



Bolagsverket  
851 81 Sundsvall

Stockholm 1 september 2020

emsdiar@bolagsverket.se

## **Public working draft av K3-taxonomier årsredovisning respektive koncernredovisning**

FAR har erbjudits tillfälle att besvara de specifika frågeställningar rörande K3-taxonomierna som Bolagsverket önskat få svar på. FAR är i all väsentlighet positivt inställd till taxonomins innehåll och utformning.

FAR har i dagsläget inte haft möjlighet att i detalj gå igenom taxonomin i sin helhet varför inga ytterligare kommentarer lämnas än de svar som Bolagsverket specifikt önskat få återkoppling på.

Vänligen se bilaga för svar på de specifika frågeställningarna.

FAR

Pernilla Lundqvist  
Ordförande i FAR:s Operativa grupp för finansiell rapportering

## Bilaga 1 – K3 årsredovisning

### Fråga 1 - Förändringar i eget kapital

Vi har sammanställt en [matris](#) utifrån ÅRL:s krav på specifikation av förändringar i eget kapital. Matrisen visar de begrepp som finns i taxonomin. I de exempel på årsredovisningar vi tittat på redovisas förändringarna av balanserat resultat och årets resultat med olika detaljeringsgrad. Det har vi tagit hänsyn till. Alla företag använder alltså inte alla kolumner i matrisen.

Matrisen visar vilka förändringar som det finns ett begrepp för i taxonomin (ifyllda celler). Målsättningen har varit att alla tänkbara förändringar i eget kapital ska återspeglas i taxonomin. Det innebär att det förekommer begrepp för förändringar som i praktiken är ovanliga.

I respektive cell anges om förändringen är en ökning, minskning eller både och. I totalkolumnen (Eget kapital) anges i stället Förändring inom eget kapital i de fall raden summerar till noll.

Vi önskar få svar på följande.

1. Saknas det begrepp?

På raden "Återbetalning av aktieägartillskott" påverkas kolumnen "Fond för verkligt värde" liksom överkursfond vid återbetalning av aktieägartillskott. På raden "Utdelning" finns dock inte möjligheten att minska "Fond för verkligt värde". FAR rekommenderar Bolagsverket att utreda om inte även "Fond för verkligt värde" kan vara föremål för justering vid utdelning då det är en fri fond. Alla fria fonder bör vara möjliga att ianspråkta vid minskning av eget kapital såsom utdelning och återbetalning av aktieägartillskott.

FAR anser att eftersom även aktiekapitalet användas för täckning av förlust (20 kap. 1 § ABL) ska även kolumnen "Aktiekapital" finnas med som "minskning av aktiekapitalet vid täckning av förlust".

Vad gäller uppskrivningar finns raden "Uppskrivning av anläggningstillgång" respektive "Upplösning av uppskrivningsfond med". Därutöver kan det förekomma att det sker reversering av nedskrivning av tidigare uppskrivning. FAR anser att det inte är reglerat hur uppskrivningsfonden ska hanteras vid en sådan situation, dvs. återföring av nedskrivning. FAR anser dock att en sådan återföring rimligen inte ökar utdelningsbara medel. I förekommande fall behövs

en rad för ”Återföring av nedskrivning av uppskrivning” där uppskrivningsfonden kan öka av detta skäl.

Raden ”fusionsdifferens”, i vissa fall kan en del av fusionsdifferensen behöva redovisas som ökning av uppskrivningsfond (BFNAR 1999:1 p.19).

FAR anser att det även bör finnas en rad för emitterade och återköpta optioner likt det finns i kassaflödesanalysen.

## **Fråga 2 - Förändringar i eget kapital**

2. Finns det begrepp för förändringar som inte är möjliga eller som redovisas på ett annat sätt och därför ska tas bort?

Om alternativet att presentera balanserade vinstmedel respektive årets resultat i separat kolumner (och inte tillsammans i ”Balanserat resultat inkl. årets resultat”) anser FAR att det inte sker någon påverkan på kolumnen ”årets resultat” i någon av de transaktioner som sker på raderna efter raden ”balanseras i ny räkning”. En justering som skulle ske i kolumnen ”årets resultat” i rapport över förändringar i eget kapital skulle därmed föranleda att ”årets resultat” enligt rapport över förändringar av eget kapital inte stämmer med resultaträkningen. FAR anser således att ingen förändring ska ske i kolumnen ”årets resultat” förutom de poster som redovisas som en justering av ingående balans, vinstdisposition samt ”ökning/minskning” av periodens resultat.

