

Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 Stockholm

Förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om årsredovisning i mindre företag

BFN dnr 15-32

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att det föreslagna allmänna rådet och vägledningen om årsredovisning i mindre företag beslutas. Skatteverket har dock i vissa fall synpunkter på utformningen av de allmänna råden och kommentarerna. Synpunkterna har delats upp i tre avsnitt; generella synpunkter, synpunkter på utformningen av vissa allmänna råd och kommentarer samt redaktionella synpunkter. Dessutom lämnas synpunkter på exempel och konsekvensutredning.

Skatteverket bedömer att förslaget, tillsammans med de föreslagna ändringarna i det allmänna rådet med tillhörande vägledning om årsredovisning och koncernredovisning, BFNAR 2012:1, kommer att medföra verket kostnader av engångskaraktär på drygt en miljon kronor.

2 Skatteverkets generella synpunkter

2.1 Förenklingsregler för att få överensstämmelse mellan redovisning och beskattning

I kommentaren till punkt 1.8 anges att en utgångspunkt i det allmänna rådet är att en tillämpning av det allmänna rådet ska leda till få justeringar i företagets inkomstdeklaration. Skatteverket anser att det finns fler förenklingsmöjligheter i det allmänna rådet. Ibland åberopas förenklingsskäl för att följa skattereglerna, ibland får man inte tillämpa skattereglerna trots att det skulle innebära en förenkling. Som exempel på en möjlighet till förenkling som inte ges kan nämnas den möjlighet som gavs i BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag och BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar att tillämpa de av Skatteverket föreskrivna värdena om genomsnittliga produktionsutgifter för djur i jordbruk och renskötsel. Denna möjlighet ges inte längre för de företag som tillämpar det allmänna rådet (med undantag för enskilda näringsidkare). Ett annat exempel på reglering som inte innebär någon förenkling är den redovisning av uttag av förmåner i handelsbolag som innebär att dessa förmåner ska redovisas som inkomst i handelsbolaget. Ytterligare ett exempel är redovisning av terminer och optioner i enskild näringsverksamhet, tillgångar som enligt inkomstskattelagen inte får redovisas som tillgångar i enskild näringsverksamhet. Exempelen innebär skattemässiga justeringar, vilket inte är en förenkling och kan leda till oavsiktliga fel vid inkomstbeskattningen.

Skatteverket anser att BFN vid den slutliga utformningen av det allmänna rådet och vägledningen i större grad bör utforma regelverket utifrån den utgångspunkt som man anger i kommentaren till punkt 1.8, dvs. att en tillämpning ska leda till få justeringar i företagets inkomstdeklaration.

2.2 Särskilda regler för olika associationsformer

Det allmänna rådet är uppbyggt så att i varje kapitel kommer först generella regler och därefter regler som ska tillämpas av olika associationsformer, som t.ex. aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag, stiftelser osv. Dessa regler innebär ibland att en typ av företag, t.ex. stiftelser, ska tillämpa andra regler än de som finns i den generella delen av kapitlet. Det är bättre om dessa särskilda regler tydligt anger att ”I stället för punkt x.x ska en stiftelse redovisa...”. Se t.ex. kommentar till punkten 4.22 nedan.

2.3 Allmänna råd och kommentarer

I vissa fall upprepas i kommentaren endast det som står i det allmänna rådet, se t.ex. andra stycket kommentaren till punkt 3.5 och andra stycket kommentaren till punkt 3.11. Om inte kommentaren tillför något utöver det allmänna rådet, innebär det bara en onödig upprepning.

3 Skatteverkets synpunkter på utformningen av vissa allmänna råd och kommentarer

Punkterna nedan följer ordningen i det allmänna rådet och vägledningen.

