bli inaktuella inom några år. Dessa är dock tillämpbara under en övergångsperiod om man så önskar, såvida man inte väljer att endast följa ÅRL:s bestämmelser. Här kan också nämnas att IFRS för SME är utgångspunkt för BFN:s redovisningspaket för större aktiebolag och som i dag går under arbetsnamnet »K3«. När det redovisningspaketet beslutas av BFN kan man anta att de ovan nämnda allmänna råden från 1999-2004 helt fasas ut.

RR har jag också valt att utesluta då dessa ofta sammanfaller med de internationella redovisningsrekommendationerna från IASB och också förväntas att fasas ut inom några år.

Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten

Inledningsvis kan konstateras att IAS 38 *Immateriella tillgångar* i punkt 8 definierar forsknings- och utvecklingskostnader på följande sätt:

- *Forskning* är planerat och systematiskt sökande med utsikter till att ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.
- *Utveckling* är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

ÅRL

Lagtext 4 kap. 2 §: Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Kommentar: Förarbetena till ÅRL ger inte någon ytterligare vägledning till denna post i årsredovisningen.

FAR SRS redovisningsrekommendationer

RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

Rekommendationen hänvisar till ÅRL om vad som får tas upp som immateriell tillgång och vad gäller definitionen RR 15 *Immateriella tillgångar*.

BFNAR 2008:1

Punkt 10.3: En egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång trots att 4 kap. 2 § ÅRL (1995:1554) ger viss möjlighet till det. Utgifter som kan hänföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad.

Kommentar: Det allmänna rådet inskränker därmed den rätt som ÅRL ger den redovisningsskyldige¹.

IFRS för SME

Punkt 18.14: Ett företag ska betrakta internt upparbetade immateriella tillgångar, inklusive alla utgifter för både forskning och utveckling, som en kostnad när den uppstod såvida den inte utgör en del av en kostnad för en annan tillgång som uppfyller kraven för tillgångsföring i rekommendationen.

IAS/IFRS

IAS 38 *Immateriella tillgångar*

- Av *punkt 8* framgår att för att en tillgång ska kunna redovisas krävs att den är identifierbar, företaget ska ha kontroll över tillgången samt att tillgången ska generera framtida ekonomiska fördelar. Av *punkt 12* framgår att för att tillgången ska anses vara identifierbar måste den också vara avskiljbar eller uppkomma ur avtalsenliga juridiska rättigheter.
- *Punkt 9*: Företag har ofta utgifter för att anskaffa, utveckla, underhålla eller förbättra immateriella värden, såsom vetenskaplig eller teknisk kunskap, utformning och införande av nya processer eller system, licenser, rättigheter, kunskap om marknader och varumärken (inklusive utgivningsrätter). Vanliga exempel på sådana värden är programvaror, patent, upphovsrätter, filmer, kundregister, förvaltningsrätter avseende hypotekslån, fiskelicenser, importkvoter, franchise-avtal, kund- eller leverantörsrelationer, kundlojalitet, marknadsandelar och marknadsföringsrättigheter.
- *Punkt 10*: Inte alla exempel i punkt 9 motsvarar definitionen på en immateriell tillgång, det vill säga identifierbarhet, kontroll över tillgången samt förekomst av framtida ekonomiska fördelar. Om en post som omfattas av denna standard inte uppfyller definitionen för en immateriell tillgång, kostnadsförs utgiften för den när den förvärvas eller upparbetas internt.
- *Punkterna 11-18* och *21-22* innehåller flera ytterligare förutsättningar för tillgångsföring.
- *Punkt 64*: Utgifter för internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster kan inte särskiljas från utgifterna för att utveckla ett företags hela affärsverksamhet. Sådana utgifter tas därför inte upp som tillgång i rapporten över finansiell ställning.

Exempel 1, utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten

Utvecklingen av en ny programvara förekommer i ett företag som hittills kostat 300. Inför marknadsföringen av produkten har man investerat 200 för utveckling av ett varumärke. Kan dessa utgifter tillgångsföras och i så fall med vilket belopp i de olika regelsystemen? Det förutsätts att samtliga övriga villkor för tillgångsföring är uppfyllda i respektive regelsystem.

Exempel 1

ÅRL	FAR SRS redovisningsrekommendationer	BFNAR 2008:1 »K2«	IFRS för SME (blivande »K3«?)	IAS/IFRS
500	500	0	0	300

Kommentar: Inga egenutvecklade immateriella anläggningstillgångar får redovisas i BFNAR 2008:1 och i IFRS för SME. I IAS/IFRS kan forsknings- och utvecklingsarbete aktiveras i balansräkningen om förutsättningarna i IAS 38 är uppfyllda, men inte kostnader för bland annat utveckling av varumärken. Resultaträkningen påverkas beroende på om omedelbar kostnadsföring sker och hur lång avskrivningstid som gäller enligt de olika regelsystemen.

