



Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 Stockholm

Stockholm 27 februari 2017

Förslag till nya bestämmelser om att årsbokslutet får upprättas med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning – komplettering av förslaget till allmänt råd om årsbokslut med tillhörande vägledning

FAR har beretts tillfälle att lämna synpunkter på Bokföringsnämndens *Förslag till nya bestämmelser om att årsbokslutet får upprättas med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning – komplettering av förslaget till allmänt råd om årsbokslut med tillhörande vägledning*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

FAR är i grunden positiv till att företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd om årsbokslut ges möjlighet att följa de valmöjligheter som årsredovisningslagen tillåter.

FAR bedömer dock att lösningen med ny punkt 1.6 och kapitel 20 innebär att regelverket blir svårt att tillämpa i praktiken, även om det är en enkel lösning från ett normgivningsperspektiv. I praktiken innebär det att företagen ställs inför svårare val att välja mellan olika regelverk än situationen att göra val inom samma regelverk.

FAR anser det vara olyckligt att remissförslaget avseende kompletteringen görs till ett allmänt råd som är under omarbetning. I och med att den kompletterade remissen hänvisar till delar i det ursprungliga förslaget till allmänt råd för årsbokslut som är under omarbetning, är det svårt att få en övergripande bild av den nya samlade vägledningen. Exempelvis framgår av läsanvisningen att företag som ska tillämpa bestämmelserna i BFNAR 2012:1 (K3) även ska tillämpa punkterna 1.1-1.5, vilka motsvarar punkterna 1.1-1.4 i det ursprungliga förslaget. Det framgår inte av remissen vad dessa ändringar avser. Vidare anges att företag som tillämpar reglerna i K3 beträffande upplysningar ska tillämpa upplysningskraven i det allmänna rådet för årsbokslut. Kapitel 17 (tidigare kapitel 19) avseende upplysningar innehåller dock hänvisningar till kapitel som inte ska tillämpas av företag som valt att tillämpa reglerna i punkt 1.6.

I kapitel 20 *Särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.6* hänvisas till vilka paragrafer i årsredovisningslagen som företag som upprättar årsbokslut ska tillämpa. Av kommentaren till punkt 20.2 framgår att det innebär att de flesta kapitel i K3 ska tillämpas av företaget. FAR anser att det tydligare bör framgå vilka kapitel som faktiskt blir aktuella att tillämpa, alternativt en katalog över kapitel i K3 som aldrig kan bli tillämpliga.

Enligt punkt 20.5 i förslaget anges att företag som övergår till att tillämpa punkt 1.6, ska tillämpa reglerna framåtriktat och sålunda påverkas endast årets resultat och kommande års resultat. FAR anser att företag borde ha möjlighet att välja om de vill tillämpa reglerna framåtriktat eller retroaktivt (K3s regler för övergång för mindre företag). Oavsett vilket alternativ som tillämpas anser FAR att det ska lämnas upplysning om bristande jämförbarhet mellan åren.

Punkt 20.7 anger att ett företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.6 får övergå till att upprätta årsbokslut utan tillämplig av denna punkt endast om de omständigheter som föranledde företaget att upprätta årsbokslut enligt punkt 1.6 inte längre finns. I kommentaren anges att skatteskal inte kan vara en sådan begränsning som omfattas av punkt 1.6. FAR anser att det vore lämpligt om det tydligare angavs exempel på när byte kan ske, alternativt att hänvisa motsvarande regler i BFNAR 2012:4 *Byte mellan K-regelverk*.

I övrigt kvarstår FAR:s synpunkter i bifogat remissvar från 24 juni 2015 avseende årsbokslut *Förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om årsbokslut (K2 årsbokslut)*.

FAR anser att eftersom stora omarbetningar sker av ursprunglig remiss avseende årsbokslut behöver ett nytt remissförfarande ske av omarbetad version. I den nu aktuella remissen går det inte att ta ställning till helheten.

FAR

Pernilla Lundqvist
Ordförande i policygruppen för redovisning

Bokföringsnämnden
 Box 7849
 103 99 Stockholm

Stockholm 24 juni 2015

Förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om årsbokslut (K2 årsbokslut)

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över Bokföringsnämndens *Förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om årsbokslut (K2 årsbokslut)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

Allmänt

FARs remissvar består av två delar. För det första presenteras synpunkter av principiell karaktär nedan varav vissa även tar sikte på K-regel-verken för årsredovisning. För det andra presenteras i Bilaga 1 detaljerade kommentarer på utkastet K2 Årsbokslut. Kommentarererna i Bilaga 1 är baserade på utkastet i sin nuvarande form, d.v.s. utan beaktande av nedanstående principiella synpunkter. FAR anser dock att nedanstående principiella synpunkter ska beaktas först, för att sedan efterföljas av en ny remissrunda.

Omarbetning av det allmänna rådet

Redovisningsutredningens delbetänkande kommer att innebära förändringar i årsredovisningslagen, vilket i sin tur kommer att medföra ett behov av omarbetning av K2 Årsbokslut. FAR anser att det är olyckligt att det nu föreliggande remissförslaget inom kort kommer att behöva omarbetas och vara föremål för en ny remissbehandling. FAR anser därför att tillämpningen av det allmänna rådet ska senareläggas till dess att en omarbetad version fastställts efter erforderligt remissförfarande.