3.1 Punkt 1.2 d Samfällighetsföreningar

I punkten definieras och förklaras vilka associationer som omfattas av begreppet ”samfällighetsföreningar”. Förklaringen avslutas med ”och liknande sammanslutningar”. Vilka som skulle kunna omfattas av detta begrepp förklaras inte, men det kan av andra kommentarer i vägledningen, t.ex. av kommentaren till punkterna 4.35 och 15.24, förstås att även föreningar som förvaltar häradsallmänningar och allmänningsskogar omfattas. Dessa associationsformer regleras i särskilda lagar; lagen (1962:166) om häradsallmänningar och lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna och är bokföringsskyldiga enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078), BFL. De driver näringsverksamhet i en helt annan omfattning än flertalet av de samfälligheter som förvaltas enligt lagen om förvaltning av samfälligheter, som vanligtvis inte bedriver näringsverksamhet alls. Om dessa föreningar ska omfattas av reglerna för samfällighetsföreningar i det allmänna rådet, anser Skatteverket att det bör framgå av det allmänna rådet, eller i vart fall av kommentaren till punkten.

3.2 Punkt 1.2 e Enskilda näringsidkare – kommentaren första stycket

I kommentaren anges att definitionen i punkt 1.2.e även omfattar sådan näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare och som enligt filiallagen (1999:160) ska ha en egen bokföring skild från verksamheten i utlandet. Det kan noteras att det är det enda filiallagen reglerar för dessa, filiallagen reglerar inte hur

bokföringsskyldigheten ska fullgöras. Den bestämmelse som finns i 14 § filiallagen, om hur bokföringsskyldigheten ska fullgöras av filialerna, saknas alltså för dessa utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. Det bör framgå av kommentaren att om de valt att följa årsredovisningslagens regler, ska de även följa det allmänna rådet.

3.3 Punkt 1.8 b Oreglerade frågor

Av det allmänna rådet framgår att vägledning kan sökas i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor. I kommentaren anges att vägledning dock inte kan sökas i en regel som är ett undantag till en huvudregel. Den begränsningen bör framgå av det allmänna rådet.

Även väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3a § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL bör räknas upp i punkten för att få överensstämmelse med kapitel 2 i det allmänna rådet där väsentlighetsprincipen räknas upp som en av de grundläggande principerna.

3.4 Punkt 2.4 Avvikelse från periodiseringsprincipen

Väsentlighetsprincipen, som ju i och för sig gällt redan tidigare, är nu lagfäst i 2 kap. 3a § ÅRL. Punkt 2.4 reglerar att ett företag inte behöver periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor, dvs. dessa inkomster och utgifter kan redovisas utifrån kontantprincipen. Den reglerade möjligheten till avvikelse från periodiseringsprincipen står inte i överensstämmelse med väsentlighetsprincipen, till den del de operativiserade inkomsterna och utgifterna sammantaget uppgår till väsentliga belopp. I kommentaren till väsentlighetsprincipen anges följande: "Även om t.ex. några enskilda uppgifter var för sig inte är väsentliga kan de ändå vara väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av företaget och därmed också påverkar användares beslut." Detta innebär att väsentlighetsprincipen kan utgöra hinder för att tillämpa regeln om avvikelse från periodiseringsprincipen. Skatteverket anser att punkt 2.4 bör ange att en avvikelse från periodiseringsprincipen är möjlig endast om det är förenligt med väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3a § ÅRL.

Kontantprincipen i punkt 2.4 är inte heller förenlig med kravet på bokföringsmässiga grunder i 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, när det är fråga om väsentliga belopp. Detta kommer att medföra att de företag som tillämpar punkt 2.4 i vissa fall får göra skattemässiga justeringar i sin inkomstdeklaration för att få överensstämmelse med kravet på bokföringsmässiga grunder vid beskattningen. Se även Skatteverkets ställningstagande Årsredovisning i mindre aktiebolag och bokföringsmässiga grunder, dnr 131 634847-08/111, 2008-11-08.

3.5 Punkt 2.5 Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering

Redan av lagtexten framgår att mindre företag inte behöver räkna om jämförelsetalen, det allmänna rådet i punkt 2.5 tillför därför inget och ska tas bort.

3.6 Punkt 2.8 Byten – kommentaren

I kommentaren till punkten anges att om det är svårt att bedöma det verkliga värdet på det som tas emot ska det verkliga värdet på det som tas emot antas motsvara det verkliga värdet

på det som lämnas i byte. Denna kommentar bör vara ett allmänt råd, på samma sätt som punkt 23.6 i BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning.