FAR noterar att det taxonomin innehåller möjligheten att föra över överkursfond till balanserat resultat i samband med balansering i ny räkning. FAR anser att det i K3 inte är tydligt reglerat att överföring ska ske av överkursfonden till balanserade vinstmedel (till skillnad från K2 där det framgår av exempel 5 b.). FAR:s uppfattning är att det i praktiken förekommer att överkursfonden inte överförs till balanserade vinstmedel. FAR anser dock att det är positivt att taxonomin stödjer möjligheten att föra över till balanserade vinstmedel.

### Fråga 3 - Förändringar i eget kapital

3. Stämmer noteringen om ökning, minskning osv. i respektive cell?

Krediteringar av fakturor eller ändrad bedömning av emissionsutgifter kan innebära omvända bokningar. FAR anser det lämpligt att för raderna ”Utgifter hänförliga till emission” och ”Skatteeffekter” innehåller både en ökning och minskning av överkursfond respektive balanserar resultat finns med.

På raden ”Balanseras i ny räkning” finns en ”minskning av överkursfond vid balansering i ny räkning”. FAR anser att det innebär att en motsvarande ökning av kolumnen ”Balanserat resultat inklusive årets resultat” sker.

FAR har i övrigt inte noterat någon felaktig benämning.

### Fråga 4 - Förändringar i eget kapital

4. Förekommer det andra fonder än de som finns med i matrisen – behövs en kolumn för övriga fonder?

FAR:s uppfattning är att de nuvarande fonderna i taxonomin täcker de allra flesta fonderna som förekommer i årsredovisningar. FAR anser dock att det är lämpligt med en kolumn för ”övriga fonder” i de fall sådana förekommer.

### Fråga 5 - Resultaträkningarna

5. Tillämpas punkterna 9.9 och 9.10 i RedR 1 även i det fall ett företag redovisar andelar i intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden i juridisk person (med stöd av 4 kap. 13 a § ÅRL)? Dvs. ska resultatposterna Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företags resultat och Realisationsresultat vid försäljning av intresseföretag och gemensamt styrda företag ingå i rörelseresultatet även i resultaträkningarna för juridisk person?

Enligt FAR är att det är ovanligt att kapitalandelsmetoden tillämpas i juridisk person.

FAR har lyft frågan kring om ”Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag”, inklusive realisationsresultat från dessa, ska klassificeras på samma sätt i resultaträkningen oavsett om det redovisas till

anskaffningsvärde eller till kapitalandelsmetoden. FAR har inte haft möjlighet att utreda frågan färdigt. FAR:s uppfattning är dock att det i praktiken skulle kunna förekomma olika sätt att redovisa resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag (inkl. realisationsresultat av dessa), dvs. både finansnettot och i rörelseresultatet och att båda alternativen torde rymmas inom K3, varför taxonomin bör täcka båda dessa alternativ.

## Fråga 6 - Kassaflödesanalysen

6. Taxonomin innehåller alla posterna som finns i de exempel på kassaflödesanalyser som vi tittat på. Saknas någon/några rader eller ska någon rad tas bort?

FAR har inte noterat några rader som ska tas bort. FAR har dock några noteringar vad gäller begrepp m.m. vilka listas nedan:

-eftersom raden inlösta aktieoptioner är inkluderad bör även raden ”utställda aktieoptioner” vara med som en post i kassaflödet från finansieringsverksamheten.

-erhållna gottgörelser från pensioner samt amortering av pensionsskuld redovisas som en del av finansieringsverksamheten. FAR:s uppfattning är att utbetalningar (”amortering”) av pensionsskuld liksom eventuella gottgörelser vanligen redovisas i den löpande verksamheten, varför FAR förordar att betalningar kopplat till pensioner finns med även i den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapital. Detta kan förslagsvis hanteras genom en justeringspost innan förändring rörelsekapitalet som benämns ”Förändring i pensionsavsättning” eller liknande.

