

SVAR

2015-06-30

Bokföringsnämnden

bfn@bfn.se

Förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om årsbokslut

BFNs diarienummer 14-28

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, har beretts tillfälle att lämna synpunkter på Bokföringsnämndens förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om årsbokslut.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, är den ledande branschorganisationen för redovisningskonsulter och lönekonsulter.

SRF grundades 1936 och driver en fortlöpande branschutveckling samt kvalitets- och kompetenshöjning av medlemmarna.

SRF bedriver också en omfattande informations- och utbildningsverksamhet.

Förbundet har cirka 6 000 medlemmar varav cirka 4 000 är Auktoriserade Redovisningskonsulter. Från 2014 auktoriserar SRF även lönekonsulter.

SRFs Auktoriserade Redovisningskonsulter bistår fler än 300 000 svenska och utländska företag och finns över hela landet.

Auktorisationen är en kvalitetsstämpel som borgar för trygghet, kompetens och förtroende. Genom auktorisationen skapas ett tydligt utbud av kvalitetssäkrade redovisnings- och lönetjänster till nytta för svenska företag.

Läs mer på www.srfkonsult.se



Remissvar:

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF avger följande remissvar på rubricerad remiss från Bokföringsnämnden, BFN. Remissvaret är uppbyggt med ett antal inledande övergripande synpunkter varefter olika punkter och kommentarer i vägledningen kommenteras separat.

I BFNs remissbrev anges att den remitterade vägledningen har sin grund i de K2-regelverk som redan har beslutats. BFN vill inte ha synpunkter på sådant som enbart är överfört från befintliga K2-vägledningar såvida det inte borde vara ändringar med anledning av företag som ska tillämpa det regelverk som nu remitteras följer annan lagstiftning. Med anledning av SRFs inledande synpunkt (se nedan) samt för att biträda med input i det fortsatta projektet K2 Årsredovisning som beskrivs i remissbrevet lämnar SRF ändå ett par synpunkter på punkter som inte har ändrats.

Som angivits bygger det remitterade förslaget på tidigare beslutade K-regelverk. SRF har så långt möjligt jämfört skrivningarna i tidigare K-regelverk med det nu remitterade förslaget. Detta för att i första hand, enligt BFNs önskemål, bara kommentera sådant där remissen skiljer sig från tidigare K-regelverk. SRF har också i en del fall kommenterat där ändring inte gjorts, men där det enligt SRFs uppfattning är befogat med skillnader. En fullständig språklig jämförelse mellan tidigare K-regelverk och det remitterade förslaget är inte möjlig för SRF att genomföra inom ramen för arbetet med remissvaret.

För att underlätta för BFNs fortsatta arbeten i olika projekt har vi delat in våra synpunkter i fyra olika delar. Remissvaret innehåller följande avsnitt:

1. Övergripande synpunkter på remitterat förslag samt på normgivning för årsbokslut
2. Synpunkter i enlighet med vad BFN önskar kopplat till punkter, kommentarer och exempel i den remitterade vägledningen
3. Stavfel m.m.
4. Synpunkter kopplat till dels det fortsatta arbetet med K2 Årsredovisning, dels kopplat till om BFN överger K2 Årsbokslut

[Övergripande synpunkter på remitterat förslag samt på normgivning för årsbokslut](#)

Regelverk för årsbokslutsföretag

BFN är tydliga med att det remitterade förslaget bygger på redan beslutade K2-regelverk. Tanken är att strukturen på K-regelverken ska vara lika som den för företag som ska upprätta årsredovisning. Då samtliga K-regelverk är klara kommer det att innebära att företag som ska upprätta årsbokslut fritt kan välja att tillämpa K3 eller K2. De flesta kommer dessutom kunna välja K1.

Regelverken kommer att innehålla liknande regler, men valen för företag som ska upprätta årsbokslut blir annorlunda jämfört med för de som ska upprätta årsredovisning. Det blir en följd av att BFN beslutat att regelverken i stort ska vara lika, samtidigt som lagen bara gör skillnad på större och mindre företag som ska upprätta årsredovisning. SRF anser att det vore

mer naturligt att utgå från vilka företag det är som faktiskt upprättar årsbokslut då regelverk ska tas fram för dessa.

Enligt 6 kap. bokföringslagen (1999:1054) ska alla företag som inte behöver upprätta en årsredovisning avsluta bokföringen med ett årsbokslut. De minsta företagen som normalt har en nettoomsättning understigande 1 mkr får alternativt upprätta ett förenklat årsbokslut.

SRF anser att det räcker med att ha ett regelverk för årsbokslut. Detta regelverk bör dels rymma lagens alla möjligheter, dels ge visst utrymme för förenklingar. Detta synsätt innebär en relativt omfattande omarbetning av det remitterade förslaget. Detta i tider då det finns en förväntan på att K2 för årsbokslutsföretag ska komma ut.