3.7 Punkt 2.10 Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro

I punkten anges att ett företag som har euro som redovisningsvaluta ska vid omräkning av vissa gränsvärden använda den av Europeiska Centralbanken fastställda växelkursen vid beskattningsårets utgång. I vart fall gränsvärdet på 5 000 kronor i punkten 2.4 ska bedömas per inkomst respektive utgift. Att då inte få använda växelkursen per dagen för affärshändelsen innebär att företaget måste avvakta till räkenskapsårets utgång för att bedöma om posten måste periodiseras eller inte. Den föreslagna regleringen skapar ett merarbete och en ökad administrativ börda för de aktuella företagen. Regeln bör ge möjlighet till att i vissa fall använda växelkursen per dagen för affärshändelsen för bedömning av om gränsvärdet uppnås eller inte.

3.8 Punkt 3.10 Jämförelsetal – kommentaren

I kommentaren anges att om det inte finns något värde i en post för räkenskapsåret, men väl jämförelseåret ska posten ändå finnas med. Kommentaren bör kompletteras med att om värdet på en anläggningstillgång är noll på grund av att den är helt av- eller nedskriven, men tillgångarna fortfarande används i företaget, ska värdet noll anges för posten såväl innevarande år som jämförelseåret. Av kommentaren till punkt 9.4 framgår att om en anläggningstillgång som skrivits ned till noll kronor ska den fortfarande finnas kvar i redovisningen och i noten till anläggningstillgångarna.

3.9 Punkterna 4.7 och 4.8 Uppställningsformerna för balansräkningen – kommentar till posten Immateriella anläggningstillgångar

I kommentaren anges att anslutningsavgifter till t.ex. fibernät, fjärrvärme och kommunala avloppsnät som är tillkommande utgifter ska redovisas i posten Koncessioner, pant osv. Hänvisning bör ske till punkt 10.17 som anger när dessa anslutningsavgifter är att anse som tillkommande utgifter.

3.10 Punkterna 4.7 och 4.8 Uppställningsformerna för balansräkningen – kommentar till posterna Maskiner och Inventarier

I posten Maskiner och andra tekniska anläggningar ska ett tillverkande företag redovisa bl.a. maskiner och andra anläggningar som är avsedda att användas i produktionen. I posten Inventarier, verktyg och installationer ska redovisas sådant som är avsett att användas på hjälpavdelningar och inom administration och försäljning. Om t.ex. en dator endast används i produktionen i ett tillverkande företag, var ska då denna redovisas? Kommentaren bör utökas med att även inventarier, verktyg och installationer som hör till produktionen ska redovisas i posten Inventarier, verktyg och installationer.

3.11 Punkt 4.19 – kommentar till posten Skatter i ett handelsbolag

I kommentaren anges att resultatet i ett handelsbolag beskattas hos delägarna personligen. Posten skatt på årets resultat ingår inte i resultaträkningen för handelsbolaget. Om det inte finns ett allmänt råd som anger att huvudregeln i punkt 4.4 respektive 4.5 inte ska tillämpas för handelsbolag, gäller väl huvudregeln? Skatteverket anser därför att kommentaren att posten Skatt på årets resultat inte ska ingå i resultaträkningen för handelsbolaget i stället bör utgöra ett allmänt råd.

3.12 Punkt 4.22 Uppställningsform för resultaträkningen i en stiftelse

I punkten anges att en avkastningsstiftelse ska upprätta resultaträkningen med tillägg av posterna Ränteintäkter och Utdelningar under rubriken Rörelseintäkter. Detta innebär att dessa poster inte ska redovisas under Finansiella poster. Det allmänna rådet bör utformas som att posterna Ränteintäkter och Utdelningar ska redovisas under rubriken Rörelseintäkter i stället för under rubriken Finansiella poster som är huvudregeln enligt punkterna 4.4 och 4.5.

3.13 Punkt 4.23 – kommentar om lämnade bidrag

I kommentaren anges i vilken post lämnade bidrag och anslag som inte ska redovisas direkt mot eget kapital ska redovisas. Här bör kommentaren förtydligas med att det är fråga om bidrag och anslag som lämnas av andra än avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser (se punkt 7.19).

