

ETT KOMPLEMENT TILL BOKSLUTSBOKEN,
BOKFÖRINGSBOKEN OCH NYCKELTALEN.

SVENSK REDOVISNING

BULLETTINEN

2023

NUMMER 3

BULLETINEN

Ansvarig utgivare

ISABEL CARENDI

TELEFON: 08-598 191 33

E-POST: ISABEL.CARENDI@NJ.SE

Huvudredaktör

SVEN-INGE DANIELSSON

Redaktionsråd

MATS BROCKERT

BIRGITTA ÅHLANDER

CLAES ERIKSSON

E-POST: INFO@BAS.SE

Bulletinen är utgiven för BAS-kontogruppen i Stockholm AB av Norstedts Juridik AB, 106 47 Stockholm.

Införda artiklar återger författarnas åsikter, vilka inte behöver stödjäs av BAS.

Manuskript till artiklar sänds till redaktionsrådet under e-post-adressen: info@bas.se

BAS-kontogruppen i Stockholm AB, Drottninggatan 89,
113 60 Stockholm

BAS FRÅGESERVICE

Frågor om löpande bokföring i allmänhet och om BAS-relaterade frågor i synnerhet kan, kostnadsfritt och i begränsad omfattning, ställas till info@bas.se.

PRENUMERATION

Bulletinen Nyhetsbrev 1 575 kr exkl. moms

Bulletinen E-post 1 410 kr exkl. moms

Bulletinen utkommer med 4 nummer per år.

Prenumeranter bör omgående anmäla adressförändringar.

Enstaka häften säljs endast i mån av tillgång.

BESTÄLLNINGAR: www.nj.se

order@forlagssystem.se

ISSN 2001-1652

ISBN 978-91-39-02796-6

PRODUKTION: eddy.se ab, Visby 2023

TRYCK: Norstedts Juridik, 2023

Att mångfaldiga innehållet i detta verk, helt eller delvis, utan medgivande av Norstedts Juridik AB är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom exempelvis tryckning, kopiering, ljudinspelning liksom elektronisk återgivning eller överföring.

FÖRORD

3

Sven-Inge Danielsson

ARTIKLAR

5

Claes Eriksson
BAS svarar på Bokförings-
nämndens remisser

9

Mats Brockert
K3-spöket – vad är det för
skillnad mellan K2 och K3?

17

Peter Berg
Utgifter för LEI-koder

3

Förord

När detta nummer når läsaren har hösten börjat krypa in i vår vardag. När jag skriver dessa rader så är det efter en härlig helg med sen sommar (jo, jag vill särskrivna för det känns som om sommaren var sen i år), och tidig, juni och första veckan i september. Nåja vädret kan vi inte göra någonting åt, bara att gilla läget.

Men något vi kan påverka är den pågående översynen av K2- och K3-regelverken, från BAS-intressenternas Förenings sida har vi skickat ett svar på remissen till Bokföringsnämnden. Du kan läsa lite mer om innehållet i en artikel i detta nummer.

Vi kan även läsa en skatteexperts betraktelser av K2 och K3. Mats Brockert funderar kring detta med K3-spöket. Finns det skillnader mellan K2 och K3 och vilka är dessa skillnader? Och varför finns skillnaderna?

Den pågående översynen av BAS-kontoplanen har rullat vidare efter sommar och semester. BAS har genomfört ett samrådsmöte med några av de större programleverantörerna där vi diskuterade varför vissa ändringar måste göras, samt hur och när dessa bör genomföras.

Syftet med översynen är att skapa en kontoplan som kan utgöra en plattform för affärsredovisning i en alltmer digitaliserad vardag. En miljö där automatiserad och standardiserad myndighetsrapportering kommer att bli allt vanligare. Att då ha en välstrukturerad och tydlig kontoplan som med hjälp av programleverantörerna efterlevs på ett bra sätt kommer att spara tid och leda till rapportering med rätt kvalitet.

I samband med översynen kommer vi att fastställa tydligare kriterier för när ett konto bör finnas i BAS-kontoplanen. Det finns alltid nya företagsformer och nya behov i företagens affärsredovisning, men ska dessa alltid leda till ett nytt konto i BAS? Ett exempel på detta är Peter Bergs artikel i detta nummer om bokföring av kostnad för LEI-koder.

Önskar er alla en härlig höst med många härliga redovisningsfrågor.

Sven-Inge Danielsson

Redovisningsspecialist och ordförande i BAS-intressenternas Förening

5

BAS svarar på Bokföringsnämndens remisser

av Claes Eriksson

Bokföringsnämnden (BFN) har två remisser ute avseende förändringar i K2 och K3. I förra numret av Bulletinen skrev Maria Albanese om huruvida förslagen i remisserna kan komma att påverka BAS-kontoplanen. Hon tog då upp frågan om förtydligande av vad som ska ingå i posten Råvaror och förnödenheter i K2. Den frågan är en av de frågor BAS lyfter i sitt remissvar till BFN.

BAS var inte en av de remissinstanser BFN valt att ställa remissen till. Det är på sitt sätt förståeligt då BAS är en stödfunktion och i grunden inte har några synpunkter på hur lagstiftning och normering utformas. Nu valde ändå BAS att titta på BFN:s remisser och konstaterade då att det fanns skäl att delge BFN några kommentarer. Det är tre olika områden där BAS framför kommentarer.