Vägledning för upprättande av årsbokslut bör följa strukturen i bokföringslagen

FAR anser att det är ologiskt och olämpligt att vägledning för företag som avslutar den löpande redovisningen med årsbokslut indelas i tre kategorier, K1-K3. FAR anser det mer logiskt och lämpligt att vägledningarna för företag som upprättar årsbokslut följer strukturen i bokföringslagen. FAR anser därför att det ska finnas två vägledningar för upprättande av årsbokslut; K Årsbokslut och K Förenklat årsbokslut (det som idag är K1), där vägledningen K Årsbokslut möjliggör tillämpning av samtliga de bestämmelser som ska tillämpas i ÅRL vid upprättande av årsbokslut. I föreliggande utkast till K2 Årsbokslut föreligger redan olika valmöjligheter på vissa områden varför ytterligare några valmöjligheter (inom ramen för ÅRL) inte försvårar tillämpningen.

Att enbart ha en vägledning för årsbokslut medför ytterligare valmöjligheter på vissa redovisningsområden vilket FAR anser är en bättre och enklare lösning än modellen med

K2 och K3 årsbokslut. Med modellen K2 och K3 årsbokslut ställs företagen inför fler och svårare val än vid situationen att göra val inom ett och samma regelverk.

Begränsningar av valmöjligheter enligt årsredovisningslagen

K2 Årsbokslut, liksom K2 Årsredovisning i mindre aktiebolag och K2 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar, innehåller flertalet begränsningar av de valmöjligheter som årsredovisningslagen tillåter. Skälen anges ofta vara förenkling. FAR anser dock inte att dessa begränsningar i K2-regelverken innebär några förenklingar, utan snarare komplicerar för företagen. Mot bakgrund av de begränsningar som K2 innebär, tvingas många mindre företag i praktiken istället att tillämpa K3. FAR bedömer att så även kommer bli fallet med årsbokslutsregelverken, om två årsbokslutsregelverk ska finnas. FAR rekommenderar därför att BFN gör en översyn av samtliga områden där ÅRL har tillåtelseregler och möjliggöra dessa tillåtelseregler även i K2 regelverket, såväl för årsbokslut om två årsbokslutsregelverk ska finnas, som för årsredovisning. Eventuellt tillkommande upplysningar kring tillämpad princip som skulle kunna behövas innebär enligt FARs uppfattning inte något väsentligt merarbete för företagen jämfört med de fördelar det innebär att ha valmöjligheter. Begränsningar i valmöjligheter har visat sig vara ett stort problem för många företag i samband med tillämpning av K2 Årsredovisning.

Om BFN väljer att inte tillåta alternativa redovisningssätt i K2 baserat på vad som tillåts enligt BFL och ÅRL uppmanar FAR BFN att se över gränsvärdena för tillämpningen av K2 Årsbokslut och K2 årsredovisning. Ett förslag skulle kunna vara att sänka gränsen för tillämpning till de företag som har en årlig omsättning uppgående till 3 MSEK, 1,5 MSEK i balansomslutning, medelantalet anställda 3, d.v.s. i enlighet med de gränsvärden som gäller för frivillig revision. En översyn av nivåer för vilka gränsvärden som ska vara gällande för respektive regelverk aktualiseras även genom att K3 måste omarbetas på grund av fullharmonisering samt om bestämmelserna om mikroföretag, som föreslås i Redovisningsutredningens slutbetänkande, blir gällande.

Definitioner av centrala begrepp

FAR anser att det allmänna rådet, K2 Årsbokslut, ska kompletteras med definitioner av centrala begrepp såsom tillgång, skuld, vad är att anse som väsentlig och oväsentlig. Dessa begrepp förekommer frekvent i det allmänna rådet, men saknar ytterligare vägledning.

Oreglerade frågor

Mot bakgrund av de brevsvar som BFN publicerat på hemsidan tolkar FAR det som att bedömnings-/tolkningsutrymmet för frågor där K2 inte innehåller några regler är begränsade (1.6). FARs uppfattning är att det allmänna rådet möjliggör för företag att hämta vägledning t.ex. från K3 eller annan normgivning om den kan anses ligga inom de grundläggande principerna i K2. För att undvika en alltför snäv tolkning av punkten 1.6 anser FAR att detta behöver tydliggöras.

Konsekvensutredning

FAR anser att Konsekvensutredningen avseende nytt allmänt råd om bokföring innehåller ett antal brister vilka presenteras nedan.

Under alternativa lösningar anges att det enbart finns två alternativ, det av BFN föreslagna samt att behålla nuvarande normer. FAR anser inte att detta är de enda lösningar som finns. Ytterligare alternativ är att inte ha både K2 och K3 Årsbokslut utan att följa BFLs indelning i årsbokslut respektive årsbokslut i förenklad form, se ovan. Ytterligare ett

alternativ är att hänvisa till vilka bestämmelser som ska tillämpas i K-regelverk för årsbokslut. Det finns alltså flera alternativa lösningar till kompletterande normer vid upprättande av årsbokslut vilka skulle analyserats här.

FAR anser att det även finns brister i avsnittet om kostnadsmässiga och andra konsekvenser som regleringen medför. Underlag för att göra beräkningar av detta slag finns till exempel att tillgå i Tillväxtverkets Regelräknare. Uppskattningar av olika kostnader för att lära sig nya regel-verket saknas helt och hållet. Även om delar av regelverket sammanfaller med dagens normer krävs genomgång och inläring vilket innebär kostnader för företagen. Inte heller kostnaden för företag att välja mellan K2 Årsbokslut och kommande K3 Årsbokslut presenteras. Samma kommentar gäller även avseende avsnittet om tidsåtgång och administrativa kostnader. Under andra kostnader anges att inga andra kostnader kommer att uppstå. Sammantaget anges det i konsekvensutredningen att regelverket inte leder till några ökade kostnader för företag vilket FAR ställer sig högst tveksam till. Det kommer åtminstone att krävas utbildning och ökad tidsåtgång för att sätta sig in i det nya regel-verket, uppdatera mallar etc.