SRFs utgångspunkt är att det bara ska finnas ett regelverk för årsbokslutsföretag. Om BFN finner att det inte är en framkomlig väg att göra en omarbetning av det nu remitterade förslaget ser SRF en möjlighet i att BFN ändå fattar beslut om allmänt råd med tillhörande vägledning efter de kommentarer som kommer in. BFN bör sedan vara öppen för att då K3 för årsbokslut tas fram välja att istället göra om K2 så att det innehåller såväl lagens möjligheter som vissa förenklingar.

Stiftelser

SRF noterar att vägledningen innehåller ett antal särbestämmelser, kommentarer och exempel avseende stiftelser. 2 kap. 3 § BFL anger vilka stiftelser som är bokföringsskyldiga (undantaget i 2 kap. 5 § ska också observeras). 6 kap. 1 § första stycket 5 anger sedan att stiftelser som huvudprincip är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning. Det kan då aldrig bli aktuellt att tillämpa den nu remitterade vägledningen.

Enligt 6 kap. 1 § första stycket 5 ska däremot vissa stiftelser avsluta med årsbokslut. SRF har ingen överblick över hur många stiftelser som enligt BFL har möjlighet att upprätta årsbokslut, men förstår det som att det inte kan vara många. Det bör därför övervägas om de proportioner som stiftelser ges i vägledningen tynger regelverket i onödan. Det bör också klargöras i kommentar vilka stiftelser som egentligen har möjlighet att upprätta årsbokslut.

Gåvor, bidrag, stöd, m.m.

I punkt 4.11 framgår att bidrag ska redovisas i en post som består av bidrag och offentliga stöd. I punkt 6.38 finns skrivningar om bidrag som i stort går ut på att det ska redovisas lika som offentliga stöd.

Av punkt 6.29 framgår när gåva ska redovisas. I kommentaren till punkten finns en skrivning där gåva och stöd (ej offentligt) definieras. Bidrag nämns inte här eftersom det ska intäktsredovisas i enlighet med punkterna 6.30 – 6.33. Däremot nämns att stöd ska redovisas enligt punkterna 6.30 – 6.33. Skillnaden mellan gåva och stöd synes enligt kommentaren vara huruvida det som erhållits erhålls mot att företaget har uppfyllt vissa villkor (=stöd) eller inte (=gåva). Däremot nämns även i kommentaren att en så kallad ändamålsbestämd gåva inte är ett stöd även om gåvan är förenad med villkor för användningen.

Det är svårt att få ihop alla beskrivningar av bidrag, gåva, ändamålsbestämd gåva, offentligt stöd och stöd. En jämförelse kan göras med K3 där punkt 37.9 klargör skillnaden mellan gåva och bidrag och begreppen ändamålsbestämd gåva, stöd och offentligt stöd inte används. För ändamålsbestämda medel finns skrivningar hur det ska hanteras.

För ideell sektor är det viktigt att det är klart vilken skillnaden det är mellan gåvor, bidrag, stöd och eventuellt liknande begrepp. SRF anser därför att ovan nämnda begrepp bör definieras i allmänna råd på ett sätt att de blir tydligt och klart vad skillnaderna är. Vägledningen bör därefter ses över i syfte att säkerställa att begreppen används konsekvent.

Exemplen

Referenserna till exemplen synes inte helt konsekvent framtagna. Jämför t.ex. exempel 6 p med 10 f. Vi har inte kommenterat alla (en del kommenteras) referenser separat nedan. Vi rekommenderar att BFN generellt ser över hänvisningarna under rubriken "referenser".

Det har inte heller varit möjligt att fullt ut kontrollera om samma språkbruk används i exemplen som i allmänt råd och kommentartext.

BFN har i exemplen konsekvent tagit bort jämförelseår. Vi antar att det är för att tydligt visa att jämförelseår inte är ett lagkrav för företag som upprättar årsbokslut. I många fall anser SRF att det ändå hade varit bra att ha kvar jämförelseåren i syfte att få exemplen mer lättförståeliga. Det kan skrivas in i exemplen att jämförelseår inte är tvingande, men att de är med för överskådligheten.

I punkterna 4.10, 4.12 och 4.14 anges att föreningar, samfällighetsföreningar och stiftelser ska jämförelsetal finnas. Det finns ett antal exempel med dessa företagsformer där jämförelsetal inte är med. Om kravet ska finnas kvar (vilket SRF inte anser) anser SRF att jämförelseår ska vara med i exemplen. Om kraven tas bort bör jämförelseår vara med för att få exemplen mer lättförståeliga.

Det kan i sammanhanget noteras att jämförelseår många gånger inte är några större problem att ta fram. De flesta programvaror som finns på marknaden har idag stöd för det.

