

ETT KOMPLEMENT TILL BOKSLUTSBOKEN,
BOKFÖRINGSBOKEN, NYCKELTALEN OCH
THE ACCOUNTING MANUAL.

SVENSK REDOVISNING

BULLETTINEN

NUMMER 2

2020

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 stödjas av BAS.

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

BAS-kontogruppen i Stockholm AB, Klarabergsgatan 33,
111 21 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 1 350 kr exkl. moms

Bulletinen E-post 1 210 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

KUNDSERVICE: telefon 08-598 191 90

ISSN 2001-1652

ISBN 978-91-39-02311-1

PRODUKTION: eddy.se ab, Visby 2020

TRYCK: Williams Lea, 2020

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

Behövs nya konton i coronatider?

10

Peter Nilsson

Reparation och underhåll
av byggnader

17

Peter Berg

Minskning av aktiekapital – en
vit fläck på redovisningskartan?

26

Mats Brockert

Nedsättning av aktiekapitalet – ur
ett skattemässigt perspektiv

AKTUELLT FRÅN BAS

31

Bulletinens redaktionsråd

Workshop om BAS-kontoplanen
i framtiden genomförd

32

Bulletinens redaktionsråd

BAS årsmöte genomfört

Minskning av aktiekapital – en vit fläck på redovisningskartan?

Av Peter Berg

Nyligen färdigställde jag ett kursmaterial om minskning av aktiekapital.¹ Jag redogjorde för de bolagsrättsliga och skatterättsliga reglerna, men ville avsluta med ett avsnitt om redovisning. Då upptäckte jag att redovisning av minskning av aktiekapital är ett helt oreglerat område. Spännande!

Här kommer mina tankar om hur det skulle kunna se ut.

1 Lagändring

Sedan den 1 januari 2020 är lägsta kravet på aktiekapital för privata bolag sänkt till 25 000 kr. För befintliga bolag den 31 december 2019 var kravet minst 50 000 kr. Fram till den 1 april 2010 var det lägsta aktiekapitalet 100 000 kr. Sänkningarna kan inspirera bolag till att minska sitt aktiekapital.

För nystartade bolag uppstår inga juridiska frågor, de kan välja 25 000 kr redan från början efter årsskiftet.² För bolag som fanns vid årsskiftet är det en annan sak. Vill de minska sitt aktiekapital behöver

1. Accountor Training, *Sänkt krav på aktiekapital 2020*.

2. 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL.

de följa procedurer som ser olika ut beroende på vilka alternativ de väljer för minskningen.³ Dessa bolag behöver också ändra bolagsordningen, eftersom en bolagsordning som registrerades före den 1 januari 2020 inte kunde ha regler om aktiekapital lägre än 50 000 kr.

När minskningen av aktiekapitalet är genomförd är det dags att bokföra förändringen. Men hur?

2 Lagstiftningen om redovisning av minskning

Vi kan börja med att se vad redovisningslagstiftningen säger.

BFL (bokföringslagen)⁴ nämner inte ordet aktiekapital, men säger att aktiebolag ska upprätta årsredovisning, enligt ÅRL (årsredovisningslagen).⁵

Vad säger då **ÅRL**? Ordet aktiekapital nämns tolv gånger i lagtexten. Det handlar om specifikation av och upplysningar om eget kapital samt i fyra fall ökning av aktiekapital: att utgifter för ökning av aktiekapitalet får inte tas upp som tillgång, samt att aktiekapitalet kan ökas genom uppskrivning av anläggningstillgång eller genom att uppskrivningsfonden används.⁶

Redovisningslagstiftningen säger alltså inget om minskning av aktiekapital, varken i BFL eller ÅRL. Det är kanske inte så konstigt eftersom de är ramlagar som förutsätter kompletterande regler.

Skattelagstiftningen kan kanske hjälpa oss? **IL** (inkomstskattelagen)⁷ säger att utgifter i ett aktiebolag för förändring av aktiekapitalet är avdragsgilla.⁸ Det stämmer bra överens med regeln i ÅRL om att utgifter för ökning av aktiekapitalet inte får tas upp som tillgång. IL har dock en bredare ansats genom att reglera utgifter för *förändring*, inte bara ökning.

3. 20 kap. ABL.

4. Bokföringslagen (1999:1078).

5. 6 kap. 1–2 §§ BFL. Årsredovisningslagen (1995:1554).

6. 4 kap. 2 § ÅRL, 4 kap. 6–7 §§ ÅRL.

7. Inkomstskattelagen (1999:1229).

8. 16 kap. 8 § IL, om organisationsutgifter.

3 Kompletterande normgivningen om redovisning av minskning

Vad säger då den kompletterande normgivningen? Jag bortser från de internationella reglerna för IFRS-företag, eftersom vi här talar om privata aktiebolag. Därmed går vi till Bokföringsnämnden (BFN).

