

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

SVENSK REDOVISNING

**BULLETTINEN**

2016

NUMMER 4

**BAS**

inte bara en kontoplan

---

# BULLETINEN

*Ansvarig utgivare*

ISABEL CARENDI

TELEFON: 08-598 191 33

E-POST: ISABEL.CARENDI@WOLTERSKLUWER.SE

*Huvudredaktör*

PETER NILSSON

*Redaktionsråd*

MATS BROCKERT

FREDRIK DAHLBERG

ANNIKA LARSSON

E-POST: INFO@BAS.SE

Bulletinen är utgiven för BAS-kontogruppen i Stockholm AB av Wolters Kluwer Sverige 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: [peter.nilsson@lrfkonsult.se](mailto:peter.nilsson@lrfkonsult.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](mailto:info@bas.se).

## PRENUMERATION

Bulletinen Nyhetsbrev 1 120 kr exkl. moms

Bulletinen E-post 999 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.wolterskluwer.se](http://www.wolterskluwer.se)

KUNDSERVICE: telefon 08-598 191 90

ISSN 2001-1652

ISBN 978-91-39-11585-4

SÄTTNING: eddy.se ab, 2016

TRYCK: Williams Lea 2016

Att mångfaldiga innehållet i detta verk, helt eller delvis, utan medgivande av Wolters Kluwer Sverige 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.



Wolters Kluwer

---

FÖRORD	3	<i>Peter Nilsson</i>
<hr/>		
ARTIKLAR	4	<i>Mats Brockert</i> Nya K2-regler och uppdaterade BAS-böcker för 2017
	12	<i>Claes Eriksson</i> Är det skillnad mellan ”förfaller till betalning” och ”ska betalas”?
	15	<i>Peter Berg</i> Tantiem
	20	<i>Peter Nilsson och Annika Larsson</i> Några kommentarer till Peter Bergs artikel Tantiem
	22	<i>Mats Brockert</i> Periodisering av lönekostnader och lönerelaterade avgifter – kontoklasserna 27 och 29

---

# 3

## Förord

Som det informerats om tidigare i Bulletinen har årsredovisningslagen ändrats i flera avseenden. Detta har redan medfört att ett antal nya konton hänförliga till balansräkningen tillkommit, bland annat konto för andelar i företag som det finns ägarintresse i.

Som en följd av ändringarna i årsredovisningslagen kommer Bokföringsnämndens normgivning också att ändras. I detta nummer ges en kort redogörelse för vilka ändringar som sannolikt kommer att ske. Detta leder också till att BAS kan behöva anpassa både enskilda konton och konteringsinstruktionerna. Detta beskrivs också.

De flesta företag har någon form av lönekostnad. Det kan förefalla enkelt att bokföra denna typ av transaktioner. Trots detta väcker området många frågor. I detta nummer beskrivs på ett tydligt sätt hur periodisering av lönekostnader och lönerelaterade avgifter ska bokföras.

Avslutningsvis görs inom samma område ett inlägg om hur tantiem, dvs. bonus, kan bokföras med stöd av BAS-kontoplanen.

*Peter Nilsson*

Ordförande i BAS-intressenternas Förening och huvudredaktör för Bulletinen

# 15

## Tantiem

Av Peter Berg

*Peter Berg har tidigare skrivit i Bulletinen om BAS-kontoplanens användning vid innehav av fastigheter. I detta avsnitt skriver han om tantiem. På samma sätt som i den föregående artikeln lämnar han förslag till förbättringar av kontoplanen och dess instruktioner. I artikeln kommer han fram till att alla konton som behövs för en bra redovisning av tantiem finns i BAS 2016, men att kontoinstruktionerna kan göras tydligare.*

Tantiem regleras inte i lag, men begreppet definieras i K3. Tantiem är vinstandelar och bonus, närmare bestämt avtalad rörlig ersättning utifrån t.ex. resultat eller omsättning (8.13 och kommentaren K3 och remissversionen K3). Följande går lika bra att applicera på K2, även om begreppet inte nämns där, medan K1 inte är aktuellt eftersom det saknas lönebegrepp för näringsidkare.

Utifrån beskrivningen i K3 är det naturligt att vi behöver passera balansdagen innan en rörlig ersättning baserad på bokslutet kan beräknas. *Steg 1* blir därför att göra en beräkning i slutet av bokslutsarbetet och reservera för beloppet.