I några exempel i kapitel 11 har texten "För enskild näringsidkare kan innehav av aktier endast förekomma i mycket sällsynta fall, se punkten 9.17". SRF ifrågasätter om inte denna text borde finnas med i samtliga exempel till kapitel 11 och dessutom kompletteras då det även torde gälla andra finansiella instrument än aktier.

Övriga generella synpunkter

SRF anser att i ett förenklat regelverk ska det inte finnas regler som går utöver kraven i BFL. Två exempel i remissen på detta är krav på jämförelseår (punkterna 3.10, 3.12 och 3.14) samt upplysning om hur verksamhetens ändamål har främjats (punkt 19.7).

Synpunkter i enlighet med vad BFN önskar kopplat till punkter, kommentarer och exempel i den remitterade vägledningen

Punkt 3.2

Det anges i kommentaren att det är tillåtet att lämna fler upplysningar än vad som krävs (det anges för övrigt även i kommentaren till punkt 1.4). Samtidigt anges att annan information än ekonomisk inte ska lämnas i årsbokslutet. Sådan information kan istället lämnas i en verksamhetsberättelse som inte är en del av årsbokslutet (se SRFs kommentar till kapitel 5). För tydlighets skull vore det bra att i kommentar lämna lite exempel på information som ska, respektive inte ska, ingå i årsbokslutet. SRF tycker att det inte ska tillkomma krav i kommentartext.

Punkterna 3.9, 3.11 och 3.13

Till skillnad från hur det är i K2 AB ges föreningar, samfällighetsföreningar och stiftelser möjlighet att anpassa benämningen på rubriker och summeringsrader. Detta gäller med andra ord inte t.ex. enskilda firmor och handelsbolag. Det kan också noteras att föreningar, samfällighetsföreningar och stiftelser inte ges möjlighet att ändra på underrubriker.

SRF ser egentligen ingen anledning till att inte andra företagsformer kan få ändra benämning på rubriker och summeringsrader. Samtliga borde också i så fall kunna ändra benämning på underrubriker. I det fall BFN finner skäl att enbart låta föreningar, samfällighetsföreningar och stiftelser ändra benämning vore det bra om de tillåts ändra även avseende underrubriker.

De företagsformer som det ställs upp särskilda regler för i dessa punkter är speciella till sin karaktär. I första hand presenteras dessa handlingar för medlemmarna i samband med årsmöten. Det är enklare för föreningarna om de officiella handlingarna kan ges friheten att presenteras på ett sätt som medlemmarna vill ha verksamheten presenterad. För att möjliggöra det bör BFN införa möjligheter för dessa associationsformer att lägga till rader med egna benämningar.

Punkterna 3.10, 3.12 och 3.14

Kraven i dessa punkter följer inte av bokföringslagen. SRF förstår att det kan vara intressant information för t.ex. medlemmar i en förening. SRF anser däremot att det är olämpligt att ställa dessa krav i ett förenklat regelverk.

Kommentaren till inkomstskatter under rubriken "Särskilda regler för enskild näringsverksamhet" i kapitel 4

Under rubriken "Skatteskulder" anges att sådana inte ska ingå i en enskild näringsverksamhet. Vidare anges att särskilda skatter och avgifter som ska dras av enligt 16 kap. 17 § IL och som omfattas av beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 § SFL ska redovisas i eget kapital och inte som skuld.

Om näringsidkaren har utländsk skatt som ska dras av i näringsverksamheten (kan ske på grund av att skatten eller avgiften inte är undantagen från beskattning i skatteavtalet), ska inte heller denna skatt redovisas som skuld i näringsverksamheten?

Kapitel 5

Kapitlet består endast av två korta kommentarer. Det anges att företag som tillämpar det allmänna råder inte behöver lämna förvaltningsberättelse samt att det är tillåtet att lämna fler upplysningar än vad som anges i vägledningen.

Baserat på ett brevsvår från BFN avseende möjlighet att lämna kassaflödesanalys i en K2 ÅR ligger det inte långt ifrån att anta att tolka lagen som att det inte är tillåtet att lämna förvaltningsberättelse i ett årsbokslut. Lagen anger att ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning samt att det ska lämnas vissa ytterligare upplysningar.

Nu anges i kapitlet benämnt "Förvaltningsberättelsen" att det är tillåtet att lämna fler upplysningar än vad som krävs. Med tanke på lagen samt att det tidigare angivits att årsbokslutet enbart får innehålla ekonomisk information anser SRF att det här ska framgå vad som får lämnas och något exempel på hur företagen kan göra det.

SRF anser att ett årsbokslutsföretag frivilligt ska få avge en förvaltningsberättelse i årsbokslutet. Berättelsen bör få benämnas "verksamhetsberättelse" eller liknande och även innehålla annan information än ekonomisk. Detta underlättar framförallt för ideella föreningar och samfällighetsföreningar som då kan lägga fram ett samlat dokument med all information medlemmarna vill ha på årsmötet.