Från BFN är det bara vägledningarna om årsredovisningar som kan vara aktuella eftersom vi talar om aktiebolag: *Årsredovisning i mindre företag* (K2) eller *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).⁹

K2 tar upp hur ökning av aktiekapital rubriceras under eget kapital, dels efter bolagets beslut och dels efter Bolagsverkets registrering (4.12 K2). I övrigt återkommer begreppet aktiekapital bara i citaten av de berörda paragraferna i ÅRL, samt i ett par exempel för övergången till K2 och för kassaflödesanalys. K2 tar alltså bara upp hur ökning av aktiekapital redovisas, inte minskning.

Frågor som inte är reglerade i K2 ska i första hand lösas med ledning av regler i vägledningen om liknande frågor, i andra hand med ledning av de grundläggande redovisningsprinciperna i ÅRL och kap. 2 K2 *Grundläggande redovisningsprinciper* (1.7 K2).

K3 tar bara upp begreppet aktiekapital i samband med specifikationer av eget kapital, i citat av berörda delar av ÅRL samt i exempel för kassaflödesanalys. K3 tar därmed inte heller upp något om redovisning av minskning av aktiekapital.

Frågor som inte är reglerade i K3 ska i första hand lösas med ledning av regler i vägledningen om liknande frågor, i andra hand med ledning av kap. 2 K3 *Begrepp och principer* och i tredje hand med ledning av rekommendationerna från Rådet för finansiell rapportering, RFR (1.5 K3).

Jag kommer i mina förslag till lösningar att utgå från förstahandsalternativet i både K2 och K3, parallelltolkningar.

4 BAS-kontoplanen

BAS-kontoplanen ger oss handfast hjälp i att tillämpa lagstiftningar och kompletterande regler. Hittar vi några ledtrådar här?

Bokföringsboken tar upp aktiekapital i kontoinstruktionerna för 2081 *Aktiekapital*, 2082 *Ej registrerat aktiekapital* och 1690 *Fordringar för tecknat men ej inbetalt aktiekapital*. 2081 *Aktiekapital* kommenteras

9. *Årsredovisning i mindre företag* (BFNAR 2016:10), senast uppdaterad 2019-12-06. *Årsredovisning och koncernredovisning* (BFNAR 2012:1), senast uppdaterad 2019-02-14.

med att kontot bara används undantagsvis i den löpande bokföringen såsom vid ökningar, nedsättningar eller utskiftning. Förutom att nämna nedsättningar berörs inte minskning av aktiekapital närmare.

Bokslutsboken kommenterar nedsättning av aktiekapital med att minskningen inte är skattemässigt avdragsgill, medan utgifter för förändring av eget kapital är avdragsgilla enligt IL, oavsett om utgifterna redovisas som minskning av eget kapital eller kostnad.

Jag ser dock möjligheter att lösa redovisningsfrågorna inom ramen för den befintliga kontoplanen, som vi kommer att se.

5 Fyra ändamål, två metoder

Ett aktiebolag får minska sitt aktiekapital för något av följande fyra ändamål.¹⁰ Valet av ändamål påverkar proceduren med Bolagsverket och redovisningen.

1. Täckning av förlust (om det inte finns fritt eget kapital som motsvarar förlusten)
2. Avsättning till fritt eget kapital
3. Återbetalning till aktieägarna
4. Inlösenförbehåll i bolagsordningen

Minskningen av aktiekapitalet kan göras enligt en av två metoder.¹¹ Valet av metod påverkar upplysningar om kvotvärden.

1. Med indragning av aktier
2. Utan indragning av aktier

Jag kommer att gå in på de tre första ändamålen och bägge metoderna.

6. Förslag till redovisning

Detta är mina personliga förslag. Kommentarer är välkomna, t.ex. om mina val av konton eller om någon av frågorna jag tar upp här redan skulle ha behandlats på annat håll.

6.1 Utgifter för minskning av aktiekapitalet

Vi har tidigare konstaterat att ÅRL säger att utgifter för företagsbildning, *ökning* av aktiekapitalet eller motsvarande inte får tas upp som

10. 20 kap. 1 § ABL.

11. 20 kap. 2 § ABL.

tillgång. Med andra ord ska utgifterna redovisas som kostnad. Jag gör parallelltolkningen att utgifter för *minskning* av aktiekapitalet också ska redovisas som kostnad. Det stämmer dessutom bra med IL, som säger att utgifter för *förändring* av aktiekapitalet ska dras av.

Avgifter till Bolagsverket, konsultarvoden etc. för minskningen kan då redovisas så här.

- Debet + 64 Förvaltningskostnader
- Kredit – 19 Kassa och bank

6.2 Ändamål: Förlusttäckning

Ett beslut om förlusttäckning får verkställas direkt efter registreringen hos Bolagsverket. Det leder mig till en bokföring i två steg.