Råvaror och förnödenheter

Redan idag finns det en brist i kontoplanen vad gäller kontoklass fyra. Samma konto kan där styra till olika poster i resultaträkningen. Det beror på om det är ett handelsföretag eller ett företag som tillverkar varor eller tjänster. BAS hade därför redan tidigare tittat på att göra förändringar i kontoklass fyra, men valde att avvakta till BFN:s ändringar i K-regelverken var beslutade.

I förra numret av Bulletinen beskrev Maria Albanese kort vad den föreslagna ändringen (förtydligandet) i K2 innebär. Jag fördjupar mig därför inte i det nu.

I den bilaga som medföljer K2-remissen anges bland annat att nuvarande regler i K2 innebär en skillnad mot en tillämpning av K3 och FAR:s RedR 1. Som motivering för ändringen i K2 anför BFN att det inte ska vara någon skillnad mellan regelverken.

BAS stödjer i sitt remissvar att det inte ska vara någon skillnad mellan regelverken. Det leder till en konsekvent rapportering och underlättar också för företag vid byte av regelverk. BAS menar däremot att K3 kan tolkas på annat sätt än vad som nu skrivs in i K2. Eftersträvas likhet mellan regelverken så långt som möjligt i denna fråga bör K3 kompletteras med skrivningar om vad som ska ingå i posten Råvaror och förnödenheter.

Vad gäller själva förtydligandena som föreslås i K2 har BAS inga detaljsynpunkter. BAS framför däremot i sitt remissvar att det är positivt att BFN kommer med förtydliganden i denna fråga. BAS kommer däremot fortsatt att avvakta med ändringar i kontoplanen till dess att beslut har fattats.

Kommer det då att leda till några konkreta förändringar i kontoplanen? Jag kan bara spekulera, men jag tror det. Som jag skrivit ovan finns, oaktat BFN:s remiss, ett problem att lösa. Om BFN:s remiss blir verklighet förtydligas att till exempel drivmedel i ett åkeri eller taxiföretag ska redovisas i posten Råvaror och förnödenheter och inte i posten Övriga externa kostnader. Många anser att det ska vara så redan idag, medan andra har läst K2 på ett annat sätt.

Oavsett vad som är rätt idag blir det tydliggjort när BFN fattat beslut. BAS kan då ta med klargörandet och fundera över hur kontoklass fyra bäst anpassas. Det kommer att behövas göras en anpassning av kontona, men personligen tror jag att en minst lika viktig del är att vara tydlig i stödlitteraturen. Företagen behöver förstå när något är Råvaror och förnödenheter, Handelsvaror eller Övriga externa kostnader. Det löser man inte genom bara namn på konton.

Förtydligandet gällande Maskiner och andra tekniska anläggningar samt Inventarier, verktyg och installationer

BFN föreslår ett förtydligande avseende vad som ska ingå i de olika posterna Maskiner och andra tekniska anläggningar samt Inventarier,

verktyg och installationer. Jag har sett många exempel där materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Maskiner och inventarier. Först kan då konstateras att det är fel utifrån hur K2 är utformat. I K2 är Maskiner och andra tekniska anläggningar en post medan Inventarier, verktyg och installationer är en annan. Enligt regelverket får de inte slås samman.

I vilken av posterna ska då till exempel en bil redovisas? Svaret är att det beror på vad bilen används till. Är det en taxibil, begravningsbil eller körskolebil används bilen direkt i verksamheten. Den ska då klassificeras som Maskiner och andra tekniska anläggningar. Är det däremot fråga om den verkställande direktörens förmånsbil ska den redovisas i posten Inventarier, verktyg och installationer.

BAS-kontoplanen har tyvärr inte heller här varit ett perfekt stöd. I samband med den pågående översynen försöker BAS förbättra stödet vad gäller att få det rätt klassificerat i balansräkningen. En långt inarbetad praxis gör det däremot svårt att ändra i praktiken.

BAS föreslår därför i remissvaret en lösning där det i K2 blir tillåtet att slå ihop de nämnda posterna. Det torde vara en möjlig lösning enligt årsredovisningslagen. Som jag uppfattar det är det till och möjligt idag, men bara om K3 tillämpas.

Det kan däremot noteras att även om dessa poster får slås samman i en balansräkning i K2 kan det fortfarande behövas olika konton för att skilja dem åt. Detta då det ur statistikhänseende är av vikt att särskilja vissa transportmedel med mera, oavsett vilken post de redovisas i balansräkningen. Som jag ser det blir det en fråga för BAS hur långt man ska gå vad gäller konton för att kunna få rätt i statistikrapporteringen.

Färdiga varor och handelsvaror

BAS noterar i sitt remissvar att K2 idag kräver att förändring av handelsvaror samt förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning redovisas på särskilda rader i resultaträkningen. Detta trots att det inte är ett krav i årsredovisningslagen.