Punkt 6.2

I kommentaren till punkt 6.2 har lagts till ett exempel för att anpassa vägledningen till de företagsformer som följer den. Det anges: "Ett annat exempel är gåvor eller bidrag som ska vidareförmedlas till någon annan.". SRF anser att det vore önskvärt med ett konkret exempel. Det är inte helt lätt att förstå vad det är för bidrag som, enligt formuleringen, synes slussas genom ett företag som ska upprätta årsbokslut.

Punkt 6.4

Av kommentaren framgår att tjänster är t.ex. arbetsinsatser, annonser eller nyttjande av annans tillgångar. SRF efterlyser lite mer tydlighet, t.ex. genom ett exempel på en arbetsinsats som inte ska intäktsredovisas.

Punkt 6.15

Vid en jämförelse med tidigare beslutade K2-regelverk noteras att skrivningen "Respektive huvudregel ger en bättre redovisning och det finns därför inte någon anledning att tillåta byte om det inte finns särskilda skäl" är borttagen. SRF har svårt att se skälen till att inte ha med denna skrivning.

Punkt 6.29

Medlemsavgifter är en tillagd typ av inkomst jämfört med tidigare K2-regelverk. Av punkten framgår att intäkten ska redovisas "fördelade över den period de avser" (tempus borde ses över). Av kommentaren framgår att förutbetalda medlemsavgifter periodiseras till aktuellt räkenskapsår samt att obetalda medlemsavgifter inte får tas upp som fordran.

SRF anser att uppgiften om obetalda medlemsavgifter bör läsas ihop med punkt 2.9. Har t.ex. ett företag per bokslutsdagen obetalda medlemsavgifter för det gamla året som har fakturerats och som företaget fått betalt för efter bokslutsdagen men före avgivande av årsbokslutet bör de periodiseras till det gamla året. Detta bör förtydligas i kommentaren.

Om det nu är så att BFN menar att samtliga per bokslutsdagen obetalda medlemsavgifter inte ska tas upp bör det förtydligas i kommentaren.

Det kan för övrigt noteras att medlemsavgifter ofta understiger 5 000 kronor. Det kan vara värt att i kommentaren ange det och påtala att punkt 2.4 eventuellt är möjlig att tillämpa.

Punkt 6.30 – 6.32 samt exempel 6 q

SRF uppfattar att villkorssatsen ”om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att erhålla stödet” är ett tillägg jämfört med tidigare beslutade K2-regelverk. Vi uppfattar det som att BFN avser att andra regler ska gälla för företag som upprättar årsbokslut enligt K2 än vad som gäller för företag som upprättar årsredovisning enligt K2. Skillnaden synes vara en förenkling för årsbokslutsföretagen på det sätt att om samtliga villkor är uppfyllda per balansdagen ska en intäkt redovisas, annars inte.

I exempel 6 q anges i förutsättningarna att föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för stödet. Under rubriken ”Tänk så här” anges ”Eftersom föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för bidraget ska det redovisas som intäkt (se punkterna 6.30 och 6.31).” Såsom punkt 6.30 är formulerad är det svårt att förstå att föreningen ska göra en bedömning. Antingen är villkoren uppfyllda per balansdagen eller så är de inte det. Om de inte är det ska ingen intäkt redovisas (möjligen undantaget om punkt 2.9 träder in, se nedan).

Regel 6.32 talar om hur stödet ska periodiseras. Regeln torde bli aktuell först om en intäkt verkligen ska redovisas. Vår slutsats utifrån skrivningarna i punkterna är att exemplet inte blir rätt.

Det är svårt att förstå vad som är tänkt med tillägget i punkt 6.30. Möjligen är det exemplet som borde förtydligas genom att skriva att villkoren uppfylls innan årsbokslutet upprättas. Då torde punkt 2.9 gälla och intäcksredovisning ska ske så som anges i exemplet.

SRF rekommenderar att BFN förtydligar i kommentartext och exemplet på så sätt att det går att förstå vad som avses med tillägget.

Punkt 9.17

I punkten anges att tillgångar enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) inte får redovisas som tillgång i en enskild näringsverksamhet. Lagparagrafen innehåller ett par undantag som ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten och därmed redovisas. I kommentaren till punkten räknas vissa av dessa undantag upp, men inte alla.

SRF föreslår att paragrafen återges på samma sätt som lagparagrafer i bokföringslagen återges.

Punkt 9.19 – 9.21

I dessa punkter regleras ett antal finansiella instrument som i vissa fall ska redovisas som tillgång. Vi tycker att principen är rätt, men eftersom det bygger på en skattemässiga bedömning bör det vara får-regler.