Steg 1: Först behöver bolagets beslut bokföras på dagen för bolagsstämman. Konto 2082 *Ej registrerat aktiekapital* föreslår jag kan användas även vid minskning av aktiekapitalet, inte bara vid ökning. Jag använder därför det kontot i väntan på Bolagsverkets registrering. Som motkonto använder jag 2091 *Balanserad vinst eller förlust*, för att stärka fritt eget kapital och därmed uppnå ändamålet förlusttäckning.

- Debet + 2082 *Ej registrerat aktiekapital*
- Kredit – 2091 *Balanserad vinst eller förlust*

Steg 2: Därefter behöver minskningen av aktiekapitalet bokföras på dagen för Bolagsverkets registrering. Det stämmer med arbetsgången vid ökning av aktiekapitalet eftersom själva förändringen av aktiekapitalet inträffar först vid Bolagsverkets registrering, inte när bolagsstämman fattar sitt beslut. Jag nollställer konto 2082 *Ej registrerat aktiekapital* nu när minskningen faktiskt är registrerad.

- Debet + 2081 *Aktiekapital*
- Kredit – 2082 *Ej registrerat aktiekapital*

6.3 Ändamål: Överföring till fritt eget kapital

Ett beslut om överföring till fritt eget kapital får inte verkställas förrän Bolagsverket har lämnat sitt tillstånd. Det innebär att vi har tre steg framför oss, till skillnad från i förra exemplet med förlusttäckning som genomfördes i två steg.

Steg 1: På dagen för bolagsstämman behöver bolagets beslut bokföras. Samma resonemang och kontering som vid redovisning av förlusttäckning i förra avsnittet:

- Debet + 2082 *Ej registrerat aktiekapital*
- Kredit – 2091 *Balanserad vinst eller förlust*

Steg 2: På dagen för Bolagsverkets registrering av minskningen ska inget bokföras. Bolaget måste nämligen ansöka hos Bolagsverket om tillstånd att verkställa beslutet.

Steg 3: På dagen för Bolagsverkets registrering av tillståndet att verkställa beslutet ska minskningen bokföras. Samma resonemang och kontering som vid redovisning av förlusttäckning i förra avsnittet. Jag nollställer konto 2082 *Ej registrerat aktiekapital*, nu när minskningen faktiskt är registrerad och verkställd.

- Debet + 2081 *Aktiekapital*
- Kredit – 2082 *Ej registrerat aktiekapital*

6.4 Ändamål: Återbetalning till aktieägare

Inte heller ett beslut om återbetalning till aktieägare får verkställas förrän Bolagsverket har lämnat sitt tillstånd. Det innebär att vi även här har tre steg framför oss, liksom i förra exemplet med överföring till fritt eget kapital.

Steg 1: På dagen för bolagsstämman behöver bolagets beslut bokföras. Jag använder som vanligt konto 2082 *Ej registrerat aktiekapital* som mellankonto, tills hela proceduren med Bolagsverket har genomförts. Sedan vill jag motkontera beslutet som en kortfristig skuld, men skulden till aktieägaren har inte uppstått ännu. Pengarna kan inte betalas ut förrän Bolagsverket har registrerat sitt tillstånd att verkställa beslutet. Jag väljer i stället att använda konto 2898 *Outtagen vinstutdelning* som mellankonto tills utbetalningen kan göras.

- Debet + 2082 *Ej registrerat aktiekapital*
- Kredit – 2898 *Outtagen vinstutdelning*

Steg 2: På dagen för Bolagsverkets registrering av minskningen ska inget bokföras. Bolaget måste nämligen ansöka hos Bolagsverket om tillstånd att verkställa beslutet, liksom i förra fallet med överföring till fritt eget kapital.

Steg 3a: På dagen för Bolagsverkets registrering av tillståndet att verkställa beslutet så ska minskningen bokföras. Jag nollställer konto 2082 *Ej registrerat aktiekapital* nu när minskningen faktiskt är registrerad och verkställd.

- Debet + 2081 *Aktiekapital*

- Kredit – 2082 *Ej registrerat aktiekapital*

Steg 3b: Jag nollställer slutligen 2898 *Outtagen vinstutdelning* nu när pengarna kan återbetalas till aktieägare.

- Debet + 2898 *Outtagen vinstutdelning*
- Kredit – 2893 *Skulder till närstående personer, kortfristig del*

7 Förslag till hantering i årsredovisningen

Hur påverkas då årsredovisningen av att aktiekapitalet minskas?

7.1 Förvaltningsberättelsen

Att aktiekapitalet har minskats kvalificerar enligt min mening till en kommentar under rubriken *Väsentliga händelser under året*.¹²

Nästa år kommer minskningen att synas i specifikationen av eget kapital.

