



Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 Stockholm

Stockholm 28 juni 2017

Förslag till tillägg i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre företag (K2) (Dnr 17-63)

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över Bokföringsnämndens *Förslag till tillägg i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre företag (K2) avseende redovisning av ianspråktagande av ersättningsfond (Dnr 17-63)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

FAR ställer sig positiv till att BFN föreslår att tydliggöra redovisning av upplösning av ersättningsfond. FAR anser dock att den föreslagna redovisningen ska utformas som ett krav.

FAR vill framföra några ytterligare synpunkter vilka framgår av bilaga.

Eftersom den föreslagna redovisningen baseras på reglerna i Inkomstskattelagen föreslår FAR att BFN överväger huruvida de föreslagna förändringarna bör stämmas av med Skatteverket.

FAR

Pernilla Lundqvist
Ordförande FAR:s Policygrupp för redovisning

Bilaga

Kommentarer till remissversionen av avsnitt IV i K2 – Redovisning av ianspråktagen ersättningsfond

- Det nya stycket inleds med orden ”Trots det som sägs i första stycket...”. FAR uppfattar inte att punkt 15.3 i sin nuvarande utformning förbjuder företag att redovisa ianspråkstagande av ersättningsfonder som obeskattade reserver. Enligt FAR:s bedömning innebär IL 31 kap. 3 § att avsättning till ersättningsfond måste redovisas för att vara avdragsgill¹ och IL 31 kap. 10, 11, 13 §§ innebär att när en ersättningsfond utnyttjas så måste upplösningen redovisas som en reducering av värdet på aktuell tillgång för att upplösningen inte ska beskattas direkt. Däremot reglerar inte IL om upplösningen ska redovisas som en direkt reducering av tillgångens redovisade värde på ”debetsidan” i balansräkningen (”netto”), eller om reduceringen kan ske ”brutto” genom redovisning av en obeskattad reserv. I denna del är det ingen skillnad mot reglerna i 18 kap IL om avskrivningar på maskiner och inventarier. IL kräver att avskrivningarna redovisas för att ge rätt till avdrag, men däremot reglerar inte IL om reduceringen ska redovisas netto eller brutto.

FAR föreslår att inledningen till det föreslagna stycket stryks eftersom det leder till oklarhet om hur det första (befintliga) stycket i punkt 15.3 ska tolkas.

- Det föreslagna tillägget till punkt 15.3 hänvisar till paragraferna 10 och 11 i 31 kap. IL. Enligt FAR:s bedömning är frågeställningen lika relevant för ianspråkstagande enligt 31 kap. 13 §.

FAR föreslår att hänvisningen i det föreslagna stycket sker till 31 kap. 10, 11 och 13 §§ IL.

- Enligt IL 31 kap. 3 § behöver avsättning till ersättningsfond avseende mark inte redovisas för att vara avdragsgill. Enligt huvudregeln i första stycket i nuvarande lydelse av punkt 15.3 i K2 innebär detta att avsättning till ersättningsfond avseende mark inte får redovisas.

FAR föreslår att det i kommentarerna till punkt 15.3 noteras att punkten innebär att avsättning till ersättningsfond avseende mark inte får redovisas.

- Det nya stycket är formulerat som att det är ett tillåtet alternativ att redovisa ianspråkstagen ersättningsfond som obeskattad reserv. FAR anser att detta bör vara en tvingande redovisning. Tredje stycket i kommentarerna till befintlig utformning av punkt 15.3 anger att om företag tillämpar reglerna i 18 kap. IL för räkenskapsenliga avskrivningar, ska redovisa skillnaden mot avskrivningar enligt kapitel 10 i K2 som obeskattad reserv (brutto). Det är således inte ett alternativ att redovisa ”överavskrivningarna” som en reducering av tillgångarnas redovisade värde på debetsidan i balansräkningen (netto). På motsvarande sätt anser FAR att det enda tillåtna alternativet ska vara att redovisa ianspråkstagande av ersättningsfond som obeskattad reserv (brutto). Skälet till detta är att redovisning netto ger en felaktig bild av de nya tillgångarnas faktiska anskaffningsvärden och avskrivningarnas storlek. Om försäkringsersättningen motsvarar hela utgiften för den nya tillgången kan det t.o.m. innebära att tillgången redovisas till värde noll i

¹ Undantag för mark.

balansräkningen. Dessutom är det olyckligt med en skillnad jämfört med de motsvarande reglerna avseende avskrivningar på maskiner och inventarier enligt kapitel 18 IL.

FAR föreslår att ianspråktagande av ersättningsfond utformas som ett krav att redovisas som obeskattad reserv för att undanröja osäkerhet kring huruvida det finns ett annat sätt att redovisa.