Punkt 10.19

Bokföringsnämnden anger att endast linjär avskrivning är tillåten avseende immateriella och materiella anläggningstillgångar. Det är en skillnad mot K2 ÅR. SRF föreslår att även produktionsbaserad tillåts.

Punkt 10.25

Kommentaren om omprövning av avskrivningsplan är inte identisk med tidigare beslutade K2-regelverk. BFN har tidigare ändrat i kommentartexten i tidigare beslutade K2-regelverk. Denna ändring synes inte vara medtagen i det nu remitterade förslaget. Nu anges i det remitterade förslaget: "Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar". I till exempel K2 för mindre aktiebolag anges: "Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar".

SRF anser att skrivningen i K2 för årsbokslutsföretag ska vara lika som i redan beslutade regelverk.

Punkt 13.6

Andra stycket av kommentaren är i princip identisk med vad som anges i redan beslutade K2-regelverk. Däremot har en hänvisning till punkt 18.1 tagits bort. SRF anser att den hänvisningen ska finnas kvar.

Punkt 15.10

Enligt punkt 15.10 ska en delägars uttag ur ett handelsbolag redovisas som minskning av Eget kapital. I kommentaren anges att som uttag räknas när delägaren tar ut likvida medel eller andra tillgångar eller tjänster ur företaget. SRF anser att i de fall det finns ett avtal om att vinsten ska betalas ut ska det också anses som ett uttag.

Kapitel 18 särskilda regler för stiftelser

SRF anser att det bör övervägas om inte del av punkten borde vara allmänt råd. Observera däremot även vår övergripande kommentar avseende stiftelser.

Punkt 19.3

Enligt punkt 10.19 ska ett företag som tillämpar detta allmänna råd skriva av immateriella och materiella anläggningstillgångar linjärt (SRF har föreslagit att även produktionsbaserad av-

skrivning ska tillåtas). Enligt punkt 19.3 första stycket ska ett företag lämna upplysning om att företaget har tillämpat linjär avskrivningsmetod. Enligt kommentaren till punkt 19.3 får läsaren information om tillämpad avskrivningsmetod då företaget upplyser enligt krav i punkt 19.2 a. SRF ifrågasätter varför första stycket i punkt 19.3 ska finnas.

Punkt 19.5 och 19.6

SRF uppfattar kravet i 6 kap. 5 § andra stycket som att företag endast med ord behöver skriva hur de värderat sina tillgångar. I och med att det ska anges att det allmänna rådet tillämpas och företaget i princip inte har något annat alternativ än anskaffningsvärde kan det ifrågasättas om tillkommande upplysningskrav enligt punkt 19.5 och 19.6 är nödvändiga.

Vi noterar att propositionen ger visst stöd för det som föreslås i punkterna. Det är däremot svårt att förstå sambandet mellan lagtexten och propositionstexten. Om BFN finner det möjligt anser SRF att kravet på att ange faktiska belopp tas bort.

Punkt 19.7

Enligt punkten ska en förening lämna uppgift om hur föreningens ändamål har främjats under räkenskapsåret. Eftersom detta inte är ett krav i BFL bör punkten utgå.

Punkt 21.5

Det är enligt årsredovisningslagen bara aktieföretag och ekonomiska föreningar som kan göra uppskrivningar. Övergångsregeln i punkt 21.5 b torde därmed aldrig bli tillämplig. SRF föreslår att den tas bort.

Upplysningar om effekter på ingående eget kapital

I K2 ÅR finns särskild regel kopplad till noten eget kapital. Inget krav finns på denna not för årsbokslutsföretag. Trots det anser SRF att årsbokslutsföretag ska upplysa om effekter på ingående eget kapital. Det framgår av 2 kap. 4 § första stycket 7 (som årsbokslutsföretag ska tillämpa) att den ingående balansen ska stämma överens med den utgående balansen. Av 2 kap. 4 § andra stycket framgår att upplysning ska lämnas om avvikelse sker från första stycket.

Exempel 6 e

Exemplet är fel på ett antal ställen eftersom det fortfarande innehåller indirekta kostnader vilket inte är tillåtet enligt det allmänna rådet.

Exempel 6 f

Även detta exempel måste göras om med anledning av att indirekta kostnader inte får vara med.

Exempel 6 l

Ett exempel motsvarande detta finns inte i redan beslutade K2-regelverk. Exemplet är taget från K1 för enskilda näringsidkare.

Under rubriken "Redovisa så här" i bokslutet anges "Nettoomsättning". Det torde vara korrekt med tanke på att det i kommentaren till 6.3 anges att ett uttag ska redovisas på samma sätt som försäljning av varor. Det kan noteras att någon regel motsvarande 7.5 i K1 inte har tagits in i det remitterade allmänna rådet. Detta torde vara en skillnad på grund av företagsform jämfört med K2-regelverk för företag som upprättar årsredovisning. Att bara i kommentaren hänvisa till att uttagen ska redovisas på samma sätt som försäljning av varor är enligt SRFs uppfattning inte tillräckligt. BFN bör överväga att införa särskilda punkter för uttag från enskild näringsverksamhet.