7.2 Noter

Om proceduren att minska aktiekapitalet inleds eller avslutas efter balansdagen så bör den nämnas i noten *Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut*.¹³

7.3 Metod: Med indragning av aktier

Hur påverkas då årsredovisningen av om minskningen görs *med* indragning av aktier? Svaret beror på bolagets storlekskategori.

- Mindre företag: Påverkar inte årsredovisningen – mindre aktiebolag behöver inte ange antalet aktier i balansräkning eller not
- Större företag: Noten om antalet aktier behöver uppdateras¹⁴

Skulle även kvotvärdet ha ändrats behöver större företag uppdatera också den informationen i noten.

7.4 Metod: Utan indragning av aktier

Hur påverkas årsredovisningen av om minskningen görs *utan* indragning av aktier? Även här beror svaret på bolagets storlekskategori.

¹². 6 kap. 1 § ÅRL.

¹³. 5 kap. 22 § ÅRL.

¹⁴. 5 kap. 34 § ÅRL.

- Mindre företag: Påverkar inte årsredovisningen – mindre aktiebolag behöver inte ange antalet aktier i balansräkning eller not
- Större företag: Noten om kvotvärde behöver uppdateras¹⁵

8 Minska eller inte minska?

Är det då självklart att minska aktiekapitalet bara för att det går?

Jag förordar ett flexibelt eget kapital. Om ett bolag behöver mer eget kapital rekommenderar jag att ägaren lämnar ett villkorat aktieägartillskott hellre än att höja aktiekapitalet. Bara hälften av ett ökat aktiekapital skyddar bolaget mot tvångslikvidation på grund av kapitalbrist.¹⁶ Ett aktieägartillskott skyddar med hela beloppet. Dessutom går det lättare att få tillbaka ett aktieägartillskott än att minska aktiekapitalet.

Med det sagt håller jag ändå med alla som varnar för att sänkningen av kravet på lägsta aktiekapital kan sända fel signaler. Alla verksamheter behöver ett rörelsekapital. Men jag ser andra möjligheter att tillgodose behovet av rörelsekapital än med just aktiekapitalet. Det här är en viktig diskussion, men den bör föras vidare i ett annat sammanhang än ämnet för denna artikel, *redovisning* av minskning av aktiekapital.

9 Avslutning

Enligt min mening går det utmärkt att använda befintliga konton i BAS-kontoplanen för att redovisa minskning av aktiekapital, likaväl som ökning. Min förhoppning är dock att mina exempel kan leda till tillägg i kontoinstruktionerna i kommande upplagor av BAS-kontoplanen:

- Kostnadsföring av utgifter för förändring av eget kapital – Kommentarer i 2081 *Aktiekapital* och motkontering t.ex. 64 *Förvaltningskostnader*
- 2082 *Ej registrerat aktiekapital* – Kommentar om användning både vid ökning och minskning
- 2898 *Outtagen vinstutdelning* – Kommentar om användning även i väntan på registrering av tillstånd för verkställande av återbetalning

På min önskelista står också att BFN gärna får ändra 4.12 K2 till att gälla inte bara vid ökning, utan också vid minskning av aktiekapitalet.

15. 5 kap. 34 § ÅRL.

16. 25 kap. 13–20 a §§ ABL.

Hur gick det då med kursmaterialet? Jo det är färdigställt och inlämnat, och en beskrivning finns på min ekonomiblogg consultjourney.com.

Peter Berg är föreläsare och författare inom företagsekonomiska ämnen. Norstedts Juridik har publicerat hans böcker "Fastigheter" (2016) och "Resultat- och inkomstplanering" (2015). I bloggen consultjourney.com skriver han om aktuella ekonomiska frågor.

SVENSK REDOVISNING – BULLETTINEN

BULLETTINEN utkommer fyra gånger per år. Den innehåller nyheter med expertkommentarer främst inom praktisk redovisning. Buletinen 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.

BULLETTINENS 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

NYCKELTALEN

BOKSLUTSBOKEN

THE ACCOUNTING MANUAL

BULLETTINEN

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

BAS-intressenternas Förening: Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Byggföretagen, Ekonomistyrningsverket, Energiföretagen Sverige – Swedenergy – AB, FAR, Fastighetsägarna, Föreningen Företagsekonomiska Institutet 1888, Föreningen SIE-Gruppen, Föreningen Svenskt Näringsliv, LRF Konsult, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Riksidrottsförbundet, SCR Svensk Camping, Skatteverket, Srf konsulterna, Statistiska centralbyrån, Svenska kyrkan, Sveriges Allmännytt, Sveriges Kommuner och Regioner, Visita – Svensk besöksnäring. **Mer information på www.bas.se**

 Srf konsulterna

BAS
Inte bara en kontoplan

NORSTEDTS
JURIDIK | KARNOV
GROUP