När det gäller bedömning om särskild hänsyn behöver tas till tidpunkt för ikraftträdande utelämnas helt information om att regelverket behöver ändras i samband med att ÅRL ändras till följd av Redovisningsutredningens delbetänkande. Detta är något som FAR anser måste framgå av Konsekvensutredningen eftersom det innebär att ändringar behöver göras redan innan regelverket trätt i kraft.

Ytterligare ett område, som inte är utrett i konsekvensutredningen i relation till vad som anges i det allmänna rådet, är punkterna 6 och 10 i Konsekvensutredningen. I dessa punkter anges att det är frivilligt för företag att tillämpa reglerna. FAR håller med om det men ställer sig frågande till varför det löpande i det allmänna rådet anges att reglerna ska följas. Detta är inkonsekvent och påverkar utformningen av och analysen i Konsekvensutredningen, dvs. om BFN anser att bestämmelserna ska följas eller kan följas.

FAR

Pernilla Lundqvist
Ordförande FARs policygrupp redovisning

Bilaga

Kapitel 1 – Tillämpning

1.1

I sista stycket i kommentaren framgår att de företag som valt att inte tillämpa det allmänna rådet ska tillämpa annan normgivning från BFN eller rekommendationer från Redovisningsrådet.

FAR anser att hänvisningen till BFNAR 2000:2 är otydlig och att det behöver tydliggöras hur annan normgivning kan tillämpas. Övriga framtagna K-regelverk ger inte utrymme för att tillämpas av ett årsbokslutsföretag varför förtydligande behövs avseende vad detta stycke innebär.

1.4

Det framgår att det allmänna rådet ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelse. I kommentaren framgår att ett företag alltid får lämna fler upplysningar.

FAR anser att det behöver tydliggöras vilken typ av upplysningar som avses och i så fall hur dessa ska presenteras. T.ex. får kassaflödesanalys lämnas och i så fall hur, som egen räkning eller i not.

I sista stycket i kommentaren till 1.4 bör ordet ”även” tas bort.

1.5

I kommentaren framgår att ett företag inte får tillämpa annan normgivning när årsbokslutet upprättas avseende frågor som inte är reglerade i det allmänna rådet (framgår även i 1.4 andra stycket).

Enligt FARs uppfattning behöver skrivningen tydliggöras så att det framgår att det är möjligt att hämta vägledning från t.ex. K3 eller annan normgivning om den kan anses ligga inom K2s grundläggande principer.

Kapitel 2 – Grundläggande principer

Fortlevnadsprincipen

I kommentaren exemplifieras fortlevnadsprincipen med att en maskin värderas utifrån nyttjandeperioden. Enligt FARs uppfattning speglar inte nyttjandeperioden värdet utan ska återspegla över vilken period en tillgång ekonomiska resurser förbrukas, dvs. en tillgång värderas inte utifrån nyttjandeperioden. FAR anser att formuleringen är felaktig samt att det inte är något exempel på fortlevnadsprincipen.

2.1

Avvikelse får göras från de grundläggande redovisningsprinciperna i årsredovisningslagen (ÅRL). Enligt ÅRL behöver upplysning lämnas om skäl samt effekter på ställning och resultat. I det allmänna rådet görs ett avsteg från ÅRL som innebär att några sådana upplysningar inte behöver lämnas. FAR anser att avvikelse inte kan ske från ÅRL.

FARs uppfattning är att en användare av årsbokslutet är behjälplig av upplysningar om effekter på ställning och resultat vid en sådan avvikelse. FAR anser därför att upplysningar om skälen och effekter på ställning och resultat ska lämnas vid avsteg från de grundläggande principerna.

2.3

I andra stycket i kommentaren framgår vad som gäller vid byte av metod för redovisning av tjänste- och entreprenaduppdrag. FAR anser att beskrivningen är otydlig och behöver förtydligas huruvida bytet ska göras retroaktivt eller inte. Vidare torde ordet "respektive" tas bort.

FAR anser att en översyn behöver ske i 2.3 med tillhörande kommentar med avseende på hur termerna "princip" respektive "metod" används då dessa inte används konsekvent.

2.4

Enligt det allmänna rådet behöver inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor inte periodiseras. FAR anser att det i kommentaren behöver förtydligas om det vid fastställande av detta belopp är fakturabeloppet som ska användas eller det periodiserbara beloppet.

Vidare är det FARs uppfattning att det behöver förtydligas huruvida den valda periodiseringsprincipen ska tillämpas konsekvent eller inte, både över tid och mellan olika typer av inkomster och utgifter.

2.6

I kommentaren beskrivs den skatterättsliga hanteringen vid byte.

FAR ifrågasätter lämpligheten av att i ett allmänt råd om upprättande av årsbokslut inkludera skatterättsliga regler. FAR anser att det behöver tydliggöras att det är en skatterättslig regel. Enligt FARs uppfattning finns det också en uppenbar risk att användarna ges uppfattningen att K2 Årsbokslut innehåller samtliga relevanta skatteregler, åtminstone där det finns en skillnad jämfört med redovisningsreglerna. Det ställer höga krav på tydlighet och att BFN säkerställer att K2 Årsbokslut löpande uppdateras vid förändringar i skattereglerna.