Därefter behöver årsredovisningen och reserveringen fastställas, i aktiebolagsfallet på årsstämman. *Steg 2* är därför beslutet på årsstämman. Är beslutet att godkänna reserveringen så övergår den till att bli en skuld.

Slutligen ska beslutat belopp betalas ut, så *steg 3* är att bolaget reglerar skulden.

Bolaget redovisar en kostnad år 1, när reserveringen görs. Mottagaren däremot beskattas för beloppet när det blir tillgängligt för lyftning, dvs.

år 2 när årsstämmobeslutet fattas. Denna förskjutning får konsekvenser för redovisningen.

Hur väl framgår detta flöde av kontoinstruktionerna? Inte helt tydligt.

Förslag till BAS-kontogruppen:

- Beskriv flödet och de tre stegen i exempeldelen av *Bokföringsboken*
- Hänvisa till den beskrivningen från vart och ett av de berörda kontona

Nedan beskriver jag redovisningen av steg 1-3 för tantiem till företagsledare. Motsvarande konton finns i BAS 2016 för tantiem till andra nyckelpersoner i kontogrupp 7210 Löner till tjänstemän.

## Steg 1 Reservering

I slutet av bokslutsarbetet blir underlaget för tantiemet känt, t.ex. omsättningen eller resultatet på en bestämd nivå i resultaträkningen.

BAS 2016 har ett lämpligt kostnadskonto, 7229 *Upplupna löner och tantiem till företagsledare*, för mitt exempel. Som motkonto anges 2910 *Upplupna löner* i kontoinstruktionen, vilket jag håller med om är lämpligt.

Redovisar vi upplupna löner så ska vi också redovisa upplupna sociala avgifter. Även här finns lämpliga konton, 7519 *Sociala avgifter för semester- och löneskuld* med motkontot 2940 *Upplupna lagstadgade sociala och andra avgifter*. De framgår av kontoinstruktionen till 7229 *Upplupna löner och tantiem till företagsledare*.

Som huvudregel undviker jag underkonton. Här har dock underkontona fördelen att vi kan hålla isär betalade lönekostnader och avgifter, som ska redovisas i skattedeklarationen, från upplupna lönekostnader och avgifter som ju inte ska ingå i skattedeklarationen.

Steg 1, reservering för beräknat tantiem:

- Debet 7229 *Upplupna löner och tantiem till företagsledare*  
– Kredit 2910 *Upplupna löner*
- Debet 7519 *Sociala avgifter för semester- och löneskuld*  
– Kredit 2940 *Upplupna lagstadgade sociala och andra avgifter*

Hur ser det då ut enligt BAS 2016? Sökordsregistret hänvisar för tantiem till 2290, 2890 och 7220.

Instruktionen till konto 2290 *Övriga avsättningar* nämner tantiem. Men en avsättning avser förpliktelse som är säker/sannolik, men oviss till

belopp/tidpunkt (3 kap. 9 § ÅRL). Tantiem är normalt sett en förpliktelse som är både säker och känd till både belopp och tidpunkt. Jag förstår därmed inte att tantiem nämns i instruktionen för 2990 *Övriga avsättningar*, det hör inte hemma här.

Jag återkommer till skuldkontot 2890 *Övriga kortfristiga skulder* i avsnittet *Steg 2 Beslut*.

Konto 7220 *Löner till företagsledare* är däremot rätt för reserveringen i steg 1, det är här jag har hämtat underkontot 7229 *Upplupna löner och tantiem till företagsledare*. Av instruktionen till konto 7229 *Upplupna löner och tantiem till företagsledare* framgår motkonto 2910 *Upplupna löner*.

Förslag till BAS-kontogruppen:

- Förtydliga kontoinstruktionerna för vart och ett av de fyra kontona i konteringsexemplet ovan med att beträffande tantiem används de för steg 1, dvs. reservering i årsredovisningen
- Hänvisa till flödesbeskrivningen som jag i inledningen föreslog ska införas i exempeldelen
- Ta bort exemplet tantiem i instruktionen till konto 2290 *Övriga avsättningar*
- Ta bort 2290 från sökordsregistret för begreppet tantiem

## Steg 2 Beslut

Vid årsstämman är det dags att fastställa årsredovisningen och därmed reserveringen för tantiemet. För bokföringen medför årsstämmans beslut att det är dags att redovisa dels resultatdispositionen, dels att tantiemet övergår från reservering till skuld.