I balansräkningen i K2 redovisas däremot färdiga varor och handelsvaror i en och samma post. I BAS-kontoplanen finns olika konton för Färdiga varor samt Handelsvaror. En anledning till att det finns olika konton trots att det redovisas i samma post i årsredovisningen är att vid statistikrapportering ska skillnad göras mellan Färdiga varor och Handelsvaror.

Det är troligt att det kommer att bli obligatoriskt att lämna in årsredovisningarna digitalt. En tanke i de pågående digitala projekten är att det ska underlätta för företagen genom att myndigheter ska kunna ta del av redan inlämnad information, alternativt att bolagen inte ska behöva sortera informationen på olika sätt beroende på vart den ska rapporteras. I den digitala rapporteringen är det troligt att rapporteringen av årsredovisningen kommer att utgöra en grund även för annan rapportering. Om Färdiga varor och handelsvaror är en post i balansräkningen medan det vid statistikrapporteringen är krav på att skilja mellan dessa poster kan inte årsredovisningen användas vid statistikrapporteringen.

För att underlätta den framtida digitala rapporteringen föreslår BAS att BFN överväger att dela upp färdiga varor och handelsvaror på två poster i balansräkningen. I BAS-kontoplanen finns som sagt redan idag den möjligheten.

Claes Eriksson arbetar som redovisningsexpert hos Srf konsulterna. Claes är bland annat ledamot i Bokföringsnämnden, BAS styrelse och Srf konsulternas redovisningsgrupp.

9

K3-spöket – vad är det för skillnad mellan K2 och K3?

av Mats Brockert

Det händer då och då att jag hör redovisningsexperten diskutera det s.k. K3-spöket. Det vill säga att det finns en, som experterna menar, obefogad rädsla hos många att byta normering från K2- till K3-regelverket. Personligen känner jag att kunskapen om K2-reglerna är ganska goda, men när det gäller K3 är det närmast de regler som är koppade till beskattning som jag känner till. Mot denna bakgrund tyckte jag det skulle vara spännande och intressant att försöka utreda vilka skillnader som finns mellan regelverken för att därefter bedöma om det finns anledning att oroa sig för K3-spöket. Utredningen ser jag som särskilt intressant mot bakgrund av att Bokföringsnämnden i en nyligen lämnad remiss lämnat förslag på ändringar i normeringen, som bl.a. kan medföra att företag som idag tillämpar K2 tvingas byta till K3. I min granskning har jag inte tagit hänsyn till remissförslaget utan artikeln utgår i sin helhet utifrån normeringen idag.

Det bör redan här nämnas att det har det varit en svår och komplex uppgift, trots att jag har begränsat utredning till aktiebolag. Utöver Bokföringsnämndens allmänna råd har jag haft BAS bokslutsbok till hjälp där det för varje konto redogörs vad som gäller för K2 och K3. Utan hjälp av BAS bokslutsbok är det nog tveksamt om jag antagit utmaningen att utreda frågan.

Grundläggande bedömningsproblem

I vissa fall uttrycks att en transaktion ska behandlas på samma sätt i båda regelverken och då är bedömningen lätt. Det gäller t.ex. vissa

skatteinpassade regler. I andra fall behandlas transaktionen i båda regelverken, men innehållet uttrycks i viss mån på olika sätt. Då blir det mer svårbedömt. Mest svårbedömt är det när samma transaktion uttrycks på helt olika sätt, t.ex. när en intäkt ska redovisas eller när en nedskrivning ska göras. Här föreligger uppenbarligen en skillnad, men frågan är om den är väsentlig.

Av naturliga skäl är det också svårbedömt när en transaktion nämns i ett regelverk men inte i det andra. Ett exempel är att det bara är i K3 som det regleras att transaktionerna ska redovisas och presenteras efter dess ekonomiska innebörd. Enligt min mening borde det emellertid inte föreligga någon skillnad mellan regelverken förutom där det uttryckligen regleras, eftersom det måste vara en grundläggande princip att transaktionerna ska redovisas efter den ekonomiska innebörden. Men när principen endast regleras i K3 uppkommer naturligtvis en osäkerhet om det är någon skillnad vid tillämpning av K2.

Läsarnas synpunkter efterfrågas

Inledningsvis vill jag också poängtera att syftet med artikeln inte är att uttömmande informera om vilka skillnader som föreligger mellan regelverken. Det kräver inte bara väsentligt mer tid än den jag har kunnat ägna utredningen. Troligtvis krävs det också hjälp och stöd av ett flertal utpräglade redovisningsexperter med betydligt djupare kunskaper om K3-regelverket än vad jag besitter. Jag vill därför främst se artikeln som en inledande debattartikel med hopp om att fler vill vara med och bidra med sina kunskaper och erfarenheter om skillnader mellan regelverken och de problem det kan medföra, men också vilka fördelar det kan ha.

1. Skillnader trots samma lagliga grund för båda regelverken

Både K2- och K3-regelverket grundar sig på årsredovisningslagen. Utgångspunkten är därför att det inte är någon skillnad mellan regelverken, såvida inte frågan är särskilt reglerad. Men eftersom många frågor inte är detaljreglerade eller måste tolkas efter grundläggande principer för den aktuella normeringen kan det finnas skillnader mellan regelverken trots avsaknad av tydlig reglering.