-begreppet ”emissionskostnader” bör ersättas med ”emissionsutgifter” då det rör sig om utgifter och inte kostnader.

-även andra poster inom eget kapital än emission kan vara förknippade med utgifter, såsom återköp av egna aktier varför benämning likt ”återköp av egna aktier inkl. transaktionskostnader” kan övervägas.

-överväg om det bör finnas en rad ”övrigt” inom varje kategori i kassaflödesanalysen för att täcka in eventuella ytterligare kassaflödespåverkande poster som inte finns upptagna.

## Fråga 7 - Noter

### 7. Saknas någon/några noter eller upplysningar?

FAR har i dagsläget inte haft möjlighet att i detalj gå igenom samtliga noter i sin helhet, varför inga ytterligare kommentarer lämnas.

## Fråga 8 – Övriga upplysningar

8. Företag som med stöd av 7 kap. 2 § ÅRL inte upprättar koncernredovisning ska upplysa om detta i not samt ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning till Bolagsverket. Att fånga upp dessa företag är viktigt för Bolagsverkets handläggning och det skulle därför behöva finnas ett specifikt begrepp för upplysningen. Hur och var brukar företagen redovisa denna uppgift?

FAR:s uppfattning är att företag vanligen lämnar denna upplysning i inledningen av notapparaten.

## Fråga 9 – Koncernmellanhavanden i balans- och resultaträkning

9. Enligt ÅRL är koncernföretag de företag som ingår i den koncernredovisning som moderföretaget upprättar. I RedR 1 anges vad gäller posten Fordringar hos koncernföretag att alla fordringar på företag inom den högsta koncernen som företaget tillhör ska ingå. Är er bedömning att RedR 1 tillämpas av alla företag i denna fråga eller finns olika sätt att redovisa?

FAR har inte haft möjlighet att följa upp hur den punkten tillämpas i praktiken. FAR vill uppmärksamma Bolagsverket att vi i samband med årets revidering av RedR 1 kommer att säkerställa att nuvarande skrivning i RedR 1 är förenlig med årsredovisningslagen.

### **Fråga 10 – Koncernmellanhavanden i balans- och resultaträkning**

10. Motsvarande skrivning finns inte för posterna Skulder till koncernföretag, men vi utgår ifrån att FAR:s uppfattning är densamma för dessa poster. Stämmer det?

FAR anser att motsvarande gäller för Skulder till koncernföretag, se dock kommentar ovan under fråga 9.

### **Fråga 11 – Koncernmellanhavanden i balans- och resultaträkning**

11. Till noten Inköp och försäljning mellan koncernföretag finns inte motsvarande skrivning i RedR 1. Innebär det att företagen tillämpar ÅRL:s definition här eller finns olika sätt att redovisa?

FAR anser att motsvarande gäller för inköp och försäljning mellan koncernföretag, se dock kommentar ovan under fråga 9.

## Bilaga 2 – K3 koncernredovisning

### Fråga 1 – Olika alternativ för taxonomin

#### Olika alternativ för taxonomin

1. Vi önskar få besked om vilken av nedanstående versioner av koncerntaxonomi som är att föredra som FINAL-version.

Alternativ 1 – En ren koncerntaxonomi. Endast de delrapporter och begrepp som är aktuella för en koncernredovisning enligt K3-regelverket finns med i taxonomin. Det innebär att K3-taxonomin årsredovisning ska användas för moderföretagets årsredovisning.

Alternativ 2 – En taxonomi för både års- och koncernredovisning. Alla de delrapporter och begrepp som är aktuella för en års- och koncernredovisning enligt K3-regelverket finns med i taxonomin.

FAR förordar varken det ena eller det andra men är av uppfattningen att alternativ 2 torde vara att föredra då det är på det sättet en finansiell rapport normalt utformas.

### Fråga 2 – Förändringar i eget kapital

#### Förändringar i eget kapital

Vi har sammanställt en [matris](#) utifrån ÅRL:s krav på specifikation av förändringar i eget kapital. Matrisen visar de begrepp som finns i taxonomin. I de exempel på koncernredovisningar vi tittat på redovisas förändringarna med olika detaljeringsgrad. Det har vi tagit hänsyn till. Alla företag använder alltså inte alla kolumner i matrisen.