Goodwill

Goodwill uppstår i samband med företagsförvärv. Ett sådant förvärv kan dock ske antingen genom att aktierna i annat bolag förvärvas eller att valda tillgångar och egenskaper köps ut ur ett befintligt företag (så kallat inkrämsförvärv). Några klara skillnader när det gäller redovisning av goodwill, beroende på om den uppstått i samband med ett aktieförvärv eller ett inkrämsförvärv, kan inte utläsas i något av regelverken. ▶

ÅRL

Lagtext 4 kap. 2 §: Se ovan under »Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten« samt 4 kap. 4 §: Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § ska 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, ska det i en not lämnas upplysning om detta. I noten ska i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden. Av 5 kap. 3 § framgår också att grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges, det vill säga avskrivningsmetod och avskrivningstid.

FAR SRS redovisningsrekommendationer

RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

Rekommendationens regler överensstämmer med ÅRL, men man hänvisar även till RR 1:00 *Koncernredovisning*. Denna rekommendation sätter i punkt 54 en borte gräns för avskrivning av goodwill på tjugo år men öppnar i punkt 60 en möjlighet att i sällsynta fall, då det finns övertygande skäl, skriva av goodwillen under en längre period än tjugo år. För inkråmsgoodwill och koncernmässig goodwill gäller samma regler.

BFNAR 2008:1

De mindre aktiebolagen behöver inte upprätta någon koncernredovisning genom undantagsreglerna i ÅRL 7 kap. 3. Det allmänna rådet innehåller inga regler eller principer för en frivilligt upprättad koncernredovisning. I det fall ett moderföretag frivilligt väljer att upprätta en koncernredovisning ska det, enligt *vägledningen* till BFNAR 2008:1, av koncernredovisning framgå vilka principer som tillämpats vid koncernkonsolideringen samt att ÅRL:s regler om koncernredovisning måste följas.

Några bestämmelser om hur goodwill ska hanteras i det allmänna rådet – oaktat om det uppstått vid aktieförvärv eller inkråmsförvärv – finns inte utan underordnas i stället de generella reglerna för hur immateriella och materiella tillgångar ska hanteras.

Punkt 10.16. Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången.

Punkt 10.23. Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år.

IFRS för SME

Punkt 19.14. Köpeskillingen för aktierna ska fördelas på de identi-

fierbara tillgångar och förpliktelser som förvärvades på förvärvsdagen till de marknadsvärden som gällde den dagen. Överskjutande belopp ska redovisas som goodwill.

Punkterna 18.19 och 18.20. Avskrivning av goodwill ska ske under nyttjandeperioden. Om denna ej kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska livslängden antas vara tio år.

IAS/IFRS

Den redovisningsmässiga hanteringen av ett övervärde som uppstått vid ett företagsförvärv behandlas i IFRS 3 *Rörelseförvärv* med hänvisning till IAS 36 *Nedskrivningar* och IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Rekommendationernas syfte är att en erlagd köpeskillning så långt det är möjligt ska brytas ned i de identifierbara värden som köpande företag får kontroll över genom företagsförvärvet och som medför framtida ekonomiska fördelar.

I de fall ett övervärde ej uppfyller kriterierna i nämnda rekommendationer ska det redovisas som goodwill som i IFRS 3 definieras som »en tillgång som representerar framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett *rörelseförvärv* som inte är enskilt identifierade och separat redovisade«. Värdet på goodwill ska löpande prövas och om det bokförda värdet inte kan försvaras så ska *nedskrivning* ske. Dock ska *inte avskrivning* ske av goodwill.

Exempel 2, goodwill

Ett företag förvärvar aktierna i ett annat bolag som är en livsmedelsbutik för 1000. Marknadsvärdet på de identifierbara nettotillgångarna uppgick till 600. Övervärdet 400 förklaras av följande två faktorer:

- 1) Den kundkrets som butiken har och som förväntas bli större genom den näraliggande nybyggnation som sker av kontor och bostäder. Värdet uppgår till 100.
- 2) Hyresrätt som medför rätt att hyra de lokaler där butiken finns och också däri bedriva livsmedelshandel. Värdet uppgår till 300.

Hur ska *övervärdet* 400 redovisas enligt de olika regelsystemen? (se *exempel 2* här under).