Bokföringsnämnden har som normgivande organ utformat K2 som ett förenklat regelverk med utgångspunkt från försiktighetsprincipen. Bland annat regleras att vissa transaktioner som är tillåtna enligt ÅRL

inte får tillämpas enligt K2-regelverket. För dessa transaktioner föreligger det av naturliga skäl en skillnad mellan regelverken.

Vidare är K2-regelverket av förenklings-skäl i vissa avseende direkt anpassat efter skattereglerna. För den som tillämpar K3 finns det också vissa skatteanpassade regler i juridisk person. K2-regelverket innehåller dock betydligt fler skatteanpassade regler. En tillämpning av K3 kan därför leda till fler skattemässiga justeringar i inkomstdeklarationen. Det finns därför en viss risk att antalet ofrivilliga fel i deklarationen kan vara högre för K3-företag. Det kan t.ex. gälla ett företag som aktiverar utgifter för förbättrande reparationer i redovisningen, men begär omedelbart avdrag enligt skattereglerna. Då måste företaget komma ihåg att återföra alla avskrivningar på den aktiverade utgiften till beskattning i deklarationen.

En annan förenkling med K2-reglerna är att de i stor utsträckning ger vägledning i bedömningsfrågor. En sådan förenkling kan vara att tillåta schablonmässiga bedömningar i stället för en bedömning i det enskilda fallet. Det gäller t.ex. vilka utgifter som inte behöver periodiseras, när nedskrivning eller avsättning inte behöver göras eller hur nyttjandeperioden kan fastställas för inventarier. Redovisningen kan trots avsaknad av förenklingsregler i det enskilda fallet bli samma för den som tillämpar K3, men då grundar sig redovisningen på en individuell bedömning.

Nedan följer ett försök till redogörelse om skillnader mellan regelverken. För att öka överskådligheten har jag delat in transaktionerna i olika områden. Redogörelsen lämnas med utgångspunkt från K2.

1.1 Skatteanpassade regler

Skatteanpassningar som gäller båda regelverken

Både K2 och K3 (för juridisk person) innehåller regler som är en direkt anpassning av redovisningen till skattereglerna. Redovisningsreglerna kan i vissa avseende skilja sig. Till exempel kan de skilja sig genom att K2 har ”ska-regler” som är tvingande, medan K3 tillåter en skatteanpassning genom ”får-regler”.

- Värdet av andelar i handelsbolag ska justeras utifrån det skattemässiga resultatet. Enligt K3 får värdet inte väsentligt avvika från det redovisade resultatet.
- Utgifter för inventarier av mindre värde och korttidsinventarier som får dras av omedelbart enligt skattelagstiftningen får redovisas som kostnad.

- Tillgång som förvärfvas genom testamente eller gåva får redovisas till det värde som används vid beskattningen.
- Offentliga bidrag för omsättningstillgångar ska enligt K2 minska anskaffningsvärdet. Enligt K3 får det minska anskaffningsvärdet.
- Offentliga bidrag för anläggningstillgångar ska minska tillgångens anskaffningsvärde. Enligt K3 får ersättningen som ett alternativ redovisas som en förutbetalad intäkt.
- I K2 ska alla leasingavtal redovisas som operationella. Enligt K3 får finansiella leasingavtal redovisas som operationella.
- Företaget får redovisa enligt den skatterättsliga färdigställandemetoden för pågående arbete till fast pris.
- Utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad byggnad för den som tillämpar K2. Den som tillämpar K3 behöver inte räkna in utgifterna.
- Koncernbidrag ska redovisas som bokslutsdisposition. Undantag gäller i K3 för lämnade bidrag från moderbolag till dotterbolag. Sådana koncernbidrag får redovisas som en ökning av andelens redovisade värde.

Skatteanpassningar som endast gäller i K2

Det finns ett antal skatteanpassade särregler i K2 som inte gäller för den som tillämpar K3. De skatteanpassade reglerna i K2 består huvudsakligen av ”får-regler”, vilket innebär att en individuell bedömning är tillåten.

- Byggnader får skrivas enligt skattereglerna (enligt Skatteverkets allmänna råd).
- Avskrivning behöver inte göras för en tillgång det år den avyttras.
- Markanläggning får skrivas av enligt reglerna i inkomstskattelagen (10 eller 20 år).
- Avsättning för garantiåtagande får beräknas enligt inkomstskattelagen, om värdet inte avviker mer än 20 procent från det verkliga värdet.
- Ersättningsfond som tagits i anspråk för avskrivning får redovisas som obeskattad reserv.
- Förbättringsutgifter på annans fastighet får skrivas av enligt vad som gäller enligt inkomstskattelagen (10 eller 20 år).
- Ränteutgifter får inte räknas in i anskaffningsvärdet för en tillgång.
- Direkta försäljningsomkostnader ingår inte i realisationsresultatet vid försäljning av inventarier (men vid försäljning av fastighet).

- Realisationsvinst och förlust på fastighet som utgör anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen. Realisationsresultatet redovisas därmed samma år som kapitalvinsten ska beskattas.

1.2 Förenklad redovisning i K2

K2-regelverket innehåller ett stort antal regler som underlättar hur en transaktion ska bedömas eller hur reglerna ska tillämpas.