Matrisen visar vilka förändringar som det finns ett begrepp för i taxonomin (ifyllda celler). Målsättningen har varit att alla tänkbara förändringar i eget kapital ska återspeglas i taxonomin. Det innebär att det förekommer begrepp för förändringar som i praktiken är ovanliga.

I respektive cell anges om förändringen är en ökning, minskning eller både och. I totalkolumnen (Eget kapital) anges i stället Förändring inom eget kapital i de fall raden summerar till noll.



Vad gäller frågorna 2-4 ber vi er titta extra noga på förändringar i Innehav utan bestämmande inflytande.

## 2. Saknas det begrepp?

*Utöver de synpunkter som lämnas för juridisk person och som är tillämplig i koncernredovisningen, vänligen se ovan, tillkommer kommentarer för taxonomin enligt koncernredovisningen enligt nedan:*

Säkring av nettoinvestering i utlandsverksamhet är vanligt förekommande. FAR anser att en rad för "Säkring av nettoinvestering i utlandsverksamhet" ska ingå i taxonomin.

FAR anser även att raden "Förändring av andel i dotterföretag" ändras till "Förvärv av dotterföretag" och denna rad används vid förvärv av dotterföretag där en minoritet uppstår. FAR tycker det är lämpligt att även addera två rader benämnda "Transaktioner med minoritet – avyttring" och "Transaktioner med minoritet – förvärv". Detta för att ge ökad förståelse för transaktionens innebörd. Vid förvärv av andelar från minoritet (exempelvis äger 60 % och förvärvar ytterligare 10 %) torde det finnas situationer där effekten av transaktionen redovisas i olika fonder och inte att enbart balanserade vinstmedel påverkas vilket bör stödjas i Taxonomin.

FAR anser att upplösning av uppskrivningsfond kan påverka minoriteten liksom kapitalandelsfonden.

FAR anser att det även bör finnas en rad för "Transaktioner med parter utan bestämmande inflytande" då det förekommer att företag redovisar s.k. "common control transaktioner" som en förändring av eget kapital. I detta fall sker en förändring (ökning eller minskning) av "balanserade vinstmedel inklusive årets resultat" alternativt "Annat eget kapital inklusive årets resultat" beroende på val av uppställningsform. Ett alternativ till denna rad är att ha en rad för "Övrigt".

FAR:s uppfattning är att minoritetsintresset kan påverkas vid förändring av kapitalandelsfond.

Det skulle kunna förekomma situationer där aktiekapitalet sätts ned utan att återbetalning sker till aktieägarna eller för täckning av förlust. I en sådan situation skulle omföring kunna ske mellan aktiekapital och övrigt tillskjutet kapital. Taxonomin bör stödja denna typ av transaktion.

### Fråga 3 – Förändringar i eget kapital

3. Finns det begrepp för förändringar som inte är möjliga eller som redovisas på ett annat sätt och därför ska tas bort?

*Utöver de synpunkter som lämnas för juridisk person och som är tillämplig i koncernredovisningen, vänligen se ovan, tillkommer kommentarer för taxonomin enligt koncernredovisningen enligt nedan:*

FAR anser att vad gäller innehav utan bestämmande inflytande kommer den kolumnen inte att påverkas vid fondemission och förvärv av egna aktier.

FAR:s uppfattning är att det är ovanligt med fusioner i en koncernredovisning, men det kan förekomma fusioner av andra koncerner, till exempel fusion av överordnat moderbolag varför det kan vara lämpligt att ha kvar den raden för ”fusionsdifferens”.

FAR anser att vid aktivering av utvecklingsutgifter påverkas inte ”Övrigt tillskjutet kapital”.

FAR anser vidare att om kolumnen ”Annat eget kapital inklusive årets resultat” används påverkas inte den kolumnen vid aktivering eftersom ”allt” ingår i samma kolumn och nettoeffekten blir sammantaget noll. Det gäller även upplösning av utvecklingsutgifter. Motsvarande gäller för samtliga rader när nettoeffekten på kolumnen ”Annat eget kapital inklusive årets resultat” är noll, exempelvis upplösning av uppskrivningsfond.

#### Fråga 4 – Förändringar i eget kapital

4. Stämmer noteringen om ökning, minskning osv. i respektive cell?

Vänligen se svaren ovan avseende juridisk person.