Motsvarande kommentar (efter punkten 4.29) till ideella föreningar anger dessutom när kostnaden ska redovisas. En sådan kommentar bör läggas till även här.

3.14 Punkt 4.24 Eget kapital i stiftelse – kommentaren fjärde stycket

I kommentaren anges att i det fall en stiftelse har så kallade ändamålsbestämda medel ingår de i eget kapital men får inte redovisas i egen post eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får redovisas. BFN redovisar inte vilka avvägningar som gjorts när man tillåter att vissa poster får läggas till men inte andra. I BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning anges i punkten 36.3 anges att ändamålsbestämda medel ska redovisas i egen post i eget kapital. Det bör vara tillåtet även för de stiftelser som tillämpar detta allmänna råd att redovisa ändamålsbestämda medel i en egen post i eget kapital. Det räcker inte att som skäl anföra att det inte är möjligt då posten inte finns i uppställningsformen, eftersom BFN valt att i andra fall lägga till andra poster i uppställningsformerna, se t.ex. posten Utdelning i eget kapital i samfällighetsföreningar, punkt 4.35.

3.15 Punkt 4.25 Eget kapital i stiftelse – kommentaren femte stycket

Samma synpunkt som till punkten 4.24 ovan.

3.16 Punkt 4.26 Mottagna ej använda bidrag i stiftelser

Hänvisning sker i tabellen till punkt 6.29 som handlar om redovisning av offentliga bidrag. För stiftelser gäller enligt punkt 6.39 att alla bidrag kan behandlas enligt punkten 6.29. Det bör alltså vara till punkten 6.39 som hänvisning sker i tabellen.

3.17 Punkt 4.31 Mottagna ej använda bidrag i ideella föreningar

Hänvisning sker i tabellen till punkt 6.29 som handlar om redovisning av offentliga bidrag. För ideella föreningar gäller enligt punkt 6.41 att alla bidrag kan behandlas enligt punkten 6.29. Det bör alltså vara till punkten 6.41 som hänvisning sker i tabellen.

3.18 Punkt 4.37 Uppställningsform för balansräkningen enskilda näringsidkare

I kommentaren under rubriken Skatter anges att posten Skatteskulder inte ingår i balansräkningen för en enskild näringsverksamhet. Om det inte finns ett allmänt råd som anger att huvudregeln i punkt 4.4 respektive 4.5 inte ska tillämpas för enskilda näringsidkare, gäller väl huvudregeln? Skatteverket anser därför att kommentaren att posten Skatt på årets resultat inte ska ingå i resultaträkningen för enskild näringsverksamhet i stället bör utgöra ett allmänt råd.

3.19 Punkt 5.9 Förvaltningsberättelse i ekonomiska föreningar – kommentaren

I kommentaren anges att för föreningar som ligger i gränsområdet att räknas som ett privatbostadsföretag kan fördelningen mellan olika upplåtelseformer vara en sådan uppgift som ska anges. Även till vem upplåtelse sker och om upplåtelsen avser bostad eller lokal påverkar gränsdragningsproblematiken. Även om det är upplåtelse av en bostad med bostadsrätt, räknas inte en sådan upplåtelse som kvalificerad användning om upplåtelsen sker till juridisk person. Om kommentaren ska innehålla något om gränsdragningsproblematiken, bör även detta framgå, så en intressent kan få klart för sig om föreningen är i gränsområdet till att vara ett privatbostadsföretag eller inte.

3.20 Punkt 5.12 Förlagsinsatser i ekonomiska föreningar

I kommentaren till punkten borde förtydligas vilka uppgifter som förteckningen enligt 5 kap. 6 § lagen om ekonomiska föreningar ska innehålla.

3.21 Punkt 6.3 Gåvor

I punkten anges att en gåva i form av en tjänst inte är en inkomst. En sådan gåva beskattas hos givaren genom uttagsbeskattning. I BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning gäller punkten bara de bokföringsskyldiga som omfattas av kapitel 36 och 37. I det nu aktuella allmänna rådet omfattas alla. Motsvarande begränsning bör göras även i detta allmänna råd.