Kommentar till IAS/IFRS: Förutsatt att hyresrätten uppfyller förutsättningarna i IAS 38 så kommer denna att tas upp som en tillgång och skrivas av under nyttjandeperioden. Resterande 100 tas upp som goodwill som inte skrivs av men som ska nedskrivningsprövas. ▶

Exempel 2

ÅRL	FAR SRS redovisningsrekommendationer	BFNAR 2008:1 »K2«	IFRS för SME (blivande »K3«?)	IAS/IFRS
Goodwill 400. Avskrivning under fem år om inte en längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.	Goodwill 400. Hänvisar till ÅRL men även till RR 01:00 där avskrivning ska ske under nyttjandeperioden men inte längre än 20 år (punkt 54) eller i sällsynta fall längre tid än så (punkt 60).	För frivilligt upprättade koncernredovisningar så kommer 400 att redovisas som goodwill och skrivas av under nyttjandeperioden som får bestämmas till fem år.	Goodwill 400. Skrivs av under nyttjandeperioden. Om den ej kan fastställas så ska avskrivning ske under 10 år.	Goodwill 100. Ska ej skrivas av. 300 tas upp som immateriell tillgång som skrivs av under nyttjandeperioden.

Exempel 3

ÅRL	FAR SRS redovisningsrekommendationer	BFNAR 2008:1 »K2«	IFRS för SME (blivande »K3«?)	IAS/IFRS
Kan redovisas som omsättningstillgång eller anläggningstillgång.	Anläggningstillgång.	Anläggningstillgång.	Anläggningstillgång.	Anläggningstillgång.

Värdepapper och fondandelar

ÅRL

Lagtext 4 kap. 1 §: Med anläggningstillgång avses tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång avses annan tillgång.

Lagtext 5 kap. 10 §: För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under omsättningstillgångar eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

Kommentar: I förarbetena finns ingen ytterligare precisering, varför »stadigvarande« inte definieras. Formuleringen i 5 kap. 10 § visar att man kan ta upp en post som omsättningstillgång även om den förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

FAR SRS redovisningsrekommendationer

RedR 5 Redovisning av aktier och andelar

Punkt 2.1: Ett företags innehav av börsnoterade aktier ska redovisas som omsättningstillgång, om det inte är avsett som ett stadigvarande innehav. Placeringar i aktier av tillfälliga överskott av likvida medel ska således redovisas som omsättningstillgångar, såvida de inte utgör säljbara värdepapper vilka inte förväntas bli realiserade inom tolv månader räknat från balansdagen.

BFNAR 2008:1

Punkt 11.2: En finansiell tillgång som företaget avser att inneha längre tid än tolv månader efter balansdagen är en finansiell anläggningstillgång. Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en finansiell anläggningstillgång om portföljen är avsedd att innehas längre tid än tolv månader efter balansdagen.

IFRS för SME

Punkterna 4.5 och 4.6: Likalydande formulering som IAS 1 (se nedan).

IAS/IFRS

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Punkt 66: Ett företag ska klassificera en tillgång som omsättnings-tillgång när

- det förväntas realisera tillgången, eller avser att sälja eller förbruka den, under företagets normala verksamhetscykel,
- det innehar tillgången primärt för handelsändamål,
- det förväntas realisera tillgången inom tolv månader efter rapportperioden, eller
- tillgången utgörs av likvida medel (enligt definition i IAS 7) såvida inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller att bytas eller användas för att reglera en skuld i minst tolv månader efter rapportperioden.

Ett företag ska klassificera alla andra tillgångar som anläggnings-tillgångar.

Exempel 3, värdepapper och fondandelar

Överskottlikviditeten i ett företag har placerats i aktier och fonder eftersom dessa placeringar beräknas ge högre avkastning än placeringar på en bank. Alla aktier och fonder är lätta att sälja och senast inom ett par dagar efter säljordern finns den erhållna likviden på ett likvidkonto. Företagsledningen räknar med att sälja av alla värdepapper om cirka 1,5 år, i samband med en utbyggnad av fabriken.

Hur ska posten redovisas? (se *exempel 3* på föregående sida)

Kommentar: Här är reglerna likformiga i de olika regelverken – ÅRL undantagen – genom att det är avsikten med hur länge till-

gången ska innehas som styr om tillgången är anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Men olikformigheten ligger i stället i att det i praktiken blir frivilligt att redovisa värdepappren som anläggningstillgångar. Vilket företag som helst kan ju hävda att man avser att realisera värdepappren inom en tolv månadersperiod och att värdepappren därmed är en omsättningstillgång. Argumenten för att redovisa posten under omsättningstillgångar är att nyckeltal som kassalikviditet, balanslikviditet och rörelsekapital med mera därmed förbättras vilket kan vara nödvändigt för till exempel ett företag för att bli aktuellt vid upphandling där stora företag och myndigheter är upphandlande enheter.