#### Fråga 5 – Förändringar i eget kapital

5. Redovisar alla företag erhållna aktieägartillskott som Övrigt tillskjutet kapital i koncernredovisningen eller behövs det även ett begrepp för erhållna aktieägartillskott i kolumnen Annat eget kapital inklusive årets resultat (och därmed även i Balanserat resultat inklusive årets resultat)?

*Utöver de synpunkter som lämnas för juridisk person och som är tillämplig i koncernredovisningen, vänligen se ovan, tillkommer kommentarer för taxonomin enligt koncernredovisningen enligt nedan:*

FAR anser att redovisning av erhållna aktieägartillskott ska redovisas som ”Övrigt tillskjutet kapital” och ser inget behov av att inkludera begreppet för erhållna aktieägartillskott i annan kolumn.

#### Fråga 6 – Förändringar i eget kapital

6. Förekommer det andra fonder än de som finns med i matrisen – behövs en kolumn för övriga fonder?

Vänligen se svaren ovan avseende juridisk person.

#### Fråga 7 – Kassaflödesanalysen

7. Taxonomin innehåller alla postern som finns i de exempel på kassaflödesanalyser som vi tittat på. Saknas någon/några rader eller ska någon rad tas bort?

Vänligen se svaren ovan avseende juridisk person.

## Fråga 8 – Noter

8. Saknas någon/några noter eller upplysningar?

FAR har i dagsläget inte haft möjlighet att i detalj gå igenom samtliga noter i sin helhet, varför inga ytterligare kommentarer lämnas.

## Fråga 9 – Koncernmellanhavanden i balans- och resultaträkning

9. Enligt ÅRL är koncernföretag de företag som ingår i den koncernredovisning som moderföretaget upprättar. I RedR 1 anges vad gäller posten Fordringar hos koncernföretag att alla fordringar på företag inom den högsta koncernen som företaget tillhör ska ingå. Är er bedömning att RedR 1 tillämpas av alla företag i denna fråga eller finns olika sätt att redovisa?

Vänligen se svaren ovan avseende juridisk person.

## Fråga 10 – Koncernmellanhavanden i balans- och resultaträkning

10. Motsvarande skrivning finns inte för posterna Skulder till koncernföretag, men vi utgår ifrån att FAR:s uppfattning är densamma för dessa poster. Stämmer det?

Vänligen se svaren ovan avseende juridisk person.

## Fråga 11 – Koncernmellanhavanden i balans- och resultaträkning

11. Till noten Inköp och försäljning mellan koncernföretag finns inte motsvarande skrivning i RedR 1. Innebär det att företagen tillämpar ÅRL:s definition här eller finns olika sätt att redovisa?

Vänligen se svaren ovan avseende juridisk person.

## Fråga 12 – Förkortad resultat- och balansräkning i taxonomin för K3-koncern

12. Enligt ÅRL är det möjligt att ha förkortad resultat- och/eller balansräkning även i koncernredovisningen. I den framtagna taxonomin för K3 koncern saknas den möjligheten. Finns det behov av att ha med förkortad resultat- och balansräkning i koncerntaxonomin?

FAR:s uppfattning är att det är sällsynt med förkortad resultat- och balansräkning i en koncernredovisning, varför vi inte förordar taxonomi för detta.

### Fråga 13 – Olika resultaträkningar i koncernredovisningen och årsredovisningen

13. I alternativ 2 för taxonomin för koncernredovisningen finns förslag på olika rapportpaket, dvs. möjliga kombinationer av delrapporter i en års- och koncernredovisning. Enligt ÅRL är det möjligt att ha olika uppställningsformer för resultaträkningarna i årsredovisningen respektive koncernredovisningen, t.ex. att moderföretaget upprättar en kostnadsslagsindelad resultaträkningen för den juridiska personen och en funktionsindelad resultaträkning för koncernen. Finns det behov av sådana rapportpaket?

FAR:s uppfattning är att det är sällsynt med olika uppställningsformer mellan koncernen och moderbolag, varför vi av den anledningen inte förordar taxonomi för detta. Men för att möjliggöra den möjlighet som finns i ÅRL att ha olika uppställningsformer i årsredovisningen respektive koncernredovisning bör taxonomi finnas.