3.22 Punkt 6.26 Gåva och förvärv genom testamente – kommentaren

I första stycket i kommentaren redogörs för gränsdragningen mellan gåva och bidrag. Om tillgången erhålls mot att vissa villkor kommer att uppfyllas och företaget får en skuld till

motparten om villkoren inte uppfylls är det ett bidrag som erhållits. I nästa stycke anges att en gåva som är förenad med villkor för användningen, en så kallad ändamålsbestämd gåva, är inte bidrag. Här måste kommentaren förtydligas med att skillnaden mot stycket innan är att det inte uppkommer en skuld till motparten.

I kommentaren som handlar om 5 kap. 1 § BFL bör hänvisning även ske till BFNAR 2013:2 Bokföring.

3.23 Punkt 6.28 Offentliga bidrag – kommentaren

I första stycket av kommentaren definieras vad som är offentliga bidrag, dvs. bidrag som lämnas av EU, staten m.fl. Denna kommentar bör i stället finnas i ett allmänt råd på samma sätt som i punkt 24.2 i BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning.

I kommentaren anges dessutom att även bidrag från andra givare kan redovisas som offentliga bidrag. Skatteverket anser att punkterna 6.27 och 6.28 ska omfatta samtliga bidrag och inte bara offentliga bidrag. I annat fall bör anges vilka bidrag som inte kan redovisas som offentliga bidrag och hur redovisning då ska ske.

I sjunde stycket till kommentaren anges att mindre reduktioner som i praktiken hanteras i ett sammanhang kan nettoredovisas. Eftersom det finns ett generellt kvittningsförbud i 2 kap. 4 § ÅRL, kan kvittning endast göras i fråga om oväsentliga belopp. Detta bör framgå av kommentaren. Det bör även framgå av kommentaren att det är bruttobeloppen som ska redovisas när kvittning inte är tillåten. Så ska t.ex. en punktskatt, som uppgår till 10 %, men som för vissa skattskyldiga är nedsatt till 7 %, redovisas som punktskattekostnad 10 % och som offentligt bidrag till 3 %. Detta gäller även om man på skattedeklarationen redovisar nettobeloppet.

3.24 Punkt 6.34 Uttag av delägare i handelsbolag

Av punkten 6.34 framgår att uttag ur näringsverksamheten av en tillgång eller en tjänst som ska tas upp till beskattning hos en delägare till företaget ska redovisas som inkomst i företaget. I kommentaren exemplifieras med förmån av bil. En bilförmån är en inkomst som särskilt ska redovisas av delägaren i dennes inkomstdeklaration (på blankett N3A). Om bilförmånen även ska redovisas som inkomst i handelsbolaget, ökar risken för fel eftersom denna inkomst då måste tas bort under skattemässiga justeringar i handelsbolagets deklaration för att inte redovisas dubbelt. I kommentaren anges att uttagen ska redovisas som inkomst på samma sätt som försäljning till kunder. Skatteverket anser att det är skillnad på uttag av varor och tjänster som skulle blivit en inkomst om dessa varor eller tjänster i stället sålts till en extern part och på inkomster som tas upp till beskattning direkt hos delägarna. Skatteverket anser att t.ex. en bilförmån inte är en inkomst enligt punkten 6.2 i det allmänna rådet, det uppstår inga ekonomiska fördelar som ökar det egna kapitalet då motposten till uttaget är eget kapital, dvs. ingen påverkan på eget kapital.

Denna kommentar gäller även K2 Årsbokslut som nu håller på att färdigställas av BFN.

3.25 Punkt 6.44 Uttag enskild näringsverksamhet

Se kommentaren till punkt 6.34 Uttag av delägare i handelsbolag.

3.26 Punkt 9.14 Förvärv med offentliga bidrag

Skattereglerna innebär att om en tillgång förlorats, t.ex. genom brand, kan ett företag göra avsättning till en ersättningsfond för erhållen ersättning om avsättningen görs i räkenskaperna, 31 kap. IL. Ersättningsfonden kan tas i anspråk när en ny tillgång förvärvas och detta innebär skattemässigt att anskaffningsutgiften ska reduceras med ianspråktagen ersättningsfond och skattemässig avskrivning görs på återstående belopp. Det allmänna rådet innehåller inga regler om hur avsättning till eller ianspråktagande av en ersättningsfond ska redovisas. Skatteverket anser att det allmänna rådet i förenklingssyfte bör ange att man kan hantera både avsättning och ianspråktagandet på samma sätt i redovisningen som i beskattningen.