Checkräkningskredit

ÅRL

Lagtext 5 kap. 10 §: För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen samt den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

Kommentar: I förarbetena finns ingen ytterligare precisering.

FAR SRS redovisningsrekommendationer

RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

Punkt 6 avsnitt Y: I enlighet med RR 22 *Utformning av finansiella rapporter* ska checkräkningskrediter och byggnadskreditiv redovisas i balansräkningen som kortfristiga skulder med utnyttjat belopp som skuld och med beviljat belopp inom linjen eller i not.

BFNAR 2008:1

Punkt 17.5: En skuld som förfaller inom tolv månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. En checkräkningskredit som förfaller inom tolv månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen.

IFRS för SME

Punkt 4.7: Ett företag ska klassificera en skuld som kortfristig när:

- det förväntas att den regleras inom den normala verksamhetscykeln,
- den innehas främst för handelsändamål,
- skulden förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden, eller
- om företaget inte har en ovillkorad rättighet att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter rapportdagen.

Punkt 4.8: Ett företag ska klassificera alla andra skulder som långfristiga.

Kommentar: Checkräkningskredit omtalas inte explicit i rekommendationen men är att betrakta som en kortfristig skuld.

IAS/IFRS

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Punkt 71: Andra kortfristiga skulder regleras inte inom ramen för den normala verksamhetscykeln, utan förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden eller innehas främst för handelsändamål. Exempel är finansiella skulder som klassificeras som att de innehas för handel i enlighet med IAS 39, checkräkningskrediter och den kortfristiga delen av långfristiga finansiella skulder, obetalda utdelningar, inkomstskatter och andra icke rörelserelaterade skulder. Finansiella skulder som utgör långfristig finansiering (det vill säga som inte ingår i det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel) och som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden är långfristiga skulder, och omfattas av punkterna 74 och 75.

Kommentar: Checkräkningskrediten är kortfristig till sin karaktär. En förhandling med kreditgivaren om en annan sammansättning av kreditengagemanget där checkräkningskrediten byts ut mot till exempel fakturabelåningskredit eller ett banklån med lång löptid, medför normalt att de kortfristiga skulderna kan nedbringas i utbyte mot långfristiga skulder.

Exempel 4, checkräkningskredit

Ett företag har en utnyttjad checkräkningskredit. Hur ska posten redovisas?

Exempel 4

ÅRL	FAR SRS redovisningsrekommendationer	BFNAR 2008:1 »K2«	IFRS för SME (blivande »K3«?)	IAS/IFRS
Kort- eller långfristig	Kortfristig	Långfristig	Kortfristig	Kortfristig

Kommentar: För att förbättra nyckeltal som till exempel kassalikviditet, balanslikviditet och rörelsekapital är BFNAR 2008:1 ett attraktivt regelverk.

Jag har med ovanstående exempel visat att val av regelverk kan få stor betydelse för hur olika fenomen ska redovisas, vilket kan påverka det egna kapitalet och därmed soliditeten, det redovisade resultatet och nyckeltal som rör lönsamhet och betalningsförmåga, trots att den underliggande posten är densamma i exemplen.

Därmed kan konstateras att målet att uppnå jämförbarhet mellan olika företag, i enlighet med IASB:s föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, inte uppnås med olika regelverk som behandlar samma poster olika. Det finns även möjlighet att till

exempel hävda att avsikten med ett värdepappersinnehav är att det ska realiseras inom tolv månader trots att företaget planerar att realisera det senare. Samtidigt är det så att om bolaget hamnar i en situation där likvida medel behövs, kan värdepappersinnehavet säljas av helt eller delvis. Min uppfattning är att det är mycket tveksamt om de olika regelverken hanterar denna typ av tillgång korrekt, när den inte är annat än ett substitut för kassa och bank och som lätt kan realiseras om så skulle behövas.

Vad slutligen beträffar FAR SRS RedR 1 *Årsredovisning i aktieföretag* är den rekommendationen i akut behov av översyn och omarbeting.

Då den utformats av Sveriges ledande organisation för revisions- och rådgivningsbranschen måste rekommendationen anpassas till gällande lagstiftning samt de rekommendationer och allmänna råd som i dag är aktuella. Hänvisningar till det sedan cirka tre år

tillbaka nedlagda Redovisningsrådets rekommendationer känns mot denna bakgrund otidsenligt. ■



Auktoriserad revisor Stefan Engström är verksam vid Auditor Revisionsbyrå.

Fotnot

- 1) Vad gäller tänkbar effekt av att ändå aktivera egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar trots bestämmelsen i BFNAR 2008:1, se min tidigare artikel »Bokföringsnämnden och rättvisande bild.« i Balans nr 8/9 2009.

A