Kapitel 3 – Årsbokslutets utformning

3.2

Ekonomisk information

Andra stycket i kommentaren innehåller en skrivelse om att ett företag får lämna mer upplysningar än vad som krävs. I tredje stycket anges dock att annan information än ekonomisk information inte ska lämnas i årsbokslutet.

FAR anser att det behöver förtydligas vad som avses med ekonomisk information och var gränsen går till att bli annan typ av information.

Verksamhetsberättelse

I tredje stycket i kommentaren anges vidare att annan information istället kan lämnas i en verksamhetsberättelse.

FAR anser det behöver förtydligas att förvaltningsberättelsen och verksamhetsberättelsen är olika dokument. Det behövs dessutom vägledning om hur verksamhetsberättelsen får utformas.

3.5

Anpassning av uppställningsformerna

Enligt det allmänna rådet får benämningen av posterna i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

En vanlig fråga hos användarna är dock vilka anpassningar som får göras. FAR uppmanar därför BFN att förtydliga på vilket sätt ett företag får anpassa uppställningsformerna, t.ex. med tanke på vissa branschpassade uppställningar.

Jämförelsetal

Andra stycket i kommentaren behandlar vilka företag som behöver och vilka som inte behöver lämna jämförelsetal.

FAR anser att beskrivningen med hänvisningar till andra avsnitt i det allmänna rådet behöver förtydligas. Det kan med fördel läggas till en grå ruta (lagtext) med vad som anges i BFL avseende jämförelsetal och att andra associationsformer, än de som anges nedan, inte behöver lämna sådana.

Vore även önskvärt om det i det allmänna rådet förtydligades vilka övriga associationsformer som inte får lämna jämförelsetal, såsom enskild firma, eller om det är ett val att lämna jämförelsetal för dessa.

3.9, 3.11 samt 3.13

Särskilda regler för föreningar/samfällighetsföreningar/stiftelser

Dessa punkter anger: ”I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning”.

FAR anser att denna skrivning är otydlig och öppnar upp för tolkningar vad som är normalt och att det därför behöver förtydligas vad som avses med ”normalt”.

FAR uppmanar även BFN att överväga om ovannämnda punkter kan slås samman och i en kommentar ange att denna punkt gäller för samtliga dessa tre associationsformer. Detta för att på så sätt undvika upprepningar och samtidigt göra det allmänna rådet mer användarvänligt.

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsbokslutet

4.1

I kommentaren anges att det i 4.3 och 4.6 ”finns en kort beskrivning av vad som vanligtvis ska redovisas på respektive rad”.

FAR är osäker på innebörden av ”vanligtvis”. Är avsikten att det ska finnas möjligheter till tolkningar/bedömningar eller inte? FAR anser därför att det i det allmänna rådet behöver förtydligas vad som menas med ”vanligtvis”.

4.3 och 4.4

Skatter (s. 41)

Det förefaller saknas en hänvisning till kapitel 13 (13.3) och 16 (16.4) avseende uppskjuten skatt under rubriken Skatter.

Nettoomsättning (s. 37)

I beskrivningen av nettoomsättning saknas texten ”i företagets normala verksamhet” i den första meningen under rubriken Nettoomsättning.

FAR uppmanar BFN att inkludera denna text då den är en del av definitionen av nettoomsättning enligt årsredovisningslagen.

4.6 och 4.7

Kortfristiga fordringar

Förklaringen till vad som redovisas som kortfristiga fordringar överensstämmer, enligt FARs uppfattning, inte med definitionen av kortfristiga fordringar i kapitel 13, punkt 2.

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

I kommentaren anges: ”I posten redovisas på balansdagen ej fakturerade utgifter som ska kostnadsföras innevarande räkenskapsår och inkomster som ska intäktsredovisas kommande räkenskapsår (se kapitel 7 respektive 6)”.

Denna beskrivning kan komma att misstolkas så att andra typer av upplupna kostnader inte får redovisas i denna post, såsom upplupen lön (eftersom den inte ska faktureras). FAR anser därför att skrivningen behöver kompletteras.

Skatteskulder (s. 63)

Här saknas en hänvisning till kapitel 16 (16.4) avseende uppskjuten skatt under rubriken Skatteskulder.

4.11 – 4.18

Särskilda regler för föreningar/samfällighetsföreningar/stiftelser/filialer

Punkterna innehåller separata bestämmelser för de olika associationsformerna i de fall resultat- och balansräkningar kan behöva anpassas för att passa respektive associationsform. Trots detta anges i vissa fall (för föreningar och samfällighetsföreningar) att inga anpassningar får göras av posten Eget kapital med hänvisning till att: ”andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till”.

FAR anser att skrivningen blir inkonsekvent då Eget kapital för stiftelser och filialer får anpassas med nya rader samt att resultaträkningen (för alla dessa associationsformer) får anpassas med nya rader, se t.ex. 4.11 och 4.16.

Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

Kapitlet anger att företag inte behöver lämna en förvaltningsberättelse, men att det inte finns något hinder att lämna mer information än vad som krävs av det allmänna rådet.

FAR anser att denna formulering öppnar upp för ett antal frågor. I de fall ett företag vill lämna en förvaltningsberättelse, kan det då kallas förvaltningsberättelse eller ska det kallas exempelvis verksamhetsberättelse? Får eller ska ett företag som lämnar en förvaltnings-

berättelse följa uppställningsformerna kring en sådan som anges i andra regelverk (exempelvis K2 Årsredovisning) eller anses det då strida mot punkt 1.5?