3.27 Punkt 9.16 Förvärv genom testamente eller gåva i stiftelse

Av punkten framgår att anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en stiftelse förvärvat genom testamente eller gåva, i vissa fall får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde. Av kommentaren framgår att med försäkringsvärdet avses det värde stiftelsen faktiskt försäkrat tillgången till. Detta bör tydligt framgå av det allmänna rådet.

3.28 Punkt 9.18 Förvärv genom testamente eller gåva i ideell förening

Se kommentar till punkt 9.16 ovan.

3.29 Punkterna 9.24 – 9.26 Terminer, optioner och vissa andelar i enskild näringsverksamhet

Enligt punkterna 9.24 – 9.25 får terminer och optioner enligt 44 kap. 11 – 12 §§ IL redovisas som tillgångar i enskild näringsverksamhet om de avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten. Detsamma gäller vissa andelar i punkt 9.26. Skattemässigt gäller enligt 13 kap. 7 § IL att dessa tillgångar inte är tillgångar i enskild näringsverksamhet. I betänkandet Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, SOU 2014:68, lämnas dock ett förslag med samma innebörd som de här föreslagna punkterna, d.v.s. att terminer och optioner ska kunna ingå i enskild näringsverksamhet. Förslaget har ännu inte lett till lagstiftning. Det kan noteras att Skatteverket i sitt remissvar på betänkandet har avstyrkt förslaget i denna del.

Skatteverket anser att redovisningen i denna del, inte minst av förenklingsskäl, ska följa skattereglerna, dvs. att terminer, optioner och de angivna andelarna inte får redovisas som tillgångar eller skulder i enskild näringsverksamhet.

3.30 Punkt 9.30 Andelar i privatbostadsföretag – enskild näringsverksamhet

Av punkten framgår att en andel i ett privatbostadsföretag som ska klassificeras som näringsbostadsrätt ska redovisas i en enskild näringsverksamhet.

Som framgått ovan av kommentaren till punkterna 9.24 till 9.26 anser dock Skatteverket att de där nämnda tillgångarna inte ska redovisas i näringsverksamheten. Detta gäller även lokalbostadsrätter, oavsett om de är andelar i ett privatbostadsföretag eller inte. Om BFN

ändå anser att näringsbostadsrätter ska utgöra en tillgång i näringsverksamheten, borde detta gälla även lokalbostadsrätter i en förening som inte är ett privatbostadsföretag. Det är svårt att förstå varför den skattemässiga klassificeringen av bostadsrättsföreningen ska påverka vilka tillgångar som ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

3.31 Punkt 10.8 Redovisning av materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde - kommentar

I kommentaren anges att det enligt 4 kap. 12 § ÅRL är ett kriterium för att redovisa materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde att tillgångarna ska omsättas. En tillgång som ska användas stadigvarande i verksamheten är enligt 4 kap. 1 § ÅRL anläggningstillgångar, övriga tillgångar är omsättningstillgångar. Vad för slag av anläggningstillgångar kan vara sådana att de ska omsättas? Skatteverket anser dessutom att kravet på att tillgångarna ska omsättas är felaktigt utifrån hur lagbestämmelsen är utformad.

I kommentaren finns även ett exempel med klaffstolar som håller i genomsnitt i fem år och som byts ut successivt. Skrivs inte dessa tillgångar av under nyttjandeperioden fem år? Är tanken att inga avskrivningar görs alls på dessa tillgångar och att nyinköpta klaffstolar kostnadsförs direkt? Detta kan då medföra att reglerna om räknenskapsenlig avskrivning vid beskattningen inte kan tillämpas.

3.32 Punkt 10.25 Nyttjandeperiod för maskiner och inventarier m.m.

I sjätte stycket i kommentaren finns ett exempel om etablerad branschpraxis och taxibilar. Där anges att taxibilar normalt byts ut efter tre år. I kommentaren bör tydliggöras att det inte innebär att bilen kan kostnadsföras direkt med stöd av punkten 10.6 eftersom det i den punkten handlar om ekonomisk livslängd och inte om nyttjandeperiod.