Förenklad bedömning av transaktioner

- Nyttjandeperioden för inventarier får bestämmas till fem år.
- Avsättning behöver inte göras om summan kan antas understiga det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.
- Inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor behöver inte periodiseras.
- Återkommande utgifter som kan antas variera högst 20 procent mellan åren behöver inte periodiseras utan får redovisas som kostnad
- Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar behöver inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.
- Värdet av råvaror och förnödenheter som tas upp till bestämd mängd och fast värde anses inte variera väsentligt om postens sammanlagda värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet.

Förenklad tillämpning av reglerna

- Avsättning ska göras till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, men inte för informella förpliktelser.
- En förändring av värdet av en avsättning till följd av att utbetalningstillfället ändras ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänför sig till och inte som räntekostnad. Förändring som beror på nuvärdesberäkning redovisas dock som räntekostnad.
- Andra avsättningar än pensionsåtaganden ska nuvärdesberäknas endast om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen.
- Skulder får inte nuvärdesberäknas.
- Lagstadgade arbetsgivaravgifter ska ingå i semesterlöneskulden, men däremot inte avgifter enligt avtal.

- Vid rättelse ska posterna för närmast föregående räkenskapsår inte räknas om.
- Vid ändrade redovisningsprinciper ska posterna för närmast föregående räkenskapsår inte räknas om.

1.3 Begränsningar som endast gäller K2

Den som tillämpar K2 får inte alls eller inte fullt ut tillämpa vissa bestämmelser i årsredovisningslagen.

- Egenupparbetade immateriella tillgångar får inte redovisas.
- Uppskjutna skatteskulder och skattefordringar ska inte redovisas.
- Endast mark och byggnad får skrivas upp.
- Finansiella anläggningstillgångar får inte värderas till verkligt värde.
- Utgifter som skatterättsligt omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet ska kostnadsföras om omedelbart avdrag begärs vid beskattningen. Företag som tillämpar K3 kan däremot aktivera utgifterna i räkenskaper och göra en skattemässig justering i deklARATIONEN.
- Även finansiella leasingavtal ska redovisas som operationella.
- Funktionsindeldad resultaträkning får inte upprättas.

1.4 Övriga skillnader

I vissa fall behandlas samma transaktion i båda regelverken men de uttrycks på olika sätt. Sådana regler kan vara svårbedömda, eftersom det inte nödvändigtvis behöver innebära några skillnader i praktiken eller möjligen endast marginella skillnader. Det kan också vara en svårbedömd fråga om en transaktion endast regleras i ett regelverk. I praktiken kan det innebära en väsentlig skillnad eller kanske ingen skillnad alls.

Tydliga praktiska skillnader mellan regelverken

- Enligt K3 gäller komponentavskrivning för byggnader.
- Enligt K2 får restvärde inte tillämpas för byggnader.
- Enligt K3 ska indirekta utgifter räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager om de inte är oväsentligt.
- Avviker kreditvillkoren från det normala vid förvärv av varor i lager ska enligt K3 anskaffningsvärdet minskas med finansieringskomponenten. Utgiften redovisas i stället som räntekostnad.

- En tillverkare eller en återförsäljare som leasar ut tillgångar ska enligt K3 redovisa intäkten dels som försäljningsintäkt, dels om finansiell intäkt (i princip som ett avbetalningsköp).

Tveksamma praktiska skillnader mellan regelverken

- Enligt K3 ska nyttjandeperioden omprövas om det finns en indikation på förändring. Enligt K2 ska avskrivningsplanen omprövas vid nedskrivning eller om planen är uppenbart felaktig.
- Enligt K2 ska försäkringsersättning redovisas när försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning. I K3 gäller huvudregeln för redovisning av intäkter.
- Enligt K2 ska tvistig skadeståndersättning redovisas när det finns en lagkraft-vunnen dom eller det finns en dom i överinstans med samma utfall som i underinstans. I K3 gäller huvudregeln för redovisning av intäkter.

2. Avslutande kommentarer

Enligt min mening är K2-regelverket ett väl anpassat och bra regelverk för mindre företag som tveklöst håller nere företagets administrativa kostnader. Det är också ett regelverk som borde uppskattas av företagets intressenter, eftersom det grundar sig på försiktighetsprincipen. Att redovisningen grundar sig på försiktighetsprincipen borde rimligen innebära att risken för att företaget kan övervärdera tillgångarna eller undervärdera sina skulder borde vara begränsad. Det gäller t.ex. genom att egenupparbetade tillgångar inte får redovisas eller att inte alla tillgångar får skrivas upp.

Men är då K3 ett mer komplicerat regelverk? Enligt min bedömning är det i vart fall i teorin faktiskt mer komplicerat. Framst därför att det kräver fler individuella bedömningar och att det, bortsett från ett antal skatteanpassade regler, saknas förenklingar. Även om K3-reglerna kan uppfattas som svårare att tillämpa är det däremot mer tveksamt om det för mindre företag i praktiken är någon större skillnad hur årsredovisningen skulle ha utformats, utöver att ett företag som tillämpar K3 ska beskriva sina redovisningsprinciper.