FAR anser att kapitlet behöver förtydligas och inkludera mer vägledning för företag som vill lämna mer information än vad som anges i det allmänna rådet.

Kapitel 6 – Rörelseintäkter

Generellt:

FAR anser att pågående arbeten på löpande räkning borde redovisas enligt årsredovisningslagens krav på lägsta värdets princip.

6.2

Av det allmänna rådet framgår att företaget ska redovisa varje transaktion för sig om inte något annat följer av punkt 2.5.

Genom att hänvisa till punkten 2.5 i kapitel 6 och 7 kan läsaren få uppfattningen att 2.5 enbart är tillämplig i de specifika fall då den omnämns. FAR anser därför att detta bör förtydligas i det allmänna rådet, alternativt att hänvisningen till 2.5 i kapitel 6 och 7 tas bort.

6.15

Av K2 Årsredovisning framgår att ”Respektive huvudregel ger en bättre redovisning och det finns därför inte någon anledning att tillåta byte om det inte finns särskilda skäl.” Denna text finns inte med i K2 Årsbokslut.

FAR anser att det är olämpligt om detta uttrycks på olika sätt i K2 Årsredovisning jämfört med K2 Årsbokslut. Dock anser FAR att texten bara ska gälla för fastprisuppdrag eftersom det för löpande räkning enbart bör finnas en metod, se ovan.

6.26

I K2 Årsredovisning anges i kommentarstexten till punkt 6.22 att ”Trots det som anges i 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL får, enligt punkt 12.10, indirekta tillverkningskostnader inte räknas in i anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång.”

Enligt BFL ska indirekta utgifter ej tas med vid beräkning av anskaffningsvärdet. FAR anser dock att kommentaren till 6.26 kan förtydligas så att läsaren förstår kopplingen mellan lagtext och varför indirekta utgifter ej ska medräknas.

6.30 och 6.31

Kommentarstext avseende Punkt 6.27 i K2 Årsredovisning har i K2 Årsbokslut kortats ned, samtidigt har annan kommentarstext lagts till.

FAR anser att den text som tagits bort bör läggas till i K2 Årsbokslut för att förtydliga innebörden.

6.35

Av texten i K2 Årsbokslut framgår att direkta försäljningskostnader ska minska intäkten vid försäljning av fastighet. Som exempel på direkta kostnader anges mäklararvode.

FAR anser att direkta försäljningskostnader ska minska intäkten även vid försäljning av andra tillgångar än fastigheter. FAR anser även att kommentarstexten med fördel kan innehålla en hänvisning till att realisationsförlust behandlas i punkt 7.15.

Exempel till kapitel 6 – Rörelseintäkter

6 q – Intäkt av bidrag

FAR anser att det vore mer pedagogiskt om intäkten inte blev fördelad med tre månader på det gamla året och tre månader på det nya året. FAR förslår att exemplet förutsättningar ändras så att intäkten istället fördelas så att två månader avser det gamla året och fyra månader avser det nya året.

Kapitel 7 – Rörelsekostnader

7.2

Av det allmänna rådet framgår att företaget ska redovisa varje transaktion var för sig om inte något annat följer av punkt 2.5.

Genom att hänvisa till punkten 2.5 i kapitel 6 och 7, kan läsaren få uppfattningen att 2.5 enbart är tillämplig i de specifika fall då den omnämns. FAR anser därför att detta bör förtydligas i det allmänna rådet alternativt att hänvisningen till 2.5 i kapitel 6 och 7 tas bort.

7.6

Enligt det allmänna rådet ska ett företag redovisa en utgift som kostnad om inte en tillgång ska redovisas. Det allmänna rådet saknar dock definition av vad som är en tillgång.

FAR anser att en definition av vad som är en tillgång bör läggas till.

7.7

FAR anser det vore lämpligt att kommentaren till punkten 7.7 utökas med fler exempel på sådana utgifter som kan hänföras till en specifik inkomst senare år. Enligt FARs uppfattning misstolkas ofta den skrivning som finns i K2 Årsredovisning. FAR anser vidare att det vore lämpligt om det allmänna rådet även innehåller vägledning om vilken post i balansräkningen som utgiften ska ingå i.

7.11

FAR anser att kommentaren till förenklingsregeln avseende återkommande kostnader bör förtydligas ytterligare. Kan förenklingsregeln tillämpas i fall som t.ex. drivmedel till fordon eller andra utgifter som uteslutande eller till stor del är beroende på en förbrukad mängd eller förfluten tid?

7.15

Av texten i K2 Årsbokslut framgår att direkta försäljningskostnader ska minska intäkten vid försäljning av fastighet. Som exempel på direkta kostnader anges mäklararvode.

FAR anser att direkta försäljningskostnader ska minska intäkten även vid försäljning av andra tillgångar än fastigheter. FAR anser vidare att kommentarstexten med fördel kan innehålla en hänvisning till att realisationsvinst behandlas i punkt 6.35.

Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.

8.1

FAR anser det vara önskvärt att det framgår att både positiva och negativa valutakursdifferenser ska inordnas i dessa poster utifrån klassificeringen i balansräkningen.

8.8

FAR anser att det kan uttryckas tydligare att grundregeln är att dröjsmålsränta är en finansiell post.