Bland referenser bör det övervägas om 6.3 och 6.8 ska anges.

Exempel 6 m

I exemplet används på ett par ställen "Årets överskott" och "Balanserat överskott". Hänvisning sker till punkt 4.6 där begreppet "Årets resultat" används. Någon rad för balanserat överskott finns inte. Istället summeras IB med posterna "Insättning eller uttag under året" samt "Årets resultat" till summeraden "Eget kapital vid räkenskapsårets slut".

För föreningar finns särskilda regler avseende uppställningsformerna i 4.10 som kräver jämförelseår samt 4.11 som anger tillägg till resultaträkningen.

Enligt punkt 3.5 finns vissa möjligheter att ändra benämningen på rader. Punkten torde ge rätt att ändra till benämningen "Årets överskott". Möjligen är det också tillåtet att ändra raden "Eget kapital vid räkenskapsårets början" till "Balanserat överskott". Det är däremot inte självklart utifrån regel 3.5. Om BFN har tänkt att dessa ändringar är möjliga bör det förtydligas i exemplet under rubriken "Tänk så här".

I resultaträkningen anges raden "Gåvor". Det är i överensstämmelse med punkt 4.11. Bland referenser borde 4.11 vara med.

Synpunkterna kan tyckas bagatellartade. Men ska BFN ha ambitionen att ha ett K3 regelverk för årsbokslutsföretagen och låsa möjligheterna i K2 på bekostnad av förenklingar ser vi det som viktigt att exempel och regler (inklusive kommentarer) hänger ihop.

Exempel 6 p

Vi föreslår att man anger i förutsättningarna att föreningen tillämpar 10.22 andra stycket.

Exempel 9 b

Vi tolkar den första meningen under "Tänk så här" som att den ska täcka upp punkten 9.17 andra stycket a och b. Vi tycker det är bättre om man återger mer exakt vad som står i punk-

ten än inför nya begrepp. I punkten står det t.ex. "uteslutande eller så gott som uteslutande", men i exemplet anges "helt eller i allt väsentligt".

Under rubriken "Redovisa så här i bokslutet" exemplifieras hur själva köpet och ett års avskrivning ska redovisas i första bokslutet. Är det verkligen poängen med exemplet? Borde det inte framgå under rubriken hur det ska redovisas då husvagnen används privat? Eftersom företaget kan välja om husvagnen ska redovisas i företaget eller inte bör enligt vår uppfattning båda dessa fall vara med.

Det är många referenser med. Det bör ses över, framförallt om man kommer fram till att det ska vara mer under rubriken "Redovisa så här i bokslutet".

Exempel 10 f

I förutsättningarna anges att företagen kan ta hjälp av Skatteverkets e-tjänst "Beräkna taxeringsvärde". Vi har noterat att en sådan tjänst finns tillgänglig men inte lyckats använda den för fastigheter utan taxeringsvärden. BFN bör säkerställa att det verkligen fungerar.

Exemplet torde enbart handla om hur företagen kan göra för att få fram en fördelning mellan byggnad och mark. Det finns förvisso med förutsättningar för att kunna beräkna avskrivningar och det är också med i "Redovisa så här i årsbokslutet". Om det ska vara med (inte nödvändigt enligt vår uppfattning) bör det refereras till fler punkter.

Exempel 12 a

Exemplet är fel på ett antal ställen eftersom det fortfarande innehåller indirekta kostnader vilket inte är tillåtet enligt det allmänna rådet.

Exempel 12 d – 12 g

SRF föreslår att det av förutsättningarna till dessa exempel framgår att eventuell moms är exkluderad i exemplen. Det föreligger en diskussion och eventuell ändring i lagstiftningen vad gäller föreningar och moms.

Exempel 15 b

Vi tycker att det är bra att exemplifiera hur en frivillig upplysning till förändring av en fond kan se ut. Exemplet är däremot enligt vår uppfattning överdimensionerat. Det räcker med att ha med själva fonden. Det ser dessutom ut som om en mall för en bostadsrättsförening har använts. Varför rubriceras det "Fond för yttre underhåll"? Samfälligheten lär väl behöva fondera för eventuellt "inre underhåll" också?

Exempel 19 b

SRF anser att exemplet bör utvecklas. Nu hänvisas i referenserna till punkterna 19.5 och 19.6 (se även SRFs tidigare kommentarer kring dessa). De punkterna ställer mer krav än vad som framgår av exemplet under rubriken "Redovisa så här i årsbokslutet". Uppgifterna som finns i

exempel 19 a måste också framgå. Det bör noteras att exemplen ska läsas ihop eller att BFN gör om det till ett exempel.