Sammanfattningsvis kanske årsredovisningens innehåll för ett mindre företag inte skulle skilja sig nämnvärt beroende på tillämpad normgivning. Möjligen är det inte heller extremt mycket svårare att upprätta en årsredovisning enligt K3 för ett mindre företag (åtminstone för den som har tillgång till BAS bokslutsbok). Därför finns det kanske inte heller anledning att frukta det s.k. K3-spöket.

Men för mindre företag är det nog ganska ointressant vilken normering som tillämpas eller hur årsredovisningen är utformad. Troligen är det viktigare hur lång tid det tar att upprätta årsredovisningen och hur stor den administrativa bördan och kostnaden är. Därmed finns det nog ett starkt intresse för de flesta företagen att tillämpa K2 före K3.

Bokföringsnämndens remiss och uppskjutna skatteskulder

Avslutningsvis några synpunkter på Bokföringsnämndens remiss om ändringar i normeringen. Mot bakgrund av att K2-reglerna måste uppfattas som enklare att tillämpa än K3-reglerna tycker jag det vore tråkigt om antalet företag som kan tillämpa K2 utan mycket starka skäl begränsades. Jag är därför bekymrad över förslaget att den som har uppskjutna skatteskulder eller fordringar inte ska få tillämpa K2.

Med hänsyn till att K2 utgår ifrån försiktighetsprincipen borde det ur intressenternas synvinkel faktiskt räcka med att företaget lämnade upplysningar om latent skatteskulder. Som jag uppfattat det skulle det i så fall gälla om en byggnad skrivits upp eller om företaget har redovisat upplupna intäkter för pågående arbete på löpande räkning som inte ska beskattas för det aktuella året utan först vid fakturering. Som ett andrahandsalternativ kan jag tänka mig att normeringen ändras på så sätt att uppskjutna skatteskulder ska redovisas i K2. Att mindre företag ska behöva redovisa uppskjutna skattefordringar är nog däremot inget som efterfrågas av intressenterna och en sådan regel skulle därför uppfattas av företagen som en onödig administrativ börda.

Mats Brockert är skatteexpert på Srf konsulternas förbund. Mats har tidigare under en tioårsperiod suttit i styrelsen i BAS-intressenternas Förening och arbetar numera genom Srf konsulterna med BAS löpande verksamhet. I sitt författarskap behandlar han frågor inom både redovisning och beskattning.

17

Utgifter för LEI-koder

av Peter Berg

Alla juridiska personer som handlar med aktier och andra finansiella instrument måste ha en LEI-kod för att kunna genomföra köp och försäljningar. Den 1 juli togs ett tidigare undantag för kapitalförsäkringar bort. Juridiska personer som placerar pengar via kapitalförsäkringar måste sedan dess också ha en LEI-kod. Hur ska då utgifter för LEI-koder redovisas?

Det torde vara ganska många aktiebolag och andra juridiska personer som placerar pengar på börsen. Små som stora företag, i liten eller stor omfattning. Det gör att frågan om redovisning av LEI-koder är relativt allmängiltig.

Varje sådan utgift för sig kan ses som oväsentlig, men det ser jag som desto större anledning till att inte behöva lägga någon tid på att fundera på redovisningen av dem. Dessutom återkommer frågan varje år för varje berört företag. Frågan förtjänar alltså att redas ut.

Vad är LEI-koder?

LEI-kod betyder *Legal Entity Identifier* och syftar till att identifiera juridiska personer i rapportering från banker och värdepappersinstitut. Juridiska personer som inte har några värdepapper behöver inte heller någon LEI-kod.

LEI-koden är ett globalt ID-nummer och du kan skaffa koden via någon av ett antal godkända webbtjänster. De är förtecknade av GLEIF (*Global Legal Entity Identifier Foundation*).¹

Mitt exempel

Jag bedriver föreläsningsverksamhet i ett aktiebolag. I bolaget placerar jag likvida medel i aktier genom en kapitalförsäkring. Det har inte krävts någon LEI-kod för det tidigare, men i våras fick jag besked om att från den 1 juli 2023 måste jag ha en LEI-kod för att kunna fortsätta köpa och sälja aktier i kapitalförsäkringen.²

Jag letade rätt på en godkänd leverantör av LEI-koder via GLEIF. Utan någon djupare analys valde jag NordLEI och lade upp ett konto hos dem. Samma dag fick jag min LEI-kod. Det kostade 1 249 kr inklusive moms för ett år. Varje år måste jag alltså förnya koden mot en ny avgift och bokföra den. Avgiften kan variera hos olika leverantörer, men då har vi en uppfattning om storleksordningen.

Vägval för redovisningen

Hur ska då denna avgift redovisas? Jag såg framför mig flera frågeställningar.

Avdrag för ingående moms eller inte? Tillgång eller kostnad? Om kostnad, vilken rubricering i resultaträkningen?

Så här resonerade jag. Jag hoppas att mitt stegvisa sätt att resonera kan vara till hjälp för dig även när du ska lösa andra redovisningsproblem.

Moms?

Att köpa och sälja värdepapper är inte momspliktigt. Alltså kan jag inte göra avdrag för ingående moms på LEI-avgiften.

Avgiften ska därmed bokföras inklusive moms.