Kapitel 9 – Tillgångar

Generellt

FAR anser att en tillgångsdefinition ska finnas.

9.2

I kommentarstexten tredje stycket anges att en tillgång ska redovisas i balansräkningen även om det finns ett äganderättsförbehåll samt att motsvarande post till redovisningsmedel redovisas som kortfristig skuld.

FAR anser att det behövs ett förtydligande om det är köparen eller säljaren som ska redovisa tillgången. FAR ifrågasätter varför slag av skuld anges men inte slag av tillgång för redovisningsmedel.

9.3

Enligt det allmänna rådet övergår väsentliga risker och förmåner efter utförd installation när installationen av tillgången utgör en väsentlig del av förvärvet.

FAR anser att väsentlig del behöver förtydligas eller definieras.

9.6

En finansiell anläggningstillgång ska enligt det allmänna rådet omklassificeras till omsättningstillgång om den förfaller inom 12 månader.

FAR anser att det finns förenklingskäl att inte behöva omklassificera en finansiell anläggningstillgång som förfaller inom 12 månader, i likhet med materiella anläggningstillgångar som inte ska omklassificeras.

Tillgångens redovisade värde

FAR anser det vara ologiskt att kommentarstexten till 4 kap. 14a § ÅRL kommer före kommentarstexten till 4 kap. 13a § ÅRL.

9.8

FAR anser att begreppet ”onormalt fördelaktiga” i kommentarstexten behöver definieras eller exemplifieras.

Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

10.2

Enligt det allmänna rådet ska delar av en enhet tillsammans utgöra en anläggningstillgång, vilket innebär att en komponentmetod inte är tillåten.

FAR anser att BFN bör överväga att tillåta de alternativa möjligheter som årsredovisningslagen innehåller och att det allmänna rådet därför ska tillåta en tillämpning av komponentmetoden.

10.3

FAR noterar att det inte finns några beloppsgränser för när en immateriell anläggningstillgång får redovisas som en kostnad medan det finns t.ex. för materiella anläggningstillgångar.

FAR anser att det utifrån ett väsentlighetsperspektiv även ska finnas en beloppsgräns för immateriella tillgångar. Vidare anser FAR att skälen till vald beloppsgräns behöver beskrivas.

10.8

FAR anser att det behövs exempel som visar hur punkten fungerar i praktiken vad avser inköp, avskrivningar etc.

10.12

FAR anser att lön behöver förtydligas så att det framgår om semesterlön, arbetstidsförkortning m.m. ska ingå.

10.16

FAR anser att det tredje stycket i kommentarstexten kan tas bort då det inte tillför någon relevant information.

FAR anser att det fjärde stycket behöver förtydligas så att det framgår att bara för att marknadsvärdet ökar så innebär inte det att utgiften ska aktiveras. FAR anser även att exemplet i kommentarstexten avseende fönster bör bytas ut mot byte från papp- till plåttak, då fönsterexemplet troligen skapar mer förvirring än förtydligar.

10.25

FAR anser att ”uppenbart felaktig” behöver förtydligas eller exemplifieras.

10.26

I kommentarstexten sjätte stycket anges en etablerad branschpraxis. FAR anser att första meningen ska tas bort. I annat fall finns det risk för att den meningen kommer att skapa en branschpraxis inom taxinäringen.

10.27

FAR anser att kommentarstexten kan tolkas på ett felaktigt sätt om ett företag har två år kvar på kontraktet men förväntas förlänga det ytterligare en period. FAR anser att tredje meningen behöver skrivas om och exemplifieras.

10.30

Hur ska avskrivningen beräknas?

FAR anser att orden ”i normalfallet” i femte stycket ska tas bort, då det öppnar upp för tolkningar som inte är önskvärda.

Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar**11.7**

FAR anser att läsbarheten skulle öka om det i kommentarstexten framgår vilka kurser som får användas i stället för att hänvisa till BFNAR 2013:2 Bokföring.

11.10

FAR anser att det är olämpligt att det allmänna rådet tillåter en retroaktiv redovisning av aktieägartillskott. FAR anser att åtminstone följande tillägg till andra meningen, *om löfte om utfästelsen lämnats före balansdagen*, behövs för att lösa vissa juridiska problem.

11.17

Beloppsgränsen i första stycket för vissa mindre företag kan uppfattas som hög. FAR anser att beloppsgränser för vad som är väsentligt behöver ha en koppling till olika företags förutsättningar, t.ex. som i K2 för mindre aktiebolag där kopplingen till eget kapital görs.

FAR anser att formuleringen i andra stycket innebär att nedskrivning ska göra även om det avser små belopp per enskild post. FAR anser att det kan vara lämpligare att ha en gräns per post, liknande den som finns för periodisering, 5 000 kr.

FAR anser vidare att andra och tredje meningen i kommentarstexten första stycket kan tas bort.

Kapitel 12 – Varulager**12.2**

FAR har noterat att det är fel ordning på a), b) och c).

12.3*Kollektiv värdering*

I kommentaren, andra stycket, exemplifieras vad som anses ingå i en homogen varugrupp.

FAR anser att det behövs fler exempel på varor som ingår i en homogen varugrupp för att tydliggöra när företagen får tillämpa kollektiv värdering.

Varulagrets uppbyggnad

Det framgår i kommentaren att kollektiv värdering också är tillåten om t.ex. varulager-systemets uppbyggnad gör att en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

FAR anser att innebörden i varulagersystemets uppbyggnad är svårtolkad och att det allmänna rådet därför behöver förtydligas alternativt kompletteras med exempel på vad som menas.