Förändringen av tantiemets status, från reservering till skuld, medför i praktiken två bokningar. Reserveringen bokas bort och skulden bokas in.

Steg 2 a, bortbokning av reserveringen, görs spegelvänt jämfört med steg 1.

- Kredit 7229 *Upplupna löner och tantiem till företagsledare*  
– Debet 2910 *Upplupna löner*
- Kredit 7519 *Sociala avgifter för semester- och löneskuld*  
– Debet 2940 *Upplupna lagstadgade sociala och andra avgifter*

Samtidigt ska skulden bokas in. Även här har BAS 2016 ett lämpligt kostnadskonto, 7222 *Tantiem till företagsledare*.

Lämpligt motkonto är 2820 *Kortfristiga skulder till anställda*, vars kontoinstruktion nämner att kontot kan användas för tantiem och att det korrelerar med konto 7222 *Tantiem till företagsledare*. Motsvarande hänvisning tillbaka från konto 7222 *Tantiem till företagsledare* till konto 2820 *Kortfristiga skulder till anställda* saknas dock.

Även de upplupna sociala avgifterna övergår till att bli skuld. Naturliga konton för detta är 7510 *Lagstadgade sociala avgifter* med motkontot 2730 *Lagstadgade sociala avgifter och särskild löneskatt*. De framgår dock inte av kontoinstruktionen till 7222 *Tantiem till företagsledare*.

Underkontona fyller i steg 2 funktionen att visa övergången från upplupna poster, som inte ska ingå i skattedeklarationen, till kostnad och skuld som ska ingå.

Steg 2 b, inbokning av skulden:

- Debet 7222 *Tantiem till företagsledare*  
– Kredit 2820 *Kortfristiga skulder till anställda*
- Debet 7510 *Lagstadgade sociala avgifter*  
– Kredit 2730 *Lagstadgade sociala avgifter och särskild löneskatt*

Jag nämnde i avsnittet *Steg 1 Reservering* att sökordsregistret för BAS hänvisar till 2290, 2890 och 7220 beträffande tantiem. 2290 och 7220 har jag redan behandlat det avsnittet, återstår 2890.

Instruktionen för skuldkontot 2890 *Övriga kortfristiga skulder* nämner överhuvud taget inte tantiem. Det skulle dock kunna vara tänkbart att använda konto 2893 *Skulder till närstående personer, kortfristig del*, för beslutat tantiem till aktieägare i stället för konto 2820 *Kortfristiga skulder till anställda*.

Förslag till BAS-kontogruppen:

- Förtydliga kontoinstruktionerna för vart och ett av de fyra kontona i konteringsexempel 2 b med att de används för tantiem steg 2, dvs. övergång från reservering till skuld, och hur de samspelar
- Lägg till tantiem även i instruktionen för 2893 *Skulder till närstående personer, kortfristig del*
- Hänvisa till flödesbeskrivningen som jag i inledningen föreslog ska införas i exempeldelen
- Ta bort 2890 från sökordsregistret för begreppet tantiem, lägg till 2820 och 2893



## Steg 3 Betalning

Det tredje och sista steget är att bolaget betalar ut tantiemet. Här finns inga speciella redovisningsfrågor.

Om skulden redovisas på konto 2820 *Kortfristiga skulder till anställda*:

- Debet 2820 *Kortfristiga skulder till anställda*  
– Kredit 19 *Kassa och bank*

Om skulden redovisas på konto 2893 *Skulder till närstående personer, kortfristig del*:

- Gör utbetalning eller låt vid behov beloppet ligga kvar på kontot som inlåning från ägare

*Peter Berg är auktoriserad redovisningskonsult från RedovisningsHuset i Södertälje AB. Wolters Kluwer har gett ut hans böcker "Fastigheter" i augusti 2016 och "Resultat- och inkomstplanering" i oktober 2015. Han skriver om aktuella ekonomiska frågor i bloggen [consultjournal.wordpress.com](http://consultjournal.wordpress.com).*

# 20

## Några kommentarer till Peter Bergs artikel Tantiem

Av Peter Nilsson och Annika Larsson

Peter Berg redogör i detta nummer av Bulletinen för hur tantiem kan bokföras. BAS är mycket tacksam för synpunkter och input på hur olika transaktioner ska bokföras. Detta leder till att kontoplanen och instruktionerna till respektive konto kan utvecklas.