1. Du hittar mer information på finansinspektionen.se, avdelningen *Frågor och svar om LEI-koder*.

2. 2023-06-30 *FI uppdaterar tidigare lämnad information om LEI-koder* (Finansinspektionen, nyhet).

Tillgång?

Värdepapper utgör något av följande tillgångsslag i ett företag.

Finansiella anläggningstillgångar (kontogrupp 13): Värdepapper anskaffade med avsikten att inneha dem stadigvarande. Det kan gälla både direkta innehav och innehav via kapitalförsäkring eller pensionsförsäkring. Försäkringar uppfyller normalt kriterierna för anläggningstillgångar, även om innehaven i försäkringarna köps och säljs mer eller mindre frekvent. Den tolkningen styrks också av att förändringar av innehaven i en försäkring inte ska bokföras av företaget som äger försäkringen.

Omsättningstillgångar: Värdepapper anskaffade utan avsikt att inneha dem stadigvarande. De kan utgöra lager i företag med omfattande handel med värdepapper (kontogrupp 14), eller kortfristiga placeringar (kontogrupp 18). Derivat kan även vara skulder, men det bortser jag från här.

”I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.” Det är vad lagstiftningen säger om anläggningstillgångar.³ Motsvarande princip gäller för omsättningstillgångar.

Avgiften för LEI-koden är direkt hänförlig till att förvärva värdepapper. Men avgiften kan inte kopplas till ett specifikt värdepapper. Därför väljer jag bort alternativet att redovisa avgiften som en tillgång.

LEI-avgiften ska därmed redovisas som en kostnad.

Kostnadsslag?

Jag har alltså landat i att LEI-avgiften ska redovisas som en kostnad. Men i vilken post i årsredovisningens resultaträkning?

Jag ser det som att kostnadsslaget beror på vilken typ av tillgång företagets värdepapper är.⁴

Alternativ 1: Andra långfristiga fordringar – Resultat från övriga värdepapper och långfristiga fordringar

Finansiella anläggningstillgångar är indelade i ett antal tillgångsslag. Varje tillgångsslag i balansräkningen är kopplad till motsvarande

3. 4 kap. 3 § 2 st. ÄRL, Årsredovisningslagen (1995:1554).

4. Jag använder posternas benämningar i K2 ÅR, K2 *Årsredovisning i mindre företag* (BFNAR 2016:10). Resonemangen är dock tillämpliga även för övriga K-regler.

resultatrad i resultaträkningen. Kopplingarna framgår på ett utmärkt sätt av BAS-kontoplanen.⁵

I mitt fall med kapitalförsäkringen så redovisar jag den i gruppkonto 1380 *Andra långfristiga fordringar*. Det finns till och med ett underkonto 1385 *Kapitalförsäkring* men jag väjer i fortsättningen att bortse från detaljerade underkonton.⁶

Gruppkonto 1380 har motkonton under *Finansiella poster* i kontogrupp 82 *Resultat från övriga värdepapper och långfristiga fordringar*, som styr beloppen till resultaträkningens post *Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar*.

Jag valde att redovisa LEI-avgiften här, i kontogrupp 82.

Alternativ 2: Varulager m.m. – Handelsvaror

Företag som köper och säljer värdepapper i stor omfattning kan i praktiken ha det som en egen verksamhetsgren och då är redovisning som lager det mest rättvisande. Däremot förbehåller sig Skatteverket rätten att göra en egen bedömning av klassificeringen, frikopplat från redovisningen.

Företag som bedriver handel med värdepapper redovisar innehavet som varulager i kontogrupp 14. Utdelningar och intäkter vid försäljningar av värdepapper redovisas som rörelseintäkter i klass 3. Sållda värdepappers inköpskostnad, samt lagerförändring, redovisas i klass 4.

Därmed blir det naturligt att även redovisa den årliga LEI-avgiften i klass 4.

Alternativ 3: Övriga kortfristiga placeringar – Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

Företag som placerar likviditet i värdepapper utan avsikt att inneha dem varaktigt, och inte i så stor omfattning att det blir en egen verksamhetsgren, redovisar innehaven i kontogrupp 18 *Kortfristiga placeringar*. Utdelningar, vinster och förluster redovisas under *Finansiella poster* i kontogrupp 83 *Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter*, som styr beloppen till resultaträkningens post med samma namn.

Bedriver företaget denna typ av placeringar skulle jag redovisa LEI-utgiften i kontogrupp 83.

5. Dels framgår motkonton av kontoinstruktionerna. Dels framgår kopplingarna till årsredovisningens poster i *Bokföringsboken*, avsnittet *Kopplingstabeller till balans- och resultaträkning*. Jag brukar använda kopplingstabellerna för att placera udda poster, som inte täcks av kontoplanen, på lämpligt ställe vid val av kontogrupp.

6. Mitt val ligger i linje med BAS-kontogruppernas strävan att modernisera BAS-kontoplanen med bland annat färre underkonton och mera fokus på gruppkonton. En strävan jag sympatiserar med. Rätt gruppkonto räcker för att styra beloppen till rätt rader i årsredovisningens balansräkning och resultaträkning!