Stavfel m.m.

I en del ställen i exemplen står det "kronor" utskrivet. På andra är det förkortat "kr" och i något fall "kr.". Det blir givetvis inte fel i sak, men vi anser att det bör vara konsekvent. I princip gäller detta exemplen. I allmänt råd och kommentartext har genomgående "kronor" använts med, vad vi kan se, tre undantag. I kommentartexten till punkterna 7.10, 11.17 och 20.9 anges "kr".

Punkt 3.13

Det borde vara litet b i ordet benämningen.

Punkt 10.18

Ett mellanslag ska in mellan "10.29" och "och".

Kapitel 12 särskilda regler för föreningar respektive stiftelser

Under rubriken för föreningar skrivs det om stiftelser och under rubriken för stiftelser skrivs det om föreningar.

Punkt 17.1

Hänvisningen till särskilda regler i enskild näringsverksamhet ska vara till 17.11 - 17.13 och inte som nu anges 7.11 - 17.3.

Punkt 19.3

I parenteserna i andra stycket i punkt 19.3 ska det vara ett mellanslag mellan "10.24" och "andra".

Exempel 6 e

Under rubriken "Redovisa så här i årsbokslutet (huvudregeln)" står "31/12 år 2" och "Kortfristiga skulder" hopdraget på samma rad.

Exempel 6 l

Under rubriken "Tänk så här" saknas punkt och mellanslag efter första meningen.

Exempel 6 o

Under rubriken "Tänk så här" saknas ett mellanslag mellan "2" och "1" i "2 100 000".

Exempel 9 a

Bland referenser anges punkt 19.3. SRF kan inte se vad i exemplet som kan hänvisas till punkt 19.3. Punkten ställer krav på att det ska anges att det görs linjär avskrivning (se separat synpunkt avseende det) och att det ska anges om avskrivning sker mot restvärde. Inget av detta är med i exemplet.

Exempel 9 b

Under rubriken förutsättningar saknas ett mellanslag mellan "närmaste" och "5".

I andra stycket under rubriken "Tänk så här" bör ordet "så" tas bort och en punkt sätts in efter första meningen. I andra meningen används dras likaså av" för löpande kostnader kopplade till husvagnen. I ett redovisningsregelverk (förvisso mycket kopplingar till skatt) vore det bättre att skriva "redovisas som kostnad" eller liknande.

I stycke tre under rubriken "Tänk så här" saknas en punkt efter första meningen.

Exempel 10 a

Här refereras till punkt 19.3. Vi kan inte se att det är relevant utifrån vad som anges i exemplet.

Exempel 10 c

Under rubriken "Redovisa så här i årsbokslutet" finns en nolla kvar i kolumnen för det borttagna jämförelseåret.

Vi kan inte se att referensen 19.3 är relevant.

Exempel 10 d

Vi kan inte se att referensen 19.3 är relevant.

Exempel 10 e

Rubriken "Redovisa så här i årsbokslutet" innehåller även ordet "årsredovisningen". Under nämnd rubrik används "Tilläggsupplysningar" på två ställen. Detta är i övrigt i vägledningen ändrat till "Upplýsningar".

Vi kan inte se att referensen 19.3 är relevant.

Exempel 11 h

Under rubriken "Redovisa så här i årsbokslutet" anges omotiverat "* framgår inte av exemplet.". Det kan strykas.

Exempel 11 i

Under rubriken "Redovisa så här i årsbokslutet" anges omotiverat "* framgår inte av exemplet.". Det kan strykas.

Exempel 12 g

Enligt punkt 4.11 ska "Gåvor" komma före "Nettoomsättning" i resultaträkningen. I uppställningsformen i exemplet är det tvärtom.

Exempel 15 c

I fjärde stycket under rubriken "Tänk så här" hänvisas till punkt 19.10. Det torde vara 19.11 som avses. Gäller även i referensen.

I Not 1 är bundet eget kapital fel summerat. Det ska vara 44 666 000 kronor.

Exempel 16 a

Rubriken "Rörelsekostnader" har inte placerats rätt under rubriken "Redovisa så här i årsbokslutet". Under samma rubrik kan "* framgår inte av exemplet." strykas.

Exempel 19 b

I första stycket under rubriken "Tänk så här" ska det vara mellan slag mellan i och årsbokslutet där det nu anges "årsbokslutet".

Synpunkter kopplat till dels det fortsatta arbetet med K2 Årsredovisning, dels kopplat till om BFN överger K2 Årsbokslut

Utöver de synpunkter som tas upp nedan kommer SRF att lämna ytterligare synpunkter i den grupp som bildats för att se över K2 Årsredovisning. Vissa av de synpunkter som lämnas nedan bör BFN överväga att ändra redan i K2 ÅB.