12.6

Enligt det allmänna rådet anses postens värde inte variera väsentligt om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet. Enligt kommentaren innebär det att posten värderas till samma värde som föregående år utan inventering. Samtidigt får varulagret inte "röra sig" utanför ett visst intervall.

För att kunna göra en sådan bedömning om huruvida varulagret håller sig inom det tillåtna intervallet behövs, enligt FARs uppfattning, ett system som säkerställer detta. FAR anser

därför att kommentaren behöver utvecklas avseende hur företagen kan göra en sådan bedömning för att säkerställa att eventuella lagerrörelser hålls inom rimlig nivå.

12.9

Vad som ingår i ”lön” är inte självklart och bör förtydligas.

Enligt kommentaren får inte avtalsenliga avgifter och särskild löneskatt på pensionsavgifter ingå i utgifter för anställda som arbetar i tillverkningen. Förbudet hänvisar till förenklings-skäl.

FAR anser att det bör vara frivilligt att utesluta dessa utgifter i anskaffningsvärdet av förenklings-skäl. De tillverkande företag som önskar beakta dessa utgifter ska ha möjligheten att göra det. Väljer företaget att beakta avtalsenliga avgifter i samband med värdering av egentillverkade varor ska detta även beaktas i samband med exempelvis redovisning av upplupna löner (se punkt 17.10), dvs. en konsekvent tillämpning av hanteringen av avtalsenliga avgifter. Ett förtydligande med vad som avses med avtalsenliga avgifter behöver också beskrivas i kommentaren.

12.10

Enligt det allmänna rådet får företag inte räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egen tillverkade varor trots att det är tillåtet enligt årsredovisningslagen.

Enligt FARs uppfattning innebär detta ingen förenkling för många tillverkande företag då de på grund av den regeln kan komma att behöva ha separata system för prissättning av varor etc. FAR anser att det därför borde vara frivilligt att inte beakta indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

12.18 – 12.19

Särskilda regler för föreningar och Särskilda regler för stiftelser

De olika styckena under respektive rubrik blandar ihop begreppen förening/stiftelse, dvs. ibland står det stiftelse trots att rubriken anger att det handlar om förening. FAR har även noterat att innehållet i såväl kommentarerna som allmänt råd 12.18 resp. 12.19 är detsamma.

FAR uppmanar BFN att överväga om ovannämnda punkter kan slås samman och i en kommentar ange att denna punkt gäller för dessa associationsformer. Detta för att på så sätt undvika upprepningar och samtidigt göra det allmänna rådet mer användarvänligt.

Exempel 12A

FAR har noterat att i exemplet görs ett pålägg för tillverkningskostnader trots att detta inte är tillåtet enligt det allmänna rådet. Det står dessutom att “ett skäligen pålägg ska göras”. Exemplet fungerar om det vore frivilligt att beakta indirekta tillverkningskostnader, vilket FAR föreslår, men i så fall bör exemplet förtydligas avseende detta.

Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar

Rubriken “Kortfristiga fordringar i utländsk valuta” – fordringar är felstavat.

13.2

Definitionen av ”kortfristiga fordringar” är inte densamma som i kapitel 4. Se våra kommentarer 4.6 och 4.7.

Kapitel 16 – Avsättningar**16.2**

Enligt det allmänna rådet ska en avsättning redovisas om vissa kriterier är uppfyllda. Dessa kriterier överensstämmer inte fullt ut med årsredovisningslagen. Enligt årsredovisningslagen är en avsättning ett åtagande som är säkert eller sannolikt men ovisst till belopp eller tidpunkt när det ska infrias. Enligt 16.2 och kommentarerna till denna redovisas en skuld, och inte en avsättning, så snart ett utflöde *förväntas ske*, dvs. *oaktat* om tidpunkten för infriandet är oviss eller ej. Se dock kommentaren till det allmänna rådet 17.2 där skrivningen antyder att det faktum att betalningstidpunkten är oviss är ett kriterium för en avsättning.

FAR anser att definitionen av en avsättning ska ändras så att den överensstämmer med årsredovisningslagen.

I kommentaren framgår i femte stycket att – ”en skyldighet enligt sedvanerätt kan likställas med avtal”.

FAR anser att den skrivningen behöver förtydligas och exemplifieras för att tydliggöra var gränsen går för en informell skyldighet. FAR anser dock att avsättningar ska göras för såväl formella som informella förpliktelser för att uppfylla bestämmelserna i årsredovisningslagen.

16.5

Första styckets sista mening i kommentaren saknar ett ”ska” mellan ”avsättning” och ”inte”.

16.6

Det framgår i det allmänna rådet att företag inte behöver redovisa åtaganden om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kr.”

FAR ställer sig frågande till innebörden av ”summan av dessa”? Avses summan av de sammanlagda avsättningarna, dvs. samtliga avsättningar, eller per post, dvs. per avsättning? Vidare ställer FAR sig frågande till vad beloppet 25 000 kronor baseras på. För en mindre verksamhet kan det beloppet vara väsentligt. I K2 Årsredovisning för mindre aktiebolag kopplas beloppet ihop med eget kapital (10 % av IB EK, om detta är lägre). FAR är med-veten om att det inte går att göra denna form av koppling till eget kapital för de företag som är tänkta att tillämpa detta allmänna råd. I avsaknad av något egentligt motiv till beloppet 25 000 kronor anser vi att det vore bättre med en gräns på 5 000 kr per avsättning, så att denna korresponderar bättre med övriga regler i det allmänna rådet.