Tantiem är ett begrepp som numera i princip endast används i redovisningslagstiftningen, jfr 5 kap. 40 § årsredovisningslagen i dess lydelse från den 1 januari 2015. Bestämmelsen reglerar i vilka fall större företag i not ska lämna upplysning särskilt om tantiem och liknande ersättning till styrelseledamöter, den verkställande direktören och motsvarande befattningshavare.

Tantiem är en form av bonus eller vinstdelning och ska redovisas på samma sätt som andra personalkostnader. Det saknar därför betydelse om det är fråga om ett fåmansföretag eller annat företag.

Bonus och liknande ersättningar ska redovisas i den period som bonusen avser, punkt 7.11 i K2. Samma regel gäller enligt K3 där det av punkt 28.4 framgår att kortfristiga ersättningar ska redovisas som kostnad det år de avser. Med kortfristig ersättning avses en ersättning som förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen. Detta innebär att för det slag av bonus som Peter Berg diskuterar föreligger i normalfallet ingen skillnad mellan de olika regelverken.

Peter Berg utgår i sin artikel ifrån att alla bonusprogram är kortfristiga, vilket troligen är det mest vanligt förekommande, men i de fall

intjänandeperioden sträcker sig över mer än ett år ska skulden och därmed kostnaden redovisas löpande i takt med att bonusen tjänas in. För denna typ av bonusprogram uppfylls kriterierna för att redovisa en avsättning.

En avgörande fråga som ofta glöms bort är att ett villkor för att bonus och liknande ersättningar ska kunna hänföras till ett tidigare år är att ersättningen har stöd i ett anställningsavtal eller annat avtal mellan parterna. Tantiem och annan bonus fastställs således inte på bolagsstämman, möjligtvis fastställs ramen för framtida bonusprogram på bolagsstämman. Även om detta är ett formellt synsätt är det en realitet. Tantiem och bonus är således ingen särskild resultatregleringsmöjlighet för exempelvis fåmansföretag.

Detta innebär i normalfallet att ersättningen är känd på balansdagen och att en skuld har uppstått. Det är en annan fråga att beräkningen av praktiska skäl sker först efter årets utgång.

Genom att skulden i enlighet med avtalet uppstått redan per balansdagen är det svårt att se att bokföringen behöver ske i flera steg.

Det kan i sammanhanget framhållas att inkomstskatterettsligt finns inga särskilda regler om när lönekostnader får dras av. Därför ska sådana kostnader dras av även skatterettsligt i enlighet med god redovisningssed. Någon justering aktualiseras således inte i inkomstdeklarationen.

Avslutningsvis vill vi tacka Peter Berg för att han har gjort oss uppmärksamma på vissa luckor i instruktionerna till BAS-kontoplanen och dessa ska så klart fyllas i.

*Peter Nilsson, ordförande och Annika Larsson, vice ordförande i BAS-intressenternas Förening*

# SVENSK REDOVISNING – BULLETTINEN

**BULLETTINEN** 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.

**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**  
**BOKSLUTSBOKEN**  
**BULLETTINEN**

**NYCKELTALEN**  
**THE ACCOUNTING MANUAL**

**SVENSK REDOVISNING** finns även på internet, bland annat som en del i Wolters Kluwers arbetsverktyg **Zeteo – Redovisning**. Bokföringsboken, Bokslutsboken och Bulletinen finns också lätt tillgängliga i **Skatte- & Ekonomiportalen**.

**BAS-intressenternas Förening:** Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Ekonomistyrningsverket, Elektriska Installatörsorganisationen EIO, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Företagsekonomiska Institutet 1888, Föreningen SIE-Gruppen, Föreningen Svenskt Näringsliv, LRF Konsult, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Riksidrottsförbundet, SABO AB, SCR Sveriges Camping- & Stugföretagares Riksorganisation, Skatteverket, Srf konsulternas förbund, Statistiska centralbyrån, Svensk Energi – Swedenergy – AB, Svenska kyrkan, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Kommuner och Landsting SKL, Visita. **Mer information på [www.bas.se](http://www.bas.se)**

 Srf konsulterna

**BAS**  
Inte bara en kontoplan

ISBN 978-91-39-11585-4



 **Wolters Kluwer**  
When you have to be right

Beställningar:  
Wolters Kluwer Sverige AB  
Kundservice 106 47 Stockholm  
Tel 08-598 191 90 Vx 08-598 191 00  
E-post [kundservice@wolterskluwer.se](mailto:kundservice@wolterskluwer.se)  
[www.wolterskluwer.se](http://www.wolterskluwer.se)