Kapitel 2

I flera fall görs hänvisning till punkt 2.5. Med tanke på brevsvaret som lämnats bör det tydligare framgå i vilka fall den är tillämplig.

Punkt 2.3

I kommentarens fjärde stycke används ordet "värderingen". Det är inte lyckat i sammanhanget då avskrivningar som det handlar om här inte är ett mått för värdering. Det vore bättre att skriva "det bokförda värdet".

Punkt 2.4

SRF anser att denna punkt bör ses över av flera anledningar. Som exempel kan nämnas:



- En styrsignal som Skatteverket skrev 2008. Styrsignalen kan leda till bedömningen att om det är många poster som inte periodiseras och det totalt blir väsentligt godtas det inte vid beskattningen.
- Själva beloppet är lågt.
- Det är otydligt om en beräknad intäkt eller kostnad under 5 000 kronor (dvs. inkomsten eller utgiften är över 5 000 kronor) måste periodiseras eller inte.
- Det är otydligt om förskott inkluderas i regeln eller inte.

Punkt 2.5, 6.2 och 7.2

I punkterna 6.2 och 7.2 finns hänvisningar till punkt 2.5 som innehåller skrivningar om när en transaktion ska redovisas för sig, brytas upp eller redovisas tillsammans med andra transaktioner. Frågan har varit föremål för diskussion i flera olika sammanhang, bland annat säkring. SRF har fått ett brevsvaret av BFN av vilket framgår att andra säkringstransaktioner än de som regleras i normeringen inte får säkringsredovisas. Punkt 2.5 synes inte kunna tillämpas i de fall frågor anses reglerade i det allmänna rådet på annat ställe. SRF efterlyser ett förtydligande av när och hur punkt 2.5 (motsvarande 2.6 i K2 för mindre aktiebolag och mindre ekonomiska föreningar) ska tillämpas.

Punkt 6.25

Då kommentartext har flyttats till att skrivas direkt efter punkterna blir det tydligt att redovisningstidpunkten och beskattningstidpunkten för intäkt avseende uppdrag till fast pris är olika. Vi tycker det vore bra med en kommentar om att området är kopplat och att den tidpunkt då det ska bokföras kommer att bli den tidpunkt då det också ska beskattas.

Punkt 6.29

Kommentaren om försäkringsersättning hänger inte ihop med det allmänna rådet. I kommentardelen anges att punkt 2.9 har betydelse. Det framgår inte av det allmänna rådet.

Punkt 7.11

Det är otydligt huruvida ett företag kan tillämpa denna förenklingsregel för att sedan kliva ur den. I kommentaren hänvisas till lagparagrafen om konsekvent tillämpning. Av det följer, enligt kommentaren, att regeln ska tillämpas konsekvent för varje enskild utgift. Men innebär det att ett företag inte kan gå tillbaka och tillämpa korrekt periodisering för en utgift som återkommer varje år? Det bör förtydligas i kommentaren hur regeln ska/kan tillämpas.

Punkt 7.12

Enligt punkt 7.12 ska bland annat utgift för reklamannons redovisas som kostnad när reklamannonsen publiceras. Vad avses med utgift för reklamannons? Är det enbart själva publiceringen eller allt arbete med att plocka fram den också? SRF anser att det bör förtydligas i kommentaren.

Punkt 6.32 med tillhörande exempel 6 q

I kommentaren till punkt 6.32 anges lönebidrag som exempel på ett offentligt stöd som avser att täcka kostnader. I exempel 6 q för en förening istället stöd för att genomföra ett projekt. Till skillnad från företag som normalt upprättar årsredovisning uppfattar vi det som relativt vanligt att föreningar får den typen av bidrag. Det torde däremot inte vara ovanligt med stöd för anställda i föreningar heller. SRF rekommenderar därför att kommentaren till punkt 6.32 kompletteras med ett exempel att föreningar kan få bidrag för kostnader som uppkommer då olika projekt drivs.

Punkt 10.12

Punkten anger att indirekta tillverkningskostnader inte får ingå i anskaffningsvärdet för en egentillverkad lagertillgång. I kommentaren anges att avskrivningar på anläggningstillgångar som använts i tillverkningen utgör indirekta tillverkningskostnader. SRF anser inte att det påståendet är korrekt. Det kan finnas anläggningstillgångar som inte används till något annat än tillverkning av en produkt. Avskrivningen på denna anläggningstillgång torde då vara en direkt tillverkningskostnad. Direkta kostnader ska enligt lagtext vara med i anskaffningsvärdet.

Punkt 21.6

Kommentaren bör kompletteras med innehållet i en del av de brevsvår BFN har avgivit.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF

Fredrik Dahlberg
Förbundsdirektör SRF
fredrik.dahlberg@srfkonsult.se

Sven-Inge Danielsson
Ordförande SRFs redovisningsgrupp
sidanielsson@tirfing.net