16.8

Enligt det allmänna rådet ska en avsättning till följd av tvist med myndighet eller domstol redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet. Punkten beaktar inte huruvida det finns ett sannolikt utflöde av resurser.

FAR menar att i och med att bolaget överklagar torde en bedömning av sannolikheten också göras. En bedömning av sannolikhet påverkar huruvida företaget redovisar en avsättning eller en ansvarsförbindelse. FAR anser att det allmänna rådet ska kompletteras med en sådan bedömning för att överensstämna med definitionen i årsredovisningslagen.

Om Bokföringsnämnden inte anser att företaget ska behöva väga in bedömningar på grund av förenklingsskäl, anser FAR att kommentarstexten behöver göras mycket fylligare med fler exempel och förtydliganden. Exempelvis saknas nu vägledning hur företaget ska agera om företaget vunnit en tvist, men där motparten överklagat/valt att överklaga.

16.9

FAR anser att det allmänna rådet lämpligen illustreras med exempel på hur detta hanteras i redovisningen (såväl nuvärdesberäknad som inte).

I kommentaren hänvisas till kommentar punkt 10.8, vilket inte är korrekt. Borde vara kommentar till punkt 10.9, sista stycket.

16.16

Enligt det allmänna rådet ska särskild löneskatt beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde.

Vid ett pensionsåtagande med kapitalförsäkringslösning där löneskatten inte omfattas i försäkringen bör den särskilda löneskatten, enligt FARs uppfattning, beräknas på marknadsvärdet och inte pensionsåtagandets redovisade värde. Effekten av förenklingsregeln, så som den är skriven idag, är snarare att den kan innebära en risk för företagen istället för en förenkling. De flesta företag får ett värdebesked i samband med årsbokslut, så rent praktiskt är det inte svårt för företagen att beräkna löneskatten. Däremot kan det vara förödande för företaget att inte vara medveten om att löneskatt de facto ska betalas på marknadsvärdet, vilket skulle kunna innebära inte bara en större resultat effekt utan även en större kassaflödespåverkan i samband med utbetalning.

Kapitel 17 – Skulder

17.4

I det allmänna rådets andra stycke – står ”inte kan uppfylla”.

FAR anser att det bör stå ”inte kan uppfylla eller ännu inte uppfyllt”.

17.5

I kommentaren framgår ”Tillfälligt nyttjande eller övertrassering av krediten ska redovisas som kortfristig skuld”.

FAR anser att meningen behöver förtydligas. Som meningen nu är skriven kan den tolkas på flera olika sätt. Önskvärt är också att komplettera med exempel på vad som avses.

17.10

Enligt kommentaren ska, av förenklingsskäl, inte avtalsenliga avgifter ingå i semesterlöneskulden.

FAR anser att detta bör vara ett frivilligt val för företagen. För en konsekvent tillämpning får de avtalsenliga avgifterna uteslutas av förenklingskäl av de företag som inte valt att beakta dessa i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

Kapitel 19 – Upplysningar

19.1

FAR anser att benämningen bör vara ”tilläggsupplysningar” och inte ”upplysningar”.

19.12

Stiftelser med en gemensam bokföring ska enligt det allmänna rådet lämna upplysning om den sammanlagda gemensamma förmögenheten och avkastningen i den.

FAR ställer sig frågande till vad syftet är med denna information – varför krävs upplysningen? FAR anser att detta behöver förklaras.

Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag

20.3

Det framgår av det allmänna rådet att innehav i intresseföretag är en anläggningstillgång.

Enligt FARs uppfattning så beror denna klassificering på att definitionen av ett intresseföretag är att det krävs varaktighet. FAR anser att detta kan förtydligas i det allmänna rådet.

20.6

Enligt det allmänna rådet är det möjligt att redovisa ett aktieägartillskott per balansdagen när beslutet fattats efter räkenskapsårets utgång men innan årsbokslutet avges.

FAR anser det vara olämpligt att det allmänna rådet möjliggör en retroaktiv redovisning av aktieägartillskott. FAR anser att åtminstone följande tillägg, om löfte om utfästelsen lämnats före balansdagen, behövs för att lösa vissa juridiska problem.

20.8

I kommentaren till det allmänna rådet framgår att ”För andelar i koncernföretag som är anläggningstillgång och intresseföretag kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång.”

FAR håller med om detta men anser att det allmänna rådet behöver kompletteras med vägledning till hur en sådan bedömning ska göras. Vidare bör Bokföringsnämnden överväga om beständekriteriet behövs när ”25 000 kronors regeln” finns.

När sker redovisning i resultaträkningen?

FAR anser att första meningen med fördel kan kompletteras med ”... förknippade med ägandet har övergått till köparen”.

Kapitel 21 - Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd

21.7

Enligt det allmänna rådet krävs inga upplysningar om effekten vid övergång till K2, förutom att lämna upplysning om bristande jämförbarhet mellan innevarande och närmast föregående räkenskapsår.

FAR anser att det vore lämpligt att lämna upplysning om effekterna vid övergång till K2 Årsbokslut (motsvarande 21.11 i K2 Årsredovisning i mindre aktiebolag).

FAR anser vidare att det borde finnas anvisningar om jämförelsetal eftersom vissa företagsformer enligt kapitel 3 ska ha jämförelsetal.

FAR uppmanar även Bokföringsnämnden att tydliggöra huruvida företag kan tillämpa övergångsreglerna flera gånger?