Ordet *Övriga* i namnet på tillgångsposten syftar på att företaget också kan ha andelar i noterade företag som omsättningstillgång. Har företaget inte det så bör ordet *Övriga* redigeras bort i årsredovisningen. Det är en typ av anpassning som ska göras enligt ÅRL och får göras enligt K2 ÅR.⁷

Ordet *Övriga* i namnet på resultatposten syftar på att företaget också kan ha resultat från olika typer av finansiella anläggningstillgångar. Har företaget inte det så bör ordet *Övriga* redigeras bort i årsredovisningen även i detta fall.

Sammanfattning

Moms: LEI-avgiften redovisar jag inklusive moms, alltså inget avdrag för ingående moms. Skälet är att avgiften hör till transaktioner med värdepapper som i sin tur inte är momsbelagda.

Tillgång eller kostnad: Jag redovisar avgiften som kostnad, inte tillgång i anskaffningsvärdet för värdepapper. Skälet är att avgiften inte går att hänföra till ett specifikt värdepapper.

Kostnadsslag: Värdepapper kan redovisas enligt tre alternativ, beroende på deras karaktär. Långfristiga fordringar, varulager eller kortfristiga placeringar. Varje alternativ har kopplingar till resultaträkningen som jag följer.

Alternativ 1 (Andra) Långfristiga fordringar: Jag redovisar avgiften i resultatposten *Resultat från (övriga) finansiella anläggningstillgångar*.

Alternativ 2 Varulager: Jag redovisar avgiften i den anpassade resultatposten *Sålda värdepappers anskaffningskostnad*.

Alternativ 3 (Övriga) Kortfristiga placeringar: Jag redovisar avgiften i resultatposten *(Övriga) ränteintäkter och liknande resultatposter*.

Jag föreslår inte i något fall ett nytt konto. Jag följer hellre linjen att koncentrera BAS-kontoplanen till färre konton och fokusera mer på gruppkonton. Det viktiga är att välja konton som styr till rätt poster i årsredovisningen och då brukar det räcka med gruppkonton. Har företaget ett internt behov av mer detaljerad redovisning, så får behovet styra.

Jag har lyft frågan med BAS-kontogruppen och ett preliminärt besked efter diskussionen i BAS styrelse är att se utgiften som en övrig extern kostnad, likt en bankavgift. Vi är alltså överens om att det är en kostnad, men BAS är inne på en enklare lösning, med ett alternativ, än mitt förslag här med tre alternativ. Inte mig emot!

7. 3 kap. 4 § 2 st. ÅRL, 3.5 K2 ÅR. Skillnaden mellan ÅRL och K2 ÅR kvarstår i remissversionen av K2 ÅR 2023-02-17.

I likhet med mig anser BAS styrelse inte heller att ett nytt konto ska läggas upp.

Troligen kommer stödlitteraturen att uppdateras, har jag fått besked om. Det låter bra. Den enklaste hanteringen är korta kommentarer i berörda kontoinstruktioner.

Jag tackar BAS för inbjudan att skriva denna artikel!

Peter Berg, redovisningsexpert, har 48 år bakom sig i redovisningsbranschen, men jobbar sedan 9 år på heltid som författare och föreläsare inom redovisning och beskattning. Han är utgiven av Norstedts Juridik med böckerna Resultat- och inkomstplanering (2015), Externredovisning, lärobok för högskolan (2021) och Fastigheter (2 uppl. 2022). Han driver ekonomibloggen consultjourney.com.

SVENSK REDOVISNING – BULLETINEN

BULLETINEN utkommer fyra gånger per år. Den innehåller nyheter med expertkommentarer främst inom praktisk redovisning. Bulletinen ger dig möjligheter att följa med och delta i debatten om ekonomi- och redovisningsfrågor.

BULLETINEN finns i både tryckt och digitalt format och är tänkt som ett nyhetskomplement till Bokföringsboken och Bokslutsboken, men kan även läsas fristående från dessa.

BULLETINENS innehåll tas fram av Srf konsulterna på uppdrag av **BAS-intressenternas Förening**, den organisation som ansvarar för innehållet och kontoplanen. Föreningens medlemmar är branschorganisationer, intresseföreningar och statliga myndigheter. Man får därför här den mest initierade och pålitliga information som finns att få.

SVENSK REDOVISNING är en serie där följande produkter ingår:

BOKFÖRINGSBOKEN
BOKSLUTSBOKEN

BULLETINEN
NYCKELTALEN

SVENSK REDOVISNING finns även på internet, bland annat som en del i Norstedts Juridiks arbetsverktyg **JUNO**.

BAS-intressenternas Förening: Björn Lundén AB, Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Byggföretagen, Ekonomistyrningsverket, FAR, Fastighetsägarna, Föreningen Företagsekonomiska Institutet 1888, Föreningen SIE-Gruppen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Ludvig & Co, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Riksidrottsförbundet, SCR Svensk Camping, Skatteverket, Srf konsulterna, Statistikmyndigheten SCB, Svenska kyrkan, Sveriges Allmännyttan, Sveriges Kommuner och Regioner, Visita – Svensk besöksnäring, Visma Spcs.

Mer information på www.bas.se

 Srf konsulterna

BAS
Inte bara en kontoplan

NORSTEDTS
JURIDIK | KARNOV
GROUP