3.33 Punkterna 12.9 – 12.11 Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

I tidigare allmänna råd om årsredovisning i mindre aktieföretag, BFNAR 2008:1, och årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar, BFNAR 2009:1 fick värdena i Skatteverkets föreskrifter om genomsnittliga produktionsutgifter för djur i jordbruk och renskötsel användas för dessa i fråga om omsättningstillgångar. Den möjligheten finns nu endast för enskilda näringsidkare. Några kommentarer till varför något som varit god redovisningssed i vart fall sedan 2008 inte längre anses utgöra det finns inte, varken i remissbrevet eller i konsekvensbeskrivningen. I kommentaren till punkt 1.8 anges att en utgångspunkt i det allmänna rådet är att en tillämpning av det allmänna rådet ska leda till få justeringar i företagets inkomstdeklaration. Skatteverket anser att möjligheten att redovisa djur i jordbruk och renskötsel som är omsättningstillgångar till de av Skatteverket fastställda värdena bör finnas kvar. Skatteverket anser att ett allmänt råd motsvarande det i punkten 13.14 i BFNAR 2012:1 om att varor i lager får värderas enligt inkomstskattelagens regler bör läggas till som huvudregel. I det fall BFN anser att Skatteverkets föreskrivna värden får användas med den föreslagna regleringen, bör det åtminstone framgå av kommentaren.

3.34 Punkt 15.3 Obeskattade reserver – djur i jordbruk och renskötsel

Enligt det allmänna rådet får ett företag (annat än en enskild näringsidkare) inte värdera ett lager av djur i jordbruk eller renskötsel till de värden som anges i Skatteverkets föreskrifter. Om ett företag ändå vill att det skattemässiga värdet ska läggas till grund för beskattningen, ska skillnaden mellan det redovisade värdet och det skattemässiga värdet vad gäller omsättningstillgångar, redovisas som en obeskattad reserv. Detta framgår inte av skattelagstiftningen, men väl av HFD 2015 ref. 68. Kommentaren bör utformas så att man förstår att även rättspraxis från HFD ryms i det allmänna rådet.

3.35 Punkt 15.13 Utdelning i ekonomiska föreningar – kommentar

I kommentaren förklaras vad som är gottgörelse. Kommentaren bör kompletteras med att gottgörelse är efterlikvider, återbärningar eller liknande som grundas på verksamhetens resultat utan ha räknats in i det redovisade årsresultatet.

3.36 Punkt 16.20 Avsättningar i handelsbolag

Ett handelsbolag med fysiska ägare behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kronor. Huvudregeln finns i punkt 16.6 och omfattar även en prövning mot eget kapital. Skatteverket anser att det bör framgå av det allmänna rådet att för handelsbolag ska prövningen endast göras gentemot 25 000 kronorsgränsen, dvs. att i stället för vad som anges i punkten 16.6 behöver ett handelsbolag inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kronor.

Skatteverket ifrågasätter också begränsningen i regeln till endast fysiska ägare, det är ingen skillnad på eget kapitalkontot för delägare som är juridiska personer jämfört med fysiska personer.

3.37 Punkt 16.21 Avsättningar för enskilda näringsidkare

Se första stycket i kommentaren till punkt 16.20 ovan.

3.38 Punkt 18.6 Upplysningar om avvikelser från de grundläggande redovisningsprinciperna

Av punkten framgår att upplysningar om avvikelser enligt 5 kap. 5 § första stycket ÅRL inte behöver lämnas. Regeln i ÅRL är dock ett ska-krav. I kommentaren anges att enligt punkt 2.1 får ett företag avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna endast när det anges i det allmänna rådet. Skatteverket anser att man inte kan bortse från ska-kravet i lagregeln att upplysningar ska lämnas. Det allmänna rådet står i strid med regeln i ÅRL och ska tas bort.