- 31 kap. 14 § IL reglerar beskattningen när ersättningsinvestering sker samma år som försäkringsersättningen tas upp som intäkt. Innebörden är att det ska anses att avsättning till fonden görs och att fonden tas i anspråk omedelbart efteråt. I redovisningen aktualiseras två frågor:
 - 1) Ska det i bokslutsdispositionerna redovisas en avsättning till ersättningsfond och en upplösning av denna samma år?
 - 2) Ska ianspråktagandet även i denna situation redovisas som en obeskattad reserv?

FAR:s bedömning är att en ”öppen” redovisning av avsättning till och ianspråktagande av ersättningsfond under ett och samma år inte tillför väsentlig information, och inte bör vara ett krav. Om branden är en väsentlig händelse kommer företaget ändå behöva lämna information i förvaltningsberättelsen som beskriver händelserna. Att ianspråktagandet ska redovisas som en obeskattad reserv på samma sätt som när ianspråktagandet sker ett senare år än avsättningen, borde följa av huvudregeln. Oavsett detta kan det vara lämpligt att förtydliga detta i kommentarerna till punkten.

FAR föreslår att det i kommentarerna till punkt 15.3 klargörs att när ianspråktagandet sker samma år som avsättningen behöver avsättningen till, och ianspråktagandet av, ersättningsfonden inte redovisas bland bokslutsdispositionerna. Istället redovisas ianspråktagandet direkt som en överavskrivning.

Sammanfattning

Om kommentarerna ovan beaktas kan det nya stycket i punkt 15.3 utformas enligt följande:

”Ett företag som har tagit ersättningsfond i anspråk för avskrivningar i enlighet med 31 kap. 10, 11 och 13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), ska redovisa motsvarande belopp som obeskattad reserv.”

Kommentarerna till punkt 15.3 kan utformas enligt följande:

”Posten Ackumulerade överavskrivningar används även för att redovisa ianspråktagandet av en ersättningsfond. Ianspråktagandet redovisas som bokslutsdisposition även när fonden tas i anspråk samma år som försäkringsersättningen erhålls.

Avsättning till ersättningsfond avseende mark ska inte redovisas och därmed ska inte heller ianspråktagandet av ersättningsfond avseende mark redovisas som överavskrivning.”

Möjlig utformning av ett exempel

Ett illustrativt exempel till punkt 15.3 kan utformas enligt följande:

Förutsättningar

Ett företag har en byggnad med bokfört värde 6 000 tkr som totalförstörs i en brand år 01.

Under år 01 får företaget besked från försäkringsbolaget att försäkringsersättning avseende byggnaden kommer utgå med 14 000 tkr.

Företaget uppför en ny byggnad under år 02. Utgiften uppgår till 15 000 tkr.

Byggnaden tas i drift i slutet av år 02 varför företaget inte redovisar någon avskrivning enligt plan på byggnaden år 02. Under år 03 redovisas avskrivningar enligt plan med 2% på byggnaden.

Tänk så här

Under år 01 har företaget en kostnad på 6 000 tkr avseende den förstörda byggnaden och en intäkt på 14 000 tkr avseende försäkringsersättningen. ILs regler om ersättningsfonder innebär att mellanskillnaden på 8 000 tkr inte behöver beskattas år 01 om företaget i räkenskaperna gör en avsättning till en ersättningsfond.

Avsättning till en ersättningsfond representerar ingen intäkt eller kostnad i företagets rörelse eller finansförvaltning och redovisas därför som en bokslutsdisposition.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkning	År 01	År 02	År 03
Övriga rörelseintäkter (avser erhållen försäkringsersättning)	14 000		
Avskrivningar och nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar	-6 000		-300
	8 000	0	-300
Bokslutsdispositioner			
Förändring ersättningsfond	-8 000	8 000	
Avskrivningar utöver plan		-8 000	160
	0	0	-140

Balansräkning	01-12-31	02-12-31	03-12-31
Anläggningstillgångar			
Byggnader		15 000	14 700
Obeskattade reserver			
Ersättningsfond	8 000		
Avskrivningar utöver plan		8 000	7 840

Under år 01 redovisas utrangeringen av den nedbrunna byggnaden som en kostnad och försäkringsersättningen som en intäkt. Samtidigt gör företaget en avdragsgill avsättning till en ersättningsfond varför det inte uppkommer något skattepliktigt resultat år 01 till följd av branden.

År 02 investerar företaget i en ny byggnad för 15 000 tkr. Ersättningsfonden löses upp och beloppet redovisas istället som överavskrivning. Eftersom byggnaden tas i bruk i slutet på år 02 redovisar inte företaget någon avskrivning enligt plan.

År 03 redovisas avskrivning enligt plan med 2%. Överavskrivningen löses upp i motsvarande takt.

Notera att både år 02 och år 03 kan företaget ha möjlighet att göra andra avskrivningar i deklarationen än de som redovisas i årsredovisningen. Det finns dock inget krav i IL att sådana avvikelser mellan skattemässiga avskrivningar och avskrivningar enligt plan avseende byggnader redovisas i årsredovisningen, och därför ska de skattemässiga avskrivningarna heller inte redovisas i årsredovisningen.