3.39 Punkt 18.13 Eventualförpliktelser

Av tredje stycket i punkten framgår att en eventualförpliktelse är även ett informellt åtagande som uppfyller villkoren i första eller andra stycket. Ett informellt åtagande får inte redovisas som en avsättning enligt punkten 16.2. Skillnaden mellan skuld – avsättning – eventualförpliktelse är, förenklat, att ju närmare skuld desto troligare/mer sannolikt att ett

utflöde av resurser kommer att krävas. Ett informellt åtagande som i övrigt uppfyller kraven för avsättning får inte redovisas som en sådan, varför ska man då redovisa eventalförpliktelser som avser informella åtaganden? Skatteverket anser att ett informellt åtagande inte heller kan redovisas som en eventalförpliktelse.

4 Synpunkter av redaktionell art

4.1 Punkt 1.1 – vilka får tillämpa det allmänna rådet

I första stycket anges att det allmänna rådet får tillämpas av mindre företag, i andra stycket anges att vissa mindre företag inte får tillämpa det allmänna rådet. Detta bör framgå av första stycket i punkten: "...om annat inte framgår av andra stycket".

4.2 Punkt 1.1 – kommentaren sjätte stycket

Hänvisning sker i kommentaren till filiallagen, SFS-nummer 1999:160 och 26 § bör anges.

4.3 Punkterna 3.12 – 3.14 – kommentarerna

Punkterna handlar om benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna. Men benämningen av posterna får ändras, se punkt 3.5, även detta borde framgå av kommentaren, precis som hänvisningen till punkterna 4.20 – 4.27.

4.4 Kommentaren till eventalförpliktelser efter punkten 18.21

I kommentaren anges att upplysning ska lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventalförpliktelser i kapitel 18. Kommentaren står i kapitel 18, är väl bättre att hänvisa till punkterna 18.13 – 18.17?

4.5 Kapitel 19 – realisationsvinster och realisationsförluster

I andra stycket till kommentaren under rubriken När sker redovisning i resultaträkningen? anges att realisationsvinster och realisationsförluster vid försäljning av andelar i koncern- och intresseföretag och gemensamt styrda företag beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet på de sålda andelarna. I kommentaren bör en hänvisning ske till punkten 8.4.

5 Synpunkter på exemplen i vägledningen

5.1 Allmänt om exemplen

Skatteverkets synpunkter ovan innebär att även vissa exempel måste justeras.

5.2 Exempel 6 m – Medlemsavgifter

I exemplet anges att de obetalda medlemsavgifterna inte ska redovisas i årsredovisningen år 1 eftersom medlemmarna inte är bundna att betala medlemsavgiften. Sedan följer att en tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången. Det är bättre att ange att anledningen till att

medlemsavgifterna inte ska redovisas som tillgång är att föreningen inte har en balansgill fordran i stället för att en tillgång ska redovisas när föreningen har övertagit väsentliga risker och förmåner.

6 Synpunkter på konsekvensutredningen

I konsekvensutredningen saknas utredning om effekterna av att vissa regler som funnits i BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag respektive BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar nu tagits bort och som alltså sedan dessa allmänna råds tillkomst har utgjort god redovisningssed för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Som exempel kan nämnas att alternativregeln för redovisning av pågående arbeten på löpande räkning är borttagen och att djur i jordbruk och renskötsel som är omsättningstillgångar inte längre får redovisas enligt de värden som anges i Skatteverkets föreskrifter. Bägge dessa regler har inneburit förenklingar då företagen inte behövt göra justeringar i sina inkomstdeklarationer utan årsredovisningen har i dessa delar kunnat läggas till grund för beskattningen och utan att företaget har behövt göra egna beräkningar.

7 Konsekvenser för Skatteverket

Det föreslagna allmänna rådet med tillhörande vägledning om årsredovisning i mindre företag bedöms, tillsammans med de föreslagna ändringarna till det allmänna rådet med tillhörande vägledning om årsredovisning och koncernredovisning, BFNAR 2012:1, medföra en kostnad av engångskaraktär för Skatteverket uppgående till drygt en miljon kronor. Kostnaderna avser utbildningskostnader för Skatteverkets personal, uppdatering av webbplats och rättslig vägledning samt ändring av blanketterna INK2